

# FLE

## BLAÐIÐ



Félag löggiltra  
endurskoðenda

Janúar 2014

1. tölublað  
36. árgangur

### **Breytingar á endurskoðunarskyldu - extended review**

### **Skattaleg meðferð framvirkra samninga**

### **Alþjóðleg reikningsskil í olíu- og gasiðnaði**

Útvistun  
endurskoðunarverkefna  
hjá Ríkisendurskoðun

Skil á skattframtölum,  
launamiðum og öðrum gögnum





## Útg: Félag lögiltra endurskoðenda ©

Aðsendar greinar í blaðinu eru á ábyrgð höfunda en að öðru leyti er útgáfa blaðsins á ábyrgð kynningarnefndar FLE. FLE blaðið má ekki afrita með neinum hætti, að hluta til eða í heild, þar með talið tölvutækt form, án skriflegs leyfis höfundarrétthafa.

## Vinnsla blaðsins

### Kynningarnefnd FLE:

Guðrún Torfhildur Gísladóttir formaður  
Ólafur Már Ólafsson  
Arnar Már Jóhannesson  
Ingvi Björn Bergmann

Prentun: Guðjón Ó

Umsjón: Hrafnhildur Hreinsdóttir

Janúar 2014 36. árgangur 1. tölublað



## Skrifstofa FLE, helstu upplýsingar

Skrifstofa FLE, Suðurlandsbraut 6, 108 Reykjavík, er opin virka daga kl. 9-15  
Sími: 568 8118, Tölvupóstfang: fle@fle.is, Vefsíða FLE: www.fle.is  
Sigurður B. Arnþórsson, framkvæmdastjóri sigurdur@fle.is  
Hrafnhildur Hreinsdóttir, skrifstofustjóri fle@fle.is

## Fylgt úr hlaði

Það er hefð fyrir því að FLE blaðið sé gefið út í upphafi árs. Efnistösk blaðsins eru svipuð og áður þar sem blandað er saman efni sem tengist faginu ásamt efni tengt félagsstarfinu og félagsmönnum. Við efnisöflun var leitað til aðila utan stéttarinnar auk þess sem félagsmenn voru hvattir til að senda inn greinar til birtingar í blaðinu.

Eins og áður eru greinar frá formanni og framkvæmdastjóra félagsins. Margar faggreinar eru í blaðinu, t.d. grein um skattalega meðferð framvirkra samninga, grein um alþjóðleg reikningsskil í olíu- og gasiðnaði, grein um breytingar á endurskoðunarskyldu lítilla og meðalstórra félaga, grein um framkvæmd gæðaeftirlits og að lokum grein um bráðabirgðaákvæði í tekjuskattslögum. Í fyrra var grein sem fjallaði um dráttarvexti á inneignir í virðisaukaskatti og

er framhald af þeirri umfjöllun nú. Þá er einnig grein frá Ríkisendurskoðun sem fjallar um útivistun endurskoðunarverkefna og önnur frá ríkisskattstjóra þar sem hann fjallar um skil á skattframtölum, launamiðum og öðrum gögnum. Golfannállinn er á sínum stað, þá er umfjöllun um nafna og nöfnur í stéttinni og annað léttmeti.

Kynningarnefnd vonar að lesendur hafi gagn og gaman af efni blaðsins og færir öllum þeim sem komu að útgáfu þess bestu þakkir fyrir þeirra framlag.

Janúar 2014,  
Guðrún Torfhildur Gísladóttir, Ólafur Már Ólafsson, Arnar  
Már Jóhannesson og Ingvi Björn Bergmann.

## Efni blaðsins:

Af stjórnarborði.....	2
Starfsemi FLE - atriði úr skýrslu frá aðalfundi 2013.....	4
Ákvæði til bráðabirgða í tekjuskattslögum.....	7
Löggildingarpróf og nýir félagar 2014.....	8
Skipan stjórnar og fastanefnda FLE starfsárið 2013 - 2014.....	9
Til hamingju með afmælið - árið 2014.....	9
Að gera það sem skiptir máli – áhættugrunað gæðaeftirlit.....	10
Golfannáll endurskoðenda sumarið 2013.....	12
Skattaleg meðferð framvirkra samninga.....	14
Breytingar á endurskoðunarskyldu lítilla og meðalstórra félaga.....	16
Skil á skattframtölum, launamiðum og öðrum gögnum.....	18
Nafnar og nöfnur innan stéttarinnar.....	21
Útvistun endurskoðunarverkefna hjá Ríkisendurskoðun.....	27
Alþjóðleg reikningsskil í olíu- og gasiðnaði.....	30
Hvað er að fréttu af reglum um inneignarvexti í virðisaukaskatti?.....	32



Glaðbeitt kynningarnefnd frá vinstri: Ingvi Björn, Guðrún Torfhildur, Ólafur og Arnar Már.



## Af stjórnarborði

*Sturla Jónsson er formaður FLE*

Nú 1. nóvember síðastliðinn var kjörin ný stjórn hjá FLE. Þá tóku sæti í stjórninni Anna Birgitta Geirfinnsdóttir, Arni Claessen og Margrét Pétursdóttir sem kjörin var varaformaður félagsins. Fyrir í stjórninni er Arna Tryggvadóttir auk nýkjörins formanns. Þá var einnig skipað nýtt fólk í fastanefndir félagsins. Enn á ný hefur því skipast í raðir okkar hópur félagsmanna sem tilbúið er að leggja félaginu krafta sína á hinu ýmsu sviðum. Ég býð allt þetta góða fólk velkomið til starfa.

Hin nýkjörna stjórn er söguleg fyrir þær sakir að nú í fyrsta sinn mynda konur meirihluta stjórnar FLE. Verður þetta að teljast nokkuð markvert, ekki hvað síst í ljósi þess að konur eru um 25% félagsmanna. Á sama tíma hafa tvö af stærri endurskoðunarfyrtækjum landsins fengið jafnlaunavottun VR en í henni felst að konum og körlum eru greidd sömu laun fyrir sambærileg störf, en nýlegar kannanir um launamun kynjanna benda til þess að víða sé pottur brotinn hvað þessi málefni varðar. Það má því með sanni segja að endurskoðendastéttin sé framarlega þegar kemur að jafnrétti kynjanna til launa og starfsframa og megum við vera stolt af því.

Fráfarandi stjórn gekk frá góðu búi. Fjárhagur félagsins stendur vel. Bæði hefur áhersla verið lögð á aðhald í rekstri félagsins og síðan æxluðust hlutirnir með þeim hætti að rekstrarkostnaður var verulega undir áætlunum á síðasta starfsári. Eiginfjárstaða félagsins er með þeim hætti að það ætti að duga fyrir næstum 6 mánaða rekstrarkostnaði. Þetta er kjörstaða enda nauðsynlegt að fjárhagur félagsins sé traustur svo félaginu sé unnt að starfrækja skyldur sínar af kostgæfni. Það er samt sem áður

ekki stefna félagsins að safna digrum óþörfum sjóðum og því verður viðhaldið áframhaldandi kostnaðaraðhaldi í rekstri félagsins. Þannig var m.a. ákveðið að taka til baka hækkun á félagsgjöldum sem boðuð var fyrir síðasta rekstrarár og lækka því félagsgjöld nú um 4% milli ára.

Síðasta vor setti stjórn FLE á laggirnar starfshóp til að gera tillögur að stefnu fyrir félagið hvað varðar endurskoðun lítilla og meðalstórra félaga. Starfshópurinn kallaði til sín fulltrúa frá nokkrum endurskoðunarfyrtækjum, bæði stórum sem smáum og var fjallað um málefnið frá hinum ýmsu hliðum. Í stuttu máli var það niðurstaða starfshópsins að danska leiðin svonefnda, það er innleiðing á staðlinum um ítarlega könnun (e. extended review) fengi ekki hljómgrunn meðal íslenskra endurskoðenda. Er það helst vegna þeirrar jákvæðu staðfestingar sem í áritun danska staðalsins felst. Engu að síður var greinilegur áhugi fyrir breytingum á núverandi lagaumhverfi endurskoðunar. Í stað heimatilbúins staðals sem yrði valkostur við endurskoðun fyrirtækja af ákveðinni stærðargráðu hölluðust viðmælendur starfshópsins frekar að því að notast væri við viðurkennda staðla um könnun (review).

Það vakti þó athygli að almennt séð voru viðmælendur starfshópsins á því að stærðarmörk núverandi endurskoðunarskyldu væru of lág og að þau þyrfti að hækka. Var jafnvel talað um tvöföldun í því samhengi. Samkvæmt upplýsingum frá RSK sem FLE óskaði sérstaklega eftir af þessu tilefni, þá eru um 1.100 félög sem teljast endurskoðunarskyld hér á landi, stærðar sinnar vegna. Tvöföldun stærðarmarka frá því sem nú er myndi að



Frá málþingi um góða endurskoðunarvenju.





*Sturla nýtekinn við formennsku.*



*Hádegisfundur.*

öðru jöfnu fækka endurskoðunarskyldum félögum um helming. Það er mikilvægt að endurskoðendur staldri við og meti hvort það séu hagsmunir stéttarinnar eða almannahagsmunir að fækka endurskoðunarskyldum félögum frá því sem nú er, sérstaklega í ljósi þess að nú eru í raun litlar sem engar kröfur gerðar í lögum til áreiðanleika reikningskila þeirra félaga sem eru undir stærðarmörkum endurskoðunarskyldu.

FLE hefur lagt töluvert upp úr því að eiga í góðu samstarfi við Ríkisskattstjóra enda líklegast engar aðrar opinberar stofnanir sem snerta störf endurskoðenda jafn mikið frá degi til dags. Á fundum forsvarsmanna félagsins með Ríkisskattstjóra hefur það komið fram að skil lögaðila hafi farið versnandi ár frá ári og er nú sérstaklega slæm að mati embættisins. Ljóst er að þeir skilakvótar sem til staðar eru, eru ekki virtir og dæmi eru um að framtölum sá safnað saman og skilað nær öllum á síðasta skiladegi. Þessi vinnubrögð eru stéttinni ekki til framdráttar og ekki í samræmi við þær lagakröfur sem um skattframtalaskil gilda og þau skilyrði sem RSK hefur sett við móttöku skattframtala. Nú er svo komið að ekki verður lengur við unað.

Félagið hefur fengið aðkomu að mótun nýrra verklagsreglna við skattframtalsskil með embættinu sem munu vonandi leiða til bættra skila.

Nú stendur yfir stefnumótunarvinna hjá stjórn félagsins þar sem lögð verða fyrir þau verkefni sem stjórnin vill beina kröftum sínum að á komandi starfsári. Ljóst er að það er að mörgu að taka, því að lengi getur gott batnað auk þess sem þörf er að bæta það sem brotið er. Einnig er mikilvægt að hlutverk og skipan FLE í starfi endurskoðenda sé í stöðugri þróun og horft sé gagnrýnum augum á stefnu þess og hlutverk. Meðal félagsmanna eru ólíkir hópar með ólíkar þarfir um þjónustu frá félaginu, en heildarhagsmunir allra eru þó þeir sömu. Sterkt félag er styrkur okkar allra, en veikt félag fullnægir ekki þörfum neins, hefur ekki tilgang og er ekkert nema kostnaður fyrir félagsmenn. Það er því stefna okkar sem að félaginu koma að viðhalda styrk þess og vonandi ná að styrkja enn frekar.

*Sturla Jónsson*



*Frá aðalfundi.*



## Starfsemi FLE

### Atriði úr skýrslu frá aðalfundi 2013

*Sigurður B. Arnþórsson er framkvæmdastjóri FLE*

Frá árinu 2000 til dagsins í dag hefur félagsmönnum í FLE með löggildingu fjölgað um 136, eða úr 250 í 386 sem er fjölgun um nærri 55% sem verður að teljast nokkur aukning í sögulegu samhengi. Þessi fjölgun eðli málsins samkvæmt skýrist af því að á þessu 13 ára tímabili hafa liðlega 170 einstaklingar hlotið löggildingu. Það er því fróðlegt að skoða þessar tölur í ljósi þess að á sama tímabili hefur endurskoðendum sem starfa hjá endurskoðunarfyrirtækjum eða við fagið með einum eða öðrum hætti einungis fjölgað um 62, eða úr 184 árið 2000 í um 246 í dag, sem gerir aukningu um 33% og því umhugsunarvert hve fáir hafa skilað sér beint inn í fagið. Fyrir stéttina sjálfa og þá lögboðnu þjónustu sem henni er ætlað að veita er þetta umhugsunarefni, en aftur á móti sýnir þetta að menntun endurskoðenda er mikils virði og greinilega eftirsótt út á hinum almenna vinnumarkaði.

Á komandi árum mun sérhæfing þeirra sem starfa við endurskoðun aukast vegna aukinna krafna til endurskoðenda félaga tengda almannahagsmunum (PIE) og munu sum endurskoðunarfyrirtæki jafnvel kjósa að halda sig til hlés á þeim markaði og leggja frekar áherslu á ráðgjafastarfsemi. Þarfir félagsmanna fyrir sérhæfðari og um leið fjölbreyttari endurmenntun mun því aukast og er það því eitthvað sem félagið þarf að taka til skoðunar í náinni framtíð.

Á liðnu starfsári stóð félagið fyrir um 30 atburðum sem veittu um 60 endurmenntunareiningar, sem er sambærilegt við árið á undan. Heildarmæting var um 1.600 manns samanborið um 1.800 árið áður og er því um fækkun að ræða sem nemur um 12%.

Í byrjun þessa árs þá skipaði stjórnin nýja orðanefnd sem hefur haft til skoðunar hið gamla góða Íðorðasafn félagsins sem var gefið út árið 1996 og er því komið nokkuð til ára sinna.

Markmið nefndarinnar er að endurbæta orðasafnið og mun það verða nýtt sem grunnur. Vinna sem þessi er bæði tímafrek og vandasöm og á ég von á því að nefndin muni leita fanga til þeirra sem kenna fræðin sem og til félagsmanna þegar finna þarf rétt hugtök á ástkæra ylhýra málinu.

Fram kom í máli Jens Röder á Hausráðstefnunni að málefni sem snúa að endurskoðun lítilla og meðalstórra fyrirtækja hafa verið fyrirferðarmikil innan NRF á liðnu ári og er lítið svo á að þar séu hagsmunir lítilla endurskoðunarfyrirtækja ekki síst undir. NRF hefur því ákveðið að setja á laggirnar vinnuhóp sem hefur það að markmiði að mæta þeim kröfum endurskoðenda að endurskoðun lítilla fyrirtækja sé ekki of kostnaðarsöm í ljósi alþjóðlegra staðla og þeirra krafna sem þar eru gerðar, endurskoðunin þurfi að vera virðisaukandi og að aðferðarfræðin megi ekki vera of íþyngjandi eins og endurskoðendur vilja meina að eigi við í slíkum tilfellum.

Þetta er verðugt og krefjandi verkefni og er í samræmi við þá umræðu sem hefur verið fyrirferðarmikil innan FLE undanfarin misseri og getur alveg átt samleið með niðurstöðum starfsþóps stjórnar FLE um endurskoðunarskyldu lítilla fyrirtækja.

Hugtakið „góð endurskoðunarvenja“ hefur undanfarin ár komið sterkt inn í umræðuna um gæðaeftirlitið og því ekki úr vegi að velja því fyrir sér sem og að rifja upp í sögulegu samhengi þróun gæðaeftirlitsins sem FLE hefur staðið fyrir eða komið að.

Hugtakið „góð endurskoðunarvenja“ er eitt af þeim lykilatriðum sem stétt endurskoðenda þarf ætíð að hafa í huga í störfum sínum. Með hugtakinu er gefið til kynna að endurskoðendur, sem fengið hafa sérstaka löggildingu á grundvelli sérþekkingar á sviði endurskoðunar, reikningsskila og skyldra



Ólafur B. Kristinsson og framkvæmdastjóri.



Samningur við Snöru handsalaður.



Álitsnefnd í kaffipásu.

greina, fylgi samræmdum vinnubrögðum í störfum sínum. Endurskoðandinn hafi því þekkingu til að gefa hlutlaust og áreiðanlegt álit á reikningsskilum og öðrum fjárhagsupplýsingum. Með hugtakinu „góð endurskoðendavenja“ í áritun sinni er því endurskoðandinn að gefa til kynna að lesandinn geti treyst því að endurskoðunin, sem framkvæmd var til þess að sannreyna að reikningsskilin, gefi glögga mynd og hafi verið í samræmi við það verklag sem almennt sé til staðar hjá löggiltum endurskoðendum.

Til fróðleiks má geta þess að árið 1976 var haldin Norræn ráðstefna endurskoðenda hér á landi og birtist þá viðtal í Frjálsri verslun við endurskoðanda sem sat í undirbúningsnefnd þingsins. Í greininni er fjallað um góða endurskoðunarvenju, en þar segir: „Aðalverkefni endurskoðandans er að skapa traust í viðskiptum milli aðila með því m.a. að láta í ljós álit á reikningsskilum fyrirtækja að undangenginni skoðun þeirra. Með hugtakinu „góð endurskoðunarvenja“ er einkum átt við að endurskoðunin sé framkvæmd á þann hátt og með þeim aðferðum, sem almennt gerist á hverjum tíma hjá sérhæfðu og samvisskusömu fólki á þessu sviði.“

Það má því til sanns vegar færa að notendur endurskoðaðra reikningsskila sem og endurskoðendur sjálfir hafa verulega hagsmuni að því að það sé skýrt hvað felst í góðri endurskoðunarvenju og ekki síður að það ríki einhugur þar um innan stéttarinnar og að Félag löggiltra endurskoðenda standi vörð um þann skilning.

Það er ljóst að gæðaeftirlit með störfum endurskoðenda byggir að miklu leyti á hugtakinu „góð endurskoðunarvenja“ og því eins og áður sagði fróðlegt að skoða hvernig eftirlitið hefur þróast og hvernig staðið hefur verið að þeim málum innan FLE fram til dagsins í dag.

Á aðalfundi í lok árs 1998 varð Gæðanefnd FLE ein af fastanefndum félagsins. Strax árið eftir voru samþykktar fyrstu reglur félagsins um gæðaeftirlit og vorið 2000 fór fram fyrsta gæðaeftirlit á vegum félagsins. Það beindist fyrst og fremst að endurskoðunarstofum fyrirtækja sem skráð voru í Kauphöll og fól í sér skoðun á gæðastjórnunarkerfum innan endurskoðunar-

fyrirtækjanna. Árið 2001 á aðalfundi félagsins það ár var samþykkt að gera gæðahandbók til notkunar fyrir endurskoðendur og fyrirtæki þeirra og þá fyrst og fremst fyrir þau endurskoðunarfyrirtæki sem ekki hefðu sitt eigið gæðastjórnunarkerfi.

Um haustið 2002 lauk vinnu við handbókina og var hún lögð fram á aðalfundi það ár. Handbókin var ætluð til leiðbeiningar um endurskoðunarferilinn og byggð á alþjóðlegum stöðlum um endurskoðun (ISA) sem settir höfðu verið af Alþjóðasambandi endurskoðenda (IFAC). Fyrst og fremst myndi hún gagnast þeim endurskoðendum sem ekki væru með samræmt kerfi til notkunar við endurskoðun. Á aðalfundi FLE sama ár, var samþykkt að Gæðanefnd félagsins skyldi móta reglur til framtíðar um gæðaeftirlit með störfum endurskoðenda og að framkvæmdin skyldi uppfylla þær lágmarkskröfur sem fram kæmu í tilmælum framkvæmdastjórnar EB frá 15.11.2000 um gæðatryggingu lögboðinnar endurskoðunar, en þau höfðu birst í Stjórnartíðindum 31.3.2001. Á árinu 2003 færi síðan fram könnun á gæðastjórnunarkerfum endurskoðunarfyrirtækja en árið 2004 skyldi gæðaeftirlitið ná til allra starfandi endurskoðenda á grundvelli reglna sem mótaðar yrðu. Fram kom á fundinum að það væri mikilvægt að félagið sýndi stjórnvöldum ákveðið frumkvæði í þessum málum m.a. með því að móta sínar eigin reglur og eftirlit. Í framangreindum tilmælum EB kemur m.a. eftirfarandi fram:

„3) Gæðatrygging er helsta leið starfsgreinarinnar til að fullvissa almenning og eftirlitsyfirvöld um að starfsemi endurskoðenda og endurskoðunarfyrirtækja sé á gæðastigi sem uppfyllir viðurkennda endurskoðunarstaðla og siðareglur. Gæðatrygging gerir starfsgreininni einnig kleift að stuðla að auknum gæðum.

4.2. Gæðaúttektin skal taka til eftirfarandi viðfangsefna við athugun á einstökum endurskoðunarskjölum:

- Gæði upplýsinga í vinnuskjölum sem liggja til grundvallar mati á gæðum endurskoðunarinnar.
- Að farið sé að helstu endurskoðunarstöðlum.
- Að farið sé að helstu siðareglum, þ.m.t. reglum um hlutleysi.
- Áritana endurskoðenda.





*Lögboðin endurskoðun, sem framkvæmd er í samræmi við lagaskilyrði, viðurkennda endurskoðunarstaðla og virðir siðareglur, er afar mikilvæg notendum endurskoðaðra fjárhagsupplýsinga því að hún tryggir ákveðinn trúverðugleika endurskoðaðra ársreikninga.“*

Árið 2004 á sérstökum félagsfundi um vorið, voru samþykktar verklagsreglur um gæðaeftirlit FLE, sem voru byggðar á handbókinni frá 2002 og tilmælum EB. Fram kom á fundinum að markmiðið með reglunum væri tvíþætt:

- Að hvetja og aðstoða félagsmenn og fyrirtæki þeirra til að uppfylla ströngustu kröfur sem gerðar eru til starfa þeirra á hverjum tíma.
- Að tryggja að endurskoðendur innan FLE fullnægi þeirri þörf samfélagsins að veita ávallt þjónustu í hæsta gæðaflokki og viðhaldi þannig trausti almennings.

Árið 2005 voru síðan þessar samþykktu verklagsreglur gefnar út í sérstöku hefti og skyldi gæðaeftirlit félagsins með störfum endurskoðenda byggjast á þeim. Samkvæmt þessum eigin verklagsreglum félagsins var síðan eftirlitið byggt á næstu árin. Eftirlitið var vissulega leiðbeinandi fyrir félagsmenn, enda hafði félagið enga heimild til að beita einhverjum úrræðum eða viðurlögum að öðru leyti en því að eftirlit var endurtekið ef niðurstaða var ekki ásættanleg.

Árið 2009 tóku gildi ný lög um endurskoðendur (79/2008). Þar er kveðið á um sérstakt Endurskoðendaráð sem skipað er af ráðherra. Í lögunum kemur m.a. fram að hlutverk þess sé að fylgjast sérstaklega með að reglulegt gæðaeftirlit fari fram með störfum endurskoðenda og endurskoðendafyrirtækja og að FLE eigi að annast eftirlitið í samráði við Endurskoðendaráð. Ráðið skuli jafnframt setja reglur um framkvæmd gæðaeftirlitsins.

Frá og með árinu 2009 lauk því gæðaeftirliti með störfum endurskoðenda sem félagsmenn höfðu sjálfir haft frumkvæði

að á sínum tíma og verið mótað og framfylgt á liðlega 10 árum og við tók opinbert gæðaeftirlit undir yfirstjórn og forræði Endurskoðendaráðs samkvæmt lögum 79/2008. Lýkur hér með þessari sögulegu yfirferð yfir gæðamál sem að sönnu hafa verið nokkuð yfirferðamikil og nær yfir allt að 15 ár og sjálfsgagt mætti rekja lengra aftur í tímann ef betur væri að gáð. Það er því ljóst í mínum huga að gæðaeftirlit með störfum endurskoðenda og hugtakið „góð endurskoðunarvenja“ tengjast sterkum böndum og því eru verulegir hagsmunir endurskoðenda að skýra megi fyrir leikum og lærdum hvað felst í góðri endurskoðunarvenju. Án þess glatast það traust og sá trúverðugleiki sem störf endurskoðenda byggja á.

Það er mín skoðun að góð endurskoðunarvenja sé það verklag sem endurskoðendur nota almennt við endurskoðun reikningskila. Eðlilegt er að álykta að það verklag hljóti að mótast af þeirri faglegu umfjöllun og því starfi sem unnið hefur verið á vettvangi FLE, aðkomu félagsins að gæðaeftirliti, kennslu í fræðunum og kröfum til löggildingar, almennum fyrirmælum í lögum um framkvæmd endurskoðunar á reikningssskilum fyrirtækja og þeim reglum (ISA) sem alþjóðleg fagfélög endurskoðenda (IFAC) hafa sett sér og aðildarfélögum þess.

Það er ljóst af framansögðu að fram undan eru tímar mikilla breytinga, aukinna krafna og strangara eftirlits með störfum endurskoðenda. Alþjóðlegt regluverk og lagasetning sem snýr að endurskoðendum mun aukast enn frekar og því mikilsvert fyrir félagið að fylgjast vel með og koma því á framfæri sem er að gerast á þeim vettvangi innan félagsins og ekki síður við ráðuneyti og eftirlitsaðila. Hér reynir á samstarf og samheldni félagsmanna og þeirra fagnefnda sem starfa innan félagsins.

Ég vil að lokum þakka öllum nefndum félagsins sem og stjórn fyrir afar ánægjulegt og mikilvægt samstarf á liðnu starfsári. Sérstaklega vil ég þakka formanni félagsins og formönnum nefnda fyrir samstarfið.

*Sigurður B. Arnþórsson*



*Gæðanefnd önnur kafin.*





## Ákvæði til bráðabirgða í tekjuskattslögum

*Sigurjón Högnason, er lögfræðingur á skattasviði KPMG*

Í skýrslu Ríkisendurskoðunar til Alþingis í október síðast liðnum, um endurskoðun ríkisreiknings 2012, vekur Ríkisendurskoðun athygli á fjölda bráðabirgðaákvæða við lög um tekjuskatt og tiltekur að erfitt sé að lesa úr lögnum, hvaða ákvæði séu í gildi á hverjum tíma. Ríkisendurskoðun beinir til Alþingis og fjármála- og efnahagsráðuneytisins áskorun um að kanna hvort nauðsynlegt sé, að fram fari heildarendurskoðun tekjuskattslaganna.

Orð Ríkisendurskoðunar eru í tíma töluð og ástæða er til að taka undir áskorun hennar um heildarendurskoðun tekjuskattslaga.

Stjórnartíðindanúmer gildandi tekjuskattslaga er 90/2003, en undir því númeri voru lög nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt endurútgefin með áorðnum breytingum. Við endurútgáfuna höfðu lögin að geyma 8 bráðabirgðaákvæði, sem sett höfðu verið á árunum 1999-2003. Á þeim áratug, sem liðinn er frá endurútgáfunni, hafa verið sett hátt í sextíu lög sem breytt hafa ákvæðum tekjuskattslaganna. Í um helmingi tilvika hefur með breytingalögum verið aukið við tekjuskattslögin ákvæðum til bráðabirgða, alls 44 talsins. Eitt þeirra bráðabirgðaákvæða var fellt úr gildi áður en það kom til framkvæmdar og eru því í gildi nú 51 ákvæði til bráðabirgða við lögin nr. 90/2003. Ekki er þá öll sagan sögð, því mörg bráðabirgðaákvæðanna hafa sætt breytingum og sum oftast en einu sinni. Rétt er í þessu samhengi að geta þess að meginmál laga nr. 90/2003 er sett fram í 124 lagagreinum.

Breytingar, sem gerðar hafa verið á tekjuskattslögum, eru misumfangsmiklar. Allt frá breytingu á einu orði upp í breytingar taldar í tugum lagagreina. Efnislegur fjölbreytileiki er að sama skapi mikill. Fjöldi breytinga er meiri en svo, að tilraun verði hér gerð til að lýsa þeim. Tilfni breytinga er einnig fjölbreytilegt og ekki er í öllum tilvikum auðsæ stefna löggjafans. Til dæmis um ólík viðhorf frá einu ári til annars, má nefna breytingar á skattalegri meðhöndlun tekna af afleiðusamningum skráðum til viðskipta á markaði, sem hafa hlutabréf að undirliggjandi verðmætum. Með lögum nr. 38/2008 var kveðið á um, að frá og með upphafi árs 2008 skyldi farið með slíkar tekjur sem söluhagnað hlutabréfa, en ekki sem vaxtatekjur eins og áður. Með lögum nr. 128/2009 var horfið af þeirri braut og kveðið á um, að frá og með upphafi árs 2010 teldust slíkar tekjur vera vaxtatekjur í skattalegu tilliti. Með lögum nr. 142/2013 var lögfest að hagnaður af uppgjöri afleiðusamninga, frá og með 1. janúar 2014, skuli skattleggjast sem söluhagnaður. Fer ekki hjá því, að upp í huga komi barnaleikurinn „Inn og út um gluggann“.

Ákvæðin til bráðabirgða eru einnig misumfangsmikil og af ýmsum efnislegum toga. Mörg bráðabirