

Nefndarsvið Alþingis  
Efnahags- og viðskiptanefnd  
Austurstræti 8-10  
150 Reykjavík

Kópavogi 22. febrúar 2016

**Efni: Umsögn um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga, þingskjal 730, mál 456.**

Deloitte ehf. þakkar fyrir að fá tækifæri til að koma að athugasemdum vegna frumvarps um breytinga á ársreikningalögum nr. 3/2006, ásamt innleiðingu tilskipunar 2013/34/ESB. Deloitte telur margt koma fram í frumvarpinu sem er til framdráttar ársreikningaskilum, en vill gera sérstakar athugasemdir við eftirfarandi atriði.

## Almennar athugasemdir

### Gildistími lagabreytinga

Samkvæmt 73. gr. frumvarpsins eiga lagabreytingarnar að taka gildi 1. janúar 2016. Deloitte telur eðlilegt að miðað verði við 1. janúar 2017 enda er reikningsárið 2016 hafið og því væri rétt að lögín öðlist fyrst gildi fyrir reikningsár sem hefjast 1. janúar 2017 eða síðar. Deloitte telur einnig óljóst hvort ætlunin sé að lögnum sé beitt afturvirktt á reikningsskil félaga eða breytingar eigi aðeins við um framtíðartímabil. Mælt er með því að lagaskil séu skýr hvað þetta varðar

### Reikningsskilaráð

Deloitte bendir á, að reikningsskilaráð hefur ekki verið virkt í allnokkurn tíma og aðgengi að reglum þess er takmarkaður. Deloitte leggur til að tryggt verði, ef ætlunin er að vísa til ráðsins og reglna og/eða túlkana þess, að það sé skipað sem fyrst.

### Skilgreiningar 2. gr. frumvarpsins

Deloitte leggur til að breyta 10. tl. þannig að vísað sé í „heildareignir“ í stað „niðurstöðutölu efnahagsreiknings“ þar sem hægt væri að túlka að niðurstöðutala efnahagsreiknings væri mismunur eigna og skulda. (Rétt er að gæta að því að rætt er um niðurstöðutölu efnahagsreiknings á fleiri stöðum í frumvarpinu m.a. þegar verið er að ræða um viðmiðunarmörk vegna samstæðna)

Deloitte telur að breyta eigi skilgreiningu á kaupverði í 23. tl. þannig að notast væri við orðalagið „samningsbundnum“ í staðin fyrir „hugsanlegum“ þar sem orðalagið „hugsanlegum“ gefur of mikið svigrúm til túlkunar, en samningsbundnum er mjög ljóst, þar sem vísað er til þess að heimilt sé að draga frá liði sem tekið er á í kaupsamningi. Skilgreiningin myndi þá orðast á eftirfarandi hátt: *Kaupverð: Verð sem greiða skal og útgjöld sem falla til að frádregnum samningsbundnum lækkunum sem verða á kostnaðarverði þess sem keypt er.*

Deloitte telur að breyta eigi 24. tl. þannig að hann taki ekki til hlutabréfa, enda ættu hlutabréf fremur að flokkast sem áhættufjármunir en langtímakröfur.

Deloitte telur að rétt sé að bæta við 43. tl., að virðisbreyting geti einnig átt sér stað á skuldalið / skuldbindingum, t.d. afleiðusamningum með neikvæða stöðu. Skilgreiningin í frumvarpinu gerir einungis ráð fyrir því að virðisbreyting geti átt sér stað á eignum.

Þar sem yfirlit eru skilgreind í 44. tl. með vísan í alþjóðlega reikningsskilastaðla telur Deloitte að sleppa megi upptalningu a.-f. liðar í 28. tl. sömu greinar. Nóg væri að skilgreina móðurfélag sem félag sem hefði yfirlit yfir öðru félagi í samræmi við skilgreiningu á því hugtaki í 44.tl.

### *Grunnforsendur ársreiknings*

Að mati Deloitte þykir ekki ljóst hvað átt er við með orðalagi í 8 tl.. Ætla má að verið sé að vísa til þess að í einhverjum tilvikum sé rétt að horfa til „efnis umfram form“ en orðalag liðarins virðist gefa færi á frjálsu vali á því hvort liðir séu settir fram, miðað við efni eða form, út frá mati á hverjum tíma.

Að mati Deloitte þykir 9. tl. gefa of mikið svigrúm varðandi meðferð á liðum sem metnir eru ekki mikilvægir á hverjum tíma. Rétt þykir að efni þessa töluliðar sé breytt á þann veg að ef liður telst ekki mikilvægur sé heimilt að víkja frá skýringar- og framsetningarákvæðum þessa laga en ekki gefin heimild á að víkja frá matskröfum laganna.

### **Athugasemd við 17. gr. frumvarpsins**

Deloitte telur þær breytingar sem lagðar eru fram í 17. gr. frumvarpsins varðandi breytingar á 24. gr. núverandi laga séu óskýrar og gangi mun lengra en tilskipunin segir til um. Breytingarnar gera ráð fyrir að að ávallt skuli afskrifa viðskiptavild á 10 árum, afskrift á styttri tíma virðist ekki vera möguleiki sem er ótækt, ef t.d. það er fyrirséð að efnahagslegur ávinningur viðskiptavildar er styttri en 10 ár. Tilskipunin gefur hverju aðildarríki heimild til að skilgreina hámarkstímabil sem afskrifa skal viðskiptavild á, með þeim takmörkunum að tíminn sé ekki styttri en 5 ár og ekki lengri en 10 ár. Að mati Deloitte væri eðlilegra að gefa félögum heimild til að meta nýtingartímamann innan þessa 5-10 ára tímabils í stað þess að festa hann í 10 árum.

Deloitte vill einnig benda á að breytingarnar gera einnig þær kröfur að þróunarkostnaður (sem ekki er að finna skilgreiningu á í lögum) sé afskrifaður á 10 árum ef ekki er hægt að skilgreina nýtingartíma hans. Það er mat Deloitte að það þurfi að setja inn skilgreiningu á þróunarkostnaði í lögum. Einnig þykir rétt að benda á að eðli þróunarkostnaðar er þannig að hann tengist yfirleitt þróun á ófalislegum eignum sem geta verið í þróun lengur en eitt tímabil. Á þeim þróunartíma getur verið óljóst hver skilgreindur nýtingartími hinnar fullunnu eignar verður og ef greinin verður samþykkt óbreytt getur sú staða myndast að þróunarkostnaður verði afskrifaður á tímabilum þar sem eignin er ekki farin að afla tekna, sem gefur ekki glögga mynd af rekstri og afkomu. Deloitte telur eðlilegt að greininni sé breytt á þann veg að meðan eignir eru í þróun, og ekki skilgreindur nýtingartími, þá sé félögum skylt að meta þær árlega í samræmi við settar reikningsskilareglur.

### **Athugasemd við 21. gr. frumvarpsins.**

Í 21. gr. frumvarpsins er að finna mjög þyngjandi ákvæði fyrir félög sem hafa eða munu beita endurmati á varanlega rekstrarfjármuni sem og félög í fasteignarekstri. Breytingin mun leiða til þess að félög sem endurmeta fastafjármuni til þess að gefa réttari mynd af virði þeirra, eru með því búin að skuldbinda sig til þess að þurfa að framkvæma slíkt endurmat árlega, sem getur verið mjög kostnaðarsamt ferli.

Félög á sviði fjárfestinga í fasteignarekstri, sem mörg hver hafa endurmetið þær fasteignir sem nýttar hafa verið til öflunar tekna og fært þær breytingar í gegnum rekstur með áhrif á óráðstafað eigin fé félagsins og þannig hefur sú breyting, að uppfylltum skilyrðum 99. gr. sbr. 98. gr. hlutafélagalaga nr. 2/1995, sbr. 74. gr. sbr. 73. gr. einkahlutafélagalaga nr. 138/1994, myndað stofn til arðsgreiðslu.

Í framangreindri breytingartillögu segir að andlag matsbreytingar fjárfestingareigna sem færast í gegnum rekstur skuli færðar á bundin endurmatsreikning meðal eiginfjár sem ekki er heimilt að ráðstafa til eigenda félagsins, þ.e. ekki megi greiða út sem arð, nema að uppfylltum tilteknum skilyrðum, sem eru m.a., við sölu fasteignar, eða þegar hún er innleyst, eða að verðbreytingar séu ekki fyrir hendi.

Í 7. gr. tilskipunar Evrópusambandsins, 2013/34/ESB, segir að aðildarríkjum sé heimilt að setja reglur um notkun á endurmatssjóði og að óheimilt sé að úthluta fé úr endurmatssjóði, beint eða óbeint, nema um sé að ræða verðmætisaukningu sem komið hefur fram í raun. Deloitte saknar þess að sjá ekki heimildarákvæði úr 2. undirgrein 7. gr. tilskipunar 2013/34/ESB um að heimilt sé að færa úr endurmatssjóði, í heild eða að hluta, til hækkunar á hlutafé félagsins, hvenær sem er. Slíkt heimildarákvæði, sem bindur ekki endurmatssjóðinn algerlega, gæti mögulega viðhaldið því að fasteignafélög væru áfram vænn fjárfestingakostur. Að öðrum kosti virðist eini möguleiki fasteignafélaganna vera að selja frá sér fasteignir til að innleysa hagnað sinn, til að geta greitt út arð.

Gera má ráð fyrir að framangreind ráðstöfun, komi hún til framkvæmda hafi veruleg áhrif á þau félög sem falla undir skilgreiningu frumvarpsins.

Deloitte vill jafnframt vekja athygli á að það kann að vera varasamt að bæta við bundnum sjóði með skömmum fyrirvara, þar sem lítill tími kann að vera gefinn til aðlögunar. Samkvæmt hlutafélagaréttinum er heimilt að ráðstafa sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skal lagt í varasjóð eða til annarra þarfa. Með bindingu endurmatssjóðs í fyrirtækjum sem hingað til hafa fært endurmat sitt í gegnum rekstur og þannig verið heimilt að greiða út arð, að uppfylltum öðrum skilyrðum, verður nokkur breyting í umgjörð félagsins sem leitt getur til þess að fjárfestar vilji síður leggja fé sitt í félög, sem erfitt er að nota ávinning rekstursins til arðgreiðslu.

Það kemur ekki fram í frumvarpsdrögum, hver raunverulegur ávinningur er talinn vera á að innleiða þessa bindingu endurmatssjóðs, án þess að heimildarákvæði sé til staðar um að breyta megi endurmatssjóði í hlutafé, hvenær sem er, eins og áður er vikið að.

## Athugasemdir við 70. gr. frumvarpsins – viðurlög og málsmeðferð

### *Stjórnvaldssektir*

Í 70. gr. frumvarpsins er fjallað um stjórnvaldssektir og önnur refsiviðurlög. Er þannig gert ráð fyrir því að a liður 70 gr. frumvarpsins verði 120. gr. laganna. Þar kemur fram sú breyting í 1. mgr. að þegar frestur samkvæmt 109. gr. núgildandi laga til að skila ársreikningi er liðinn skuli lögð á stjórnvaldssekt að fjárhæð kr. 600.000 og jafnframt krefjast úrbóta. Í 2. mgr. er tíundað að ef við kröfu ársreikningaskrár verði brugðist innan 30 daga lækki sektarfjárhæð um 90%. Verði brugðist við innan tveggja mánaða skal lækka sektarfjárhæðina um 60% og ef brugðist verður við innan þriggja mánaða lækki sektarfjárhæðin um 40% af upphaflegri sekt.

Það er ljóst að umrætt frumvarpsákvæði gengur með gróflegum hætti gegn ákvæðum stjórnslulaga sbr. lög nr. 37/1993, hér eftir ssl., og þá sérstaklega í ljósi þess að ekki er heimilt að skjóta ákvörðun ársreikningaskrár um álagningu stjórnvaldssektar til æðra stjórnvalds. Með ákvæðinu er því lögfest heimild til handa ársreikningaskrá til að ganga gegn rétti aðila samkvæmt stjórnslulögum. Slíkt gengur gegn markmiðum stjórnslulaganna, enda kveða stjórnslulögin á um þær reglur sem stjórnvöldum ber að fara eftir í málsmeðferð sinni gagnvart málsaðilum.

Stjórnslulög gera ráð fyrir því að áður en úrskurður eða ákvörðun stjórnvalds er tekin, fái sá aðili sem málið beinist að tækifæri til andmæla. Þessari grunnreglu stjórnsluréttarins er vikið til hliðar með frumvarpstextanum. Framangreint ákvæði 13. gr. ssl. kveður skýrt á um að aðili máls skuli eiga þess kost að tíá sig um efni máls áður en stjórnvald tekur ákvörðun í því, enda liggja ekki fyrir í gögnum málsins afstaða hans og rök fyrir henni eða slíkt sé augljóslega óþarft. Sé andmælaréttur aðila ekki virtur þá mun að auki vera brotið gegn rannsóknarreglunni sbr. 10. gr. ssl, þar sem kveðið er á um að stjórnvald skuli sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því. Af þessu leiðir jafnframt að umrætt ákvæði gengur bersýnilega gegn meðalhófsreglu 12. gr. ssl.

Þegar stjórnvöld fá refsheimild með þeim hætti sem hér er boðað, þurfa að vera ríkar ástæður fyrir því að ekki sé virtur andmælaréttur aðila. Ekki verður séð að slíkar ástæður séu til staðar hjá ársreikningaskrá. Þá ber að benda á meðalhófsreglu stjórnsluréttarins í þessu samhengi, sem hlýtur að koma til skoðunar um að beita mildari aðgerðum sem leiðir til sömu niðurstöðu. Það getur ekki verið til of mikils ætlast að stjórnvöld nýti þær reglur sem þeim er ætlað að vinna eftir. Þannig getur Alþingi ekki ákveðið að víkja viðurkenndum málsmeðferðareglum stjórnsluréttarins til hliðar þótt frumvarpið eigi að leiða til ákveðinnar einföldunar og skilvirkni. Það má aldrei gerast á kostnað þeirra sem eiga í samskiptum við stjórnvöld. Í greinagerð sem fylgdi með þingsályktunartillögu Ragnhildar Helgadóttur fyrrum þingmanns og ráðherra um undirbúning almennra stjórnslulaga til að auka réttaröryggi kom fram að „*Tillaga þessi er flutt til að tryggja réttaröryggi einstaklinga gagnvart ákvörðunum stjórnvalda og jafnframt til að gera athafnir framkvæmdavaldsins skýrari og traustari. Í því sambandi er að mati flutningsmanns nauðsynlegt að setja reglur um málsmeðferð í stjórnslunni, [...].*“<sup>1</sup> Stjórnslulögin eru skýr hvað málmeðferð á hrærir og í raun oft á tíðum eina réttarheimildin til að sporna við yfirgangi stjórnvalda gegn einstaklingum og lögaðilum. Fari frumvarpstextinn fram óbreyttur virðist því Alþingi íslendinga ætla að innleiða vinnuregluna „skjóttu fyrst og spurðu svo“.

Að lokum er rétt að benda á í 84. gr. laga nr. 2/1995, um hlutfélög er fjallað um aðalfundi félaga og má finna sambærilegt ákvæði í lögum einkahlutafélög nr. 138/1994. Þar kemur fram að halda skuli aðalfund innan átta mánaða frá lokum hvers reikningsárs og í 2. mgr. að þar skuli taka ákvörðun um a) staðfestingu ársreiknings og b) hvernig fara skuli með hagnað eða tap félagsins á reikningsárinu. Í 3. mgr. ákvæðisins er síðan fjallað um að 1/3 hluti hluthafa geti farið fram á frestun á ákvörðunum um framangreind atriði. Þá segir þar að framhaldsaðalfundurinn skuli haldinn í fyrsta lagi einum mánuði og í síðasta lagi tveimur mánuðum síðar og að frekari frests sé ekki unnt að krefjast.

Í ljósi þessa getur sú staða komið upp að ársreikningur verði ekki staðfestur fyrr en á framhaldsaðalfundi allt að 10 mánuðum frá lokum reikningsárs. Nýti aðilar þessa heimild hlutafélagalöggjafarinnar er ljóst að ómögulegt er að skila ársreikningi innan 8 mánaða tímamarksins, enda hefur hann ekki verið staðfestur. Framangreint ákvæði í frumvarpinu tekur ekki tillit til þessara aðstæðna og er því ekki í samræmi við umrædda heimild til frestunar ákvarðanatöku í

<sup>1</sup> Tillaga til þingsályktunar nr. 14/103, 103 löggj.Þing, 117 mál, þingskj. 135 frá 20.11.1980

hlutafélagalöggjöfinni. Að mati Deloitte er nauðsynlegt að ákvæðið verði endurskoðað með tilliti til þessa, þannig að sektum verði beitt á félög sem hafa ekki skilað inn ársreikningum innan 10 mánaða frá lokum reikningsárs í stað 8 mánaða eins og það er í frumvarpinu.

Deloitte leggur til að ákvæðið verði endurskoðað þannig að aðila verði heimilt að koma að andmælum áður en ársreikningaskrá tekur ákvörðun um álagningu stjórnvaldssektar.

Í 3. mgr. frumvarpsins er ársreikningaskrá gefið mat á hvort upplýsingar í ársreikningi eða samstæðureikningi séu fullnægjandi. Til viðbótar því sem að framan er getið um málsmeðferðina, þá er ánægjulegt að sjá að ársreikningaskrá skal upplýsa þann aðila sem málið beinist að, með skriflegum hætti og gera grein fyrir athugasemdum sem leiða til þess að ársreikningaskrá telji framkomin gögn ekki fullnægjandi. Með þessu er opnað á andmælarétt. Þó er það látið ársreikningaskrá eftir að bjóða viðkomandi upp á andmæli með formlegum hætti, en af textanum verður ekki annað ráðið en að andmæli verði viðmiðunarreglan, þar sem í viðkomandi tilkynningu til aðila þarf að upplýsa um tímamörk sem aðili hefur til að bregðast við áður en sektarfjárhæð verður lögð á.

Það er mat Deloitte, að ársreikningaskrá skv. framangreindu, er falið að framkvæma mat á skýringum eða upplýsingum með ársreikningi. Hver grundvöllur þessa mats á að vera er illa skilgreint í lögnum að öðru leyti en því að byggja á ákvæði laganna í heild. Ársreikningaskrá er því falið að framkvæma mat án þess að matsgrundvöllurinn sé nákvæmlega skilgreindur. Slíkt er til þess fallið að ógna réttaröryggi þeirra aðila sem lúta þurfa lögnum því hætta er á að þeir geti illa gert sér grein fyrir á hvaða forsendum ársreikningaskrá muni byggja mat sitt. Í þessu sambandi er rétt að minna á, að mat ársreikningaskrár er grundvöllur refsingar, þ.e. stjórnvaldsákvörðunar um álagningu sektar. Að gefa stjórnvaldi óskorað vald til að leggja mat á háttsemi sem telst ganga gegn lögnum, án þess að skilgreina slíka háttsemi með skýrum hætti, verður að teljast ganga gegn meginreglunni í íslenskum rétti um skýrleika refsheimilda sem leiða má af 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944.

Í frumvarpinu er kveðið á um hlutfallslega lækkun stjórnvaldssektar af ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Að mati Deloitte er umrætt ákvæði eingöngu til þess fallið að auka á flækjustig við framkvæmd laganna. Þá er minnt á umfjöllunina hér að framan um skýrleika refsheimilda og skyldu stjórnvalda til að fara eftir stjórnarsýslulögum í störfum sínum. Ákvæðið er í besta falli einkennilegt. Að gengið sé út frá því að stjórnvald hefji meðferð stjórnarsýslumáls með því að leggja á stjórnvaldssekt sem síðan skuli lækka eftir því sem máli vindur fram er óskiljanleg. Vísast þá jafnframt til fyrri umfjöllunar um að stjórnvaldsákvörðun skuli einungis framkvæmd að undangenginni rannsókn og að uppfylltum andmælarétti viðkomandi aðila.

Deloitte gerir alvarlegar athugasemdir við að ákvæðanir ársreikningaskrár séu ekki lengur kærnanlegar til æðra stjórnvalds líkt og heimild er fyrir í núgildandi ársreikningalögum nr. 3/2006, sbr. 3. mgr. 126. gr. laganna. Engar skýringar eru gefnar í athugasemdum við frumvarpið um hvaða ástæður liggja að baki þessari veigamiklu breytingu, en það verður að teljast verulega ábótavant með hliðsjón af hagsmunum þeirra aðila sem þurfa að sæta slíkum viðurlögum. Breytingin gerir það að verkum að aðilar sem vilja ekki una sektarákvörðun ársreikningaskrár geta ekki, eftir breytinguna, skotið ákvörðuninni til yfirsattanefndar, heldur þurfa þeir að höfða mál fyrir dómstólum með tilheyrandi kostnaði og óþægindum. Þar sem ársreikningaskrá er gefið frjálst mat á hvort t.d. gögn sem skilað er inn séu fullnægjandi eins og það er orðað, eru ríkari ástæður til að annað stjórnvald endurskoði ákvæðanir sem settar eru fram með þessum hætti. Eins og áður er vikið að eru engar leiðbeiningar að finna í lögum hvað kann að leiða til mats ársreikningaskrár um hvað teljist vera fullnægjandi eða ekki

og með því að koma í veg fyrir að annað stjórnvald eins og t.d. yfirséttanefnd endurskoði það mat, verða aðilar að fara með málið fyrir dómstóla. Það er mjög harkaleg leið þegar um hreint stjórnsýslumál er að ræða en ekki af þeim toga að það kalli á aðkomu dómstóla. Þá væri eðlilegt að aðfararheimild frestaðist og yrði ekki virk fyrr en máli er lokið endanlega á stjórnsýslustigi, t.d. hjá yfirséttanefnd.

Í ljósi alls framangreinds er það mat Deloitte að a. liður 70. gr. frumvarpsins þurfi að endurskoða í heild sinni. Bæði hvað varðar skýrleika þeirra refsheimilda sem ársreikningaskrá getur byggt ákvarðanir sínar á sem og fyrirmæli ákvæðisins um hvernig álagning stjórnvaldssektar skuli framkvæmd. Þá er rétt að ákvæðið taki tillit til heimildar til frestunar á staðfestingu ársreiknings skv. hlutafélagalöggjöfinni eins og að framan hefur verið fjallað um.

Í 1. mgr. b-lið 70. gr. sem gert er ráð fyrir að verði 121. gr. laganna, er kveðið á um að ef ársreikningi eða samstæðureikningi hefur ekki verið skilað innan 8 mánaða frá því að frestur samkvæmt 109. gr. til skila á ársreikningi eða samstæðureikningi er liðinn eða frá því að ársreikningaskrá hefur komist að þeirri niðurstöðu að skýringar eða upplýsingar með ársreikningi eða samstæðureikningi sem lagður hefur verið fram til opinberrar birtingar hafi ekki verið fullnægjandi skal ársreikningaskrá krefjast skipta á búi félagsins.

Deloitte fær ekki betur séð að hér geti komið upp sú staða að ársreikningaskrá fari fram á skipti á búi félags án þess að rannsókn máls fari fram, andmælaréttur verði virtur eða að ágreiningi sé almennt lokið á stjórnsýslustigi.

Framangreint ákvæði þarf að skoða í ljósi þess að ársreikningaskrá þer að leggja stjórnvaldssekt á aðila um leið og hún sendir bréf til aðila þar sem tilkynnt er um álagningu stjórnvaldssekta og úrbóta krafist, þ.e. fyrirkomulag sem Deloitte gagnrýnir harðlega hér að framan og vísast í þá umfjöllun hvað það varðar. Vel getur verið að eftir að aðili hefur mótttekið slíkt bréf frá ársreikningaskrá þá hafi hann eitthvað til málanna að leggja og mótmæli jafnvel afstöðu skrárinnar. Í ljósi þessa er ársreikningsskrá gefin afar skammur tími til að afgreiða ágreiningsmál þar sem henni er skylt að fara fram á búskipti að 8 mánuðum liðnum frá því að tilgreindur frestur er liðinn. Hér er réttaröryggi viðkomandi aðila bersýnilega fyrir borð borið og ljós að málsmeðferðin gengur gegn þeim fyrirmælum sem kveðið er á um í stjórnsýslulögum og þá sérstaklega meðalhófsreglu 12. gr. ssl. Deloitte telur afar mikilvægt að samhliða endurskoðun á a-lið ákvæðisins þá fari fram endurskoðun á ofangreindu ákvæði. Að minnsta kosti er afar mikilvægt að 8 mánaða fresturinn verði framlengdur þannig að einhvers meðalhófs sé gætt.

Að mati Deloitte felur markmið laganna hvað framangreint varðar um „einföldun málsmeðferðar“ eins og að orði er komist í frumvarpinu, að gengið er á réttindi málsaðila með freklegum hætti sem þeir njóta samkvæmt stjórnsýslulögum.

Deloitte er sammála því að málsmeðferð fyrir dómi skuli fara eftir fyrirmælum laga um gjaldþrotaskipti. Þar er síðast möguleiki fyrir aðila að fá hnekk þeirri dæmalausú ákvörðun ársreikningaskrár, verði frumvarpið að lögum, án breytinga á réttaröryggi aðila.

Í c-lið 1. mgr. 70. gr. frumvarpsins sem verður 122. gr. laganna er lagt til að það verði allt 6 ára fangelsi að brjóta gegn nánar tilgreindum ákvæðum laganna sem verður að telja að séu misalvarleg. Þá eru sum þessara ákvæða mjög matskennd, t.d. 5. gr., „ef ársreikningur eða samstæðureikningur gefur ekki

glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingu á handbæru fé“. Að gefa „glögga mynd“ er hvergi skilgreint í lögnum. Í þessu sambandi vísast í framangreinda umfjöllun um skýrleika refsheimilda.

Afar mikilvægt er í þessu sambandi, að hafa í huga, að brot gegn lögnum varða sektum eða fangelsi, hvort sem þau eru framin af ásetningi eða gáleysi. Skýrleiki refsheimilda og laganna er því mjög mikilvægur og verður Alþingi að tryggja þann skýrleika, en ekki láta stjórnarsýslunni það eftir að meta ákvæði, eða dómstólum að búa til reglur um hvað sé hæfileg refsing fyrir hvert brot.

Í 2. mgr. e-lið 70. gr. frumvarpsins sem verður 124. gr. laganna, er lagt er til að sakir samkvæmt lögnum fýrnist á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum héraðssaksóknara, gegn manni sem sökunaut, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar. Er um sambærilegt ákvæði að ræða og í núgildandi lögum.

Að mati Deloitte er ákvæðið í besta falli óljóst. Afar óheppilegt er að aðili sem sætir rannsókn skuli hugsanlega bera hallan af því að „tafir“ verði til þess að fyrningarfrestur lengist úr 6 árum. Þá er ekki tilgreint um hversu langan tíma fresturinn kunni að lengjast. Þá er síðari hluti ákvæðisins í hrópandi mótsögn við fyrri hlutann, enda ljóst að rannsókn er hafin (fyrningarfrestur rofnar) við upphaf rannsóknar. Hvernig geta tafir eða ákvörðun refsingar haft áhrif á fyrningarfrest sem þá þegar er rofinn? Ákvæðið er svo óljóst að engin leið er að lesa úr því hver þýðing þess er.

Deloitte leggur til að ákvæðið verði endurskoðað þannig að það orki ekki tvímælis hverju því er ætlað að ná fram og hvaða þýðingu það hefur fyrir málsaðila.

Að framanrituðu virtu telur Deloitte að nauðsynlegt sé að bæta úr ágöllum sem í frumvarpinu eru þannig að þau leið til einföldunar í framkvæmd og nái markmiðum sínum. Það má þó aldrei gera með því að brjóta á rétti þegnanna sem á endanum sæta ábyrgð ef ekki er farið að lögum.

Deloitte er reiðubúið til frekari umræðna verði eftir því leitað.

Virðingarfyllst,

Deloitte ehf.



Pétur Steinn Guðmundsson  
Lögfræðingur



Þorsteinn Guðjónsson  
Endurskoðandi/eigandi

#### Fyrirvari\*

Ráðgjöf okkar og niðurstöður sem birtast í þessu minnisblaði/tölvupósti grundvallast á því að allar framangreindar staðreyndir, ályktanir, upplýsingar og gögn séu fullnægjandi og rétt. Afar áriðandi er að okkur verði tilkynnt um það þegar í stað ef einhver hluti af umræddum staðreyndum, ályktunum, upplýsingum og/eða gögnum eru ófullnægjandi eða ósannur, enda getur það haft áhrif á efnislegar niðurstöður og ráðleggingar okkar. Minnisblaðið er ekki bindandi gagnvart skattfyrvöldum eða dómstólum og felur ekki í sér ábyrgð eða tryggingu fyrir því að álit skattfyrvalda eða dómstóla fari saman við niðurstöðu Deloitte. Ráðgjöf okkar grundvallast á gildandi réttarheimildum eins og þær eru á Íslandi á hverjum tíma fyrir sig. Ljóst er að réttarheimildirnar og túlkun á þeim geta breyst og nýjar heimildir bæst við, með þeim hætti að þær gildi afturvirkir og/eða í framtíðinni. Allar slíkar breytingar geta haft áhrif á gildi þessarar ráðgjafar okkar. Við skuldbindum okkur ekki til að uppfæra ráðgjöf okkar og niðurstöður í samræmi við breytingar sem kunna að vera gerðar á réttarheimildum og/eða túlkun á þeim. Skaðabótaskylda okkar vegna hugsanlegs beins eða óbeins tjóns sem er afleiðing af þjónustu okkar er takmörkuð við tvöfalda þóknun okkar fyrir hana.