

## Nefndarálit

um frumvarp til laga um breytingu á lögum um ársreikninga, nr. 3/2006, með síðari breytingum (einföldun og innleiðing ársreikningatilskipunar 2013/34/ESB).

Frá efnahags- og viðskiptanefnd.

Nefndin hefur fjallað um málið og fengið á sinn fund Hörpu Theodórsdóttur og Sigurbjörgu Guðmundsdóttur frá atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneyti, Signýju Magnúsdóttur og Völu Valtýsdóttur frá Deloitte ehf., Jón Arnar Baldursson og Margréti Pétursdóttur frá Félagi löggiltra endurskoðenda, Sæmund Valdimarsson og Unnar Friðrik Pálsson frá KPMG ehf., Skúla Jónsson og Ingvar Rögnvaldsson frá rikisskattstjóra, Bryndísi Kristjánsdóttur frá skattrannsóknarstjóra ríkisins, Ólaf Ólafsson frá yfirskattanefnd, Bergþóru Halldórsdóttur frá Samtökum atvinnulífsins, Margréti Berg Sverrisdóttur frá Viðskiptaráði Íslands, Ragnar Hafliðason og Guðrúnu Finnborgu Þórðardóttur frá Fjármálaeftirlitinu og Ólaf Stephensen og Ingu Skarphéðinsdóttur frá Félagi atvinnurekenda.

Umsagnir bárust frá Deloitte ehf., Félagi atvinnurekenda, Félagi bókhaldsstofa, Félagi löggiltra endurskoðenda, Fjármálaeftirlitinu, Fjársýslu ríkisins, Íslenskri málnefnd, KPMG ehf., Ríkisendurskoðun, rikisskattstjóra, Samtökum atvinnulífsins, Sigurjóni Bjarnasyni í laganefnd Félags bókhaldsstofa, skattrannsóknarstjóra ríkisins, Viðskiptaráði Íslands og yfirskattanefnd.

### Almennt um efnistöð frumvarpsins.

Mikilvægt er að ársreikningar félaga séu skýrir og gefi glögga mynd af stöðu þeirra félaga sem við á. Nefndin leggur áherslu á þann skilning sinn að löggjöf um reikningsskil þurfi að tryggja jafnvægi milli hagsmuna viðtakenda reikningsskila og hagsmuna fyrirtækja með tilliti til þess að skýrslugjafarskyldan sé ekki óþarflega íþyngjandi. Jafnvægi þarf að vera á milli þarfa viðskiptalífsins og vinnu félaganna við að birta þessar upplýsingar og mikilvægt að það sé haft að leiðarljósi.

Frumvarpið leggur áherslu á einföldun fyrir félög í landinu og að dregið verði úr umsýslukostnaði minnstu félaganna og viðskiptaumhverfi þeirra bætt. Einnig er með frumvarpinu lögð til innleiðing á tilskipun Evrópusambandsins 2013/34/ESB um ársreikninga félaga, sem fellir úr gildi ársreikningatilskipanir Evrópusambandsins til margra ára, 78/660/EBE og 86/349/EBE. Markmiðið með nýrri tilskipun er að sameina eldri tilskipanir auk þess að draga úr umsýslukostnaði lítilla og meðalstórra félaga og bæta viðskiptaumhverfi þeirra. Lögð er áhersla á mikilvægi þess að samræma löggjöf innan Evrópska efnahagssvæðisins varðandi framsetningu og efni árlegra reikningsskila og aðferðir sem þar eru notaðar og birtingu reikningsskila til að vernda hagsmuni hluthafa, félagsmanna og þriðju aðila.

### Helstu athugasemdir við frumvarpið og sjónarmið nefndarinnar.

Í umsögnum sem bárust nefndinni um frumvarpið og á fundum um málið komu fram athugasemdir sem nefndin telur rétt að taka til nánari skoðunar. Nefndin óskaði eftir afstöðu

atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins til athugasemdanna og minnisblað frá ráðuneytinu með sjónarmiðum þess barst 8. apríl 2016. Með hliðsjón af framkomnum athugasemdum leggur nefndin til nokkrar breytingar.

## 2. gr. – skilgreiningar.

Bent var á að rétt væri að fella brott orðið „fjárfestingarfélag“ í 5. tölul. 2. gr. Skýring liðarins virðist ekki tengjast orðinu á neinn hátt auk þess sem óskýrt er hvers vegna notast er við fleirtöluendingu. Hér er vísað í 15. mgr. 2. gr. ársreikningatilskipunar ESB en þar er fjallað um „financial holding undertakings“ sem þýðingamiðstöð utanríkisráðuneytisins hefur þýtt sem „eignarhaldsfyrirtæki á fjármálasviði“. Nefndin leggur til breytingar á tölulíðnum.

Bent var á að skilgreining á stærðarmörkum örfélaga í 10. tölul. væri þrengri en í tilskipuninni. Nefndin bendir á að ef miðað væri við stærðarmörk tilskipunarinnar eins og lagt var til í nokkrum umsögnum um málið, þá mundu um 90% allra félaga falla undir skilgreininguna. Ef hins vegar er miðað við þá tillögu sem liggur fyrir í frumvarpinu er talið að um 82% allra fyrirtækja falli undir skilgreininguna. Í þessu samhengi vill nefndin benda á að ársreikningatilskipunin gerir kröfu um að ef reikningar eru ekki í evrum skuli leiðréttta stærðarmörkin á a.m.k. fimm ára fresti. Telur nefndin ákveðið varúðarsjónarmið felast í því að fara þá leið sem hér er lögð til og óvarlegt að ganga lengra þar til reynsla er komin á það hversu mörg félög nýta sér þessa heimild. Vert er að hafa í huga að í breytingunni felst mikil einföldun á ársreikningum örfélaga þar sem í slíkum ársreikningi koma fram takmarkaðar upplýsingar auk þess sem skýrsla stjórnar fylgir ekki. Það er því niðurstaða nefndarinnar að heillavænlegast sé á þessu stigi málsins að miða við þá skilgreiningu sem lögð er til í frumvarpinu þar til í ljós kemur hvernig þessi upplýsingagjöf nýtist viðskiptalífinu og öðru eftirliti í framkvæmd.

Lagt var til í umsögnum að notast yrði við hugtakið „heildareignir“ í stað „niðurstöðutölu efnahagsreiknings“ í 10. tölul. þar sem hægt væri að túlka niðurstöðutölu efnahagsreiknings sem mismun eigna og skulda. Nefndin leggur til að þessu verði breytt.

Í 11. tölul. er félagsaðili skilgreindur sem sá sem er hluthafi í félagi og eigandi eignarhluta í öðru félagi. Þetta á hvort tveggja við um marga aðila en telja verður að fullnægjandi sé að uppfylla annað hvort skilyrðið til að teljast félagsaðili og slík sé ætlan greinarinnar. Nefndin leggur því til smávægilega breytingu til að það nái fram að ganga.

Lögð er til breyting á 13. tölul. til að koma til móts við ábendingar í umsögnum um að gæta samræmis við hvernig þýðingamiðstöð utanríkisráðuneytisins hefur þýtt viðkomandi hugtak.

Lagðar eru til smávægilegar breytingar á 15. tölul., m.a. að felld verði brott vísun í tilskipun ESB, en ekki er venja að vísa til tilskipana í lagatexta heldur frekar í athugasemdum með frumvarpi.

Fram kom að nauðsynlegt væri að við 21. tölul. yrði bætt tilvísun til þess að skilgreiningin eigi ekki við um dótturfélag. Þannig yrði skilgreining á hlutdeildarfélagi í rökréttu samhengi við skilgreiningu í 4. tölul. um dótturfélag og 28. tölul. um móðurfélag. Nefndin leggur til að brugðist verði við þessu með breytingartillögu.

Nefndin leggur til að í 24. tölul. verði komið til móts við það sjónarmið að hlutabréf hafi hingað til ekki verið flokkuð meðal langtímakrafna heldur áhættufjármuna.

Gerðar voru nokkrar athugasemdir við skilgreiningu á móðurfélagi í 28. tölul. Nefndin leggur til að komið verði til móts við þau sjónarmið og b–f-liðir 1. mgr. fellir brott enda eru yfirráð skilgreind í 44. tölul.

Lögð er til leiðrétting á orðalagi í 32. tölul. þar sem orðið félag er ranglega notað í stað orðsins samstæða.

Lagt til að bætt verði við 43. tölul. að virðisbreyting geti einnig átt sér stað á skuldalið/ skuldbindingum, t.d. afleiðusamningum með neikvæða stöðu.

Bent var á í athugasemndum að nauðsynlegt væri að skilgreina nokkur grunnhugtök til viðbótar þeim sem þegar eru rakin í 2. gr. Sérstaklega var bent á að skilgreina þyrfti hugtökin eign, skuld, tekjur og útgjöld. Nefndin gerir tillögu um að skilgreiningu þessara hugtaka verði bætt við.

### 3. gr. – rafræn skil hjá ríkisskattstjóra.

Þar sem fram hefur komið í umsögnum að óljóst þyki hvort d-liður 3. gr. miði að því að heimila örfélögum, að uppfylltum skilyrðum, að sleppa því að gera ársreikning ef þau nýta sér þann möguleika að nota innsendar upplýsingar til ríkisskattstjóra til að útbúa efnahagsyfirlit og rekstraryfirlit sem framkvæmd yrðu með rafrænni lausn sem kölluð hefur verið „hnappurinn“ og aðgengilegur yrði á vefsvæði ríkisskattstjóra. Til að taka af öll tvímæli vill nefndin árétta að heimild örfélaga til að semja rekstrar- og efnahagsyfirlit byggð á skattframtali félagsins takmarkast við að félag nýti sér „hnappinn“ hjá ríkisskattstjóra við gerð yfirlitanna. Ekki er því gert ráð fyrir að félag geti skilað inn til ársreikningaskrár reikningsyfirliti sem það segir að sé byggt á framtali félagsins. Upplýsingarnar verða að koma beint úr kerfi ríkisskattstjóra. Það er skilningur nefndarinnar að höfðu samráði við ráðuneytið að fyrir þau örfélög sem nýta sér þessa einföldun sé þetta fullnægjandi ársreikningur. Gert er ráð fyrir því að ráðherra setji skilyrði um útfærslu á beitingu ákvæðisins í reglugerð. Nefndin leggur til að d-lið 3. gr. verði breytt lítillega til að uppsetningin verði aðgengilegri.

### 6. gr. – tungumál ársreiknings.

Fram komu athugasemdir frá Íslenskri málnefnd þar sem gagnrýnd var heimild til að skila ársreikningi á ensku og lagt til að gerð væri breyting á þann veg að ársreikningi skyldi ávallt skila á íslensku en að auki á ensku ef þörf krefði. Nefndin vekur athygli á að heimild greinarnar er beint til félaga sem hafa annan starfrækslugjaldmiðil en íslenska krónu og eru þar af leiðandi í miklum erlendum samskiptum og því væri íþyngjandi fyrir þau félög ef ekki væri heimilt að skila ársreikningi á ensku. Nefndin árétta að ársreikningar eru birtir opinberlega og á slík birting að vera aðgengileg fyrir almenning til að stuðla að gagnsæju og heilbrigðu viðskiptalífi. Þeir þurfa því vera á tungumáli sem meginþorri þjóðarinnar skilur. Nefndin tekur heilshugar undir sjónarmið Íslenskar málnefndar og árétta að íslenska er þjóðtungan og löggjafanum ber að tryggja stöðu hennar í stjórnkerfinu.

### 8. gr. – grunnforsendur ársreikninga.

Í 7. tölul. 8. gr. kemur fram að óheimilt er að jafna út eignir á móti skuldum eða tekjur á móti gjöldum innan einstakra liða nema slíkt sé sérstaklega heimilað í öðrum greinum laganna. Í samræmi við ábendingar sem fram komu í umsögnum og eftir samráð við ráðuneytið leggur nefndin til að bætt verði við orðunum „eða slík jöfnun sé í samræmi við settar reikningskilareglur“. Sem dæmi má nefna að samkvæmt alþjóðlegum reikningskilastöðlum skal í ákveðnum tilvikum jafna saman fjáreignum og fjárskuldum í efnahagsreikningi. Einnig er lagt til að orðin „innan einstakra liða“ í 7. tölul. verði felld brott þar sem fram hefur komið hjá hagsmunaaðilum að óljóst sé hvað í orðunum felst.

*17. gr. – afskriftir viðskiptavildar.*

Nokkuð var rætt um afskriftir viðskiptavildar og hvort réttur skilningur á frumvarpinu væri að alltaf skuli afskrifa viðskiptavild á tíu árum. Í því samhengi vill nefndin áréttta að meginregla tilskipunarinnar er að afskrifa skuli óefnislegar eignir á nýtingartíma viðkomandi eignar en sé ekki hægt að ákvarða nýtingartíma þróunarkostnaðar og viðskiptavildar skuli afskrifa þessa eignarflokka á því tímabili sem aðildarríkin ákveða. Það tímabil má ekki vera styttra en fimm ár og ekki lengra en tíu. Til glöggvunar má nefna sem dæmi að ef nýtingartíminn er 15 ár er hann afskrifaður á 15 árum en ef ekki er hægt að áætla nýtingartímann er hann afskrifaður á tíu árum. Nefndin leggur til smávægilega breytingu til að gera orðalag greinarinnar skýrara og forðast misskilning.

*23. gr. – niðurfærsla skammtímakrafna.*

Bent var á að niðurfærslur skammtímakrafna hafi verið í ársreikningi fyrra árs. Ef þær eru enn til staðar á ársreikningi næsta árs eða síðari uppgjörum innan sama árs er ekki þörf á að mæla fyrir um það í lögum að færa beri þær upp. Gömul skammtímakrafa bendir til þess að greiðslugeta sé lítil hjá greiðanda. Þessi breyting er því andstæð þeim varfærnisþjórnarmiðum sem ber að beita við reikningskil og leggur nefndin til að b-liður verði felldur brott.

*24. og 25. gr. – fjáreign á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.*

Nefndin vekur athygli á að í a-lið 24. gr. hefur orðið misritun og leggur til að í stað orðanna „fjáreign á gangvirði í rekstrarreikningi“ komi „fjáreign á gangvirði í gegnum rekstrarreikning“.

Einnig er lögð er til breyting á orðalagi 2. másl. a-liðar 25. gr. til samræmis við ábendingar í umsögnum og minnisblaði sem nefndinni barst frá ráðuneyti.

*30. gr.*

Nefndin bendir á að orðin „óefnislegar eignir“ í 1. másl. 30. gr. verða ekki hluti af 31. gr. ársreikningalaga samkvæmt fyrirliggjandi frumvarpi og því lagt til að orðin falli brott úr tillögu að nýrri 44. gr. Af því leiðir að einnig þarf að skipta út hugtakinu „fastafjármunir“ í 1. og 2. tölul. 30. gr. frumvarpsins fyrir hugtakið „varanlega rekstrarfjármuni“. Nefndin leggur til breytingartillögu þess efnis.

*33. gr. – þóknun endurskoðenda.*

Nefndin leggur til að við 33. gr. verði bætt nýrri málsgrein þar sem gerð er krafa um að greint sé frá þóknun til endurskoðenda eða endurskoðendafyrirtækja í samræmi við ákvæði b-liðar 1. mgr. 18. gr. ársreikningatilskipunar ESB.

*48. gr. – hlutdeild minni hluta í eigin fé dótturfélaga.*

Nefndin vekur athygli á að við frágang frumvarpsins virðast hafa verið gerð þau mistök að fyrsti hluti 1. másl. 1. mgr. 74. gr. laganna hefur verið settur sem fyrsti hluti breyttrar 3. mgr. 74. gr. og því er ekki samræmi milli efnisinnihalds greinarinnar og skýringa í athugasemdum. Gerir nefndin tillögu að breytingu til að leiðrétta þetta misræmi.

*69. gr. – reikningsskilaráð.*

Nefndin leggur áherslu á mikilvægi þess að reikningsskilaráð verði skipað sem fyrst þannig að það geti tekið á álitamálum tengdum beitingu nýrra lagaákvæða. Fram komu athugasemdir um hvort rétt væri að Ríkisendurskoðun tilnefndi fulltrúa í ráðið í ljósi þess að

ráðinu er fyrst og fremst ætlað að gefa út leiðbeiningar fyrir félög og fyrirtæki sem ekki beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Auk þess er ríkisendurskoðandi áheyrnarfulltrúi í reikningsskilaráði samkvæmt lögum um opinber fjármál. Að höfðu samráði við ráðuneytið leggur nefndin til breytingu á greininni með tilliti til framkominna athugasemda.

*70. gr. – stjórnvaldssektir o.fl.*

Nefndinni bárust margar athugasemdir við 70. gr. Bent var á að sú breyting að ekki sé unnt að skjóta sektarákvörðun til æðra stjórnvalds feli í sér undantekningu frá þeirri meginreglu stjórnsýsluréttar að ákvörðun sæti endurskoðun æðra stjórnvalds með kæru. Með breytingunni verða ákvarðanir ársreikningaskrár endanlegar og verða hvorki kærðar til yfirskattanefndar né til ráðherra. Í því samhengi var bent á ákveðið misræmi við önnur ákvæði laganna þar sem skv. 94. gr. a og 94. gr. b, sem ekki er lagt til að verði breytt, er annars vegar kveðið á um að dagsektir sem lagðar eru á af ársreikningaskrá séu kærnanlegar til yfirskattanefndar og hins vegar að úrskurðir ársreikningaskrár skv. 94. gr. b séu kærnanlegir til ráðherra.

Í þessu samhengi bendir nefndin á að stjórnsýslulög eða meginreglur stjórnsýsluréttar mæla ekki fyrir um að tryggja skuli möguleika á að skjóta stjórnvaldsákvörðun til æðra stjórnvalds ef aðili á þess kost að bera málið undir dómstól sem hefur fullar endurskoðunarheimildir. Nefndin bendir á að þess eru fordæmi í stjórnsýslunni að ákvörðunum um álagningu stjórnvaldssecta verði ekki skotið til æðra stjórnvalds. Sem dæmi má nefna ákvarðanir Fjármálaeftirlitsins. Hefur svo verið frá árinu 2006 en þá var samþykkt á Alþingi sú breyting á lögum um opinbert eftirlit með fjármálastarfsemi að ákvæði um kærunefnd voru felld brott.

Nefndin telur ekki ástæðu til að gera breytingu þess efnis að hægt verði að skjóta álagningu stjórnvaldssecta til æðra stjórnvalds vegna þess að ársreikningi er ekki skilað í tíma. Í 1. mgr. a-liðar 70. gr. kemur skýrt fram að ársreikningaskrá ber skylda til að leggja stjórnvaldssektir á þau félög sem vanrækja skylda sína til að standa skil á ársreikningi eða samstæðureikningi. Í greininni segir jafnframt: „Þegar frestur skv. 109. gr. til skila á ársreikningi eða samstæðureikningi er liðinn skal ársreikningaskrá leggja á viðkomandi félag stjórnvaldssekt að fjárhæð 600.000 kr. og jafnframt krefjast úrbóta.“ Það er því skýrt í ákvæðinu að stjórnvaldssektin er lögð á þegar frestur skv. 109. gr. er liðinn. Ákvæðið er að norrænni fyrirmynd og hefur slíkt fyrirkomulag aukið skilvirkni og fyrirsjáanleika við úrlausn mála um stjórnvaldssektir. Nefndin getur því ekki tekið undir sjónarmið þess efnis að túlkun þessa ákvæðis geti verið vandkvæðum bundin.

Nefndin telur aftur á móti til bóta að hægt verði að skjóta ákvörðun um álagningu stjórnvaldssecta vegna ófullnægjandi skila á ársreikningi skv. 3. mgr. a-liðar 70. gr. til æðra stjórnvalds vegna þess að þar geta verið álitamál sem hægt er að taka til endurskoðunar. Leggur nefndin til breytingu þess efnis.

Bent var á að ef ekki á að breyta ábyrgð skv. 6. mgr. a-liðar 70. gr. þar sem segir „stjórnvaldssektum verður beitt óháð því hvort lögbrot eru framin af ásetningi eða gáleysi“ þá er nýja orðalagið illskiljanlegt. Nefndin fellst á það sjónarmið að merkingarmunur sé á tillögu frumvarpsins og núgildandi lögum en ekki er ætlunin að breyta ábyrgð hvað þetta varðar og því leggur nefndin til að þetta færist undir d-lið 70. gr.

Athygli nefndarinnar var vakinn á því að í 1. mgr. d-liðar 70 gr. frumvarpsins er lögð til sú breyting að nægilegt er að brot hafi verið framið af einföldu gáleysi til að refsíábyrgð stofnist í stað stórfellds gáleysis. Nefndin telur nauðsynlegt að hér sé gætt samræmis við skattalög og 262. gr. almennra hegningarlaga en þar er í öllum tilfellum gerð krafa um stórfellt gáleysi sem skilyrði refsíáfallis.

Loks var vakið máls á því að lagt er til að 123. gr. gildandi laga, þar sem kveðið er á um refsíabýrgð endurskoðenda og skoðunarmanna vegna brota gegn lögum með tilgreindri háttsemi, verði felld brott. Ekki er gerð grein fyrir því hvernig eða eftir atvikum að hvaða marki ákvæðum einstakra tölulíða c-liðar 70. gr. er ætlað að koma í stað ákvæða 123. gr. gildandi laga. Í því sambandi kunna að rísa spurningar um hvaða áhrif umrædd breyting hafi í för með sér varðandi ábyrgð endurskoðenda og skoðunarmanna sem aðalmanna í brotum gegn ársreikningalögum. Nefndin leggur til breytingartillögu til að koma til móts við þessi sjónarmið. Nefndin áréttar að nauðsynlegt er að hafa í huga að hæfi og þær kröfur sem gera má á þeim grunni til skoðunarmanna og endurskoðenda eru eðlisólíkar.

Gerðar voru nokkrar athugasemdir við e-lið 70. gr. frumvarpsins um að mál fari beint til héraðssaksóknara. Atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið tók þennan þátt sérstaklega til skoðunar að beiðni nefndarinnar. Nefndin leggur til breytingartillögu þess efnis að héraðssaksóknari fari með rannsókn alvarlegri brota á lögum en skatransóknarstjóri fari með rannsókn brota á lögum sem teljast ekki svo alvarleg að varði við 2. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga. Lagt er til að yfirskattanefnd úrskurði sektir vegna brota á lögum nema brot sæti rannsókn og dómsmeðferð héraðssaksóknara skv. 1. mgr.

### 73. gr. – gildistaka.

Í gildistökuákvæðinu er röng vísun í lagagreinar sem eiga að koma til framkvæmda strax eins og ráða má af umfjöllun í athugasemdum með greininni. Leggur nefndin til breytingu til að leiðrétta þetta.

Nokkuð var rætt um gildistöku frumvarpsins og komu fram tilmæli um að gildistaka yrði frekar miðuð við 1. janúar 2017 en 1. janúar 2016 enda sé reikningsárið 2016 hafið. Nefndin vekur athygli á í því samhengi að tilskipun 2013/34/ESB sem verið er að innleiða með frumvarpi þessu skal gilda fyrir ársreikninga 2016. Ársreikningar eru samdir eftir að reikningsári lýkur auk þess sem ákvæði þessa frumvarps eru ívilnandi fyrir félög í landinu og miða að einföldun og skýrleika. Nefndin telur því ekki ástæðu til að breyta gildistökuákvæðinu að þessu leyti.

Guðmundur Steingrímsson var fjarverandi við afgreiðslu málsins.

Í ljósi framangreinds leggur nefndin til að frumvarpið verði **samþykkt** með breytingum sem lagðar eru til á sérstöku þingskjali.

Alþingi, 1. júní 2016.

Frosti Sigurjónsson,  
form.

Willum Þór Þórsson,  
frsm.

Líneik Anna Sævarsdóttir.

Sigríður Á. Andersen.

Brynjar Níelsson.

Vilhjálmur Bjarnason.

Katrín Jakobsdóttir.

Valgerður Bjarnadóttir.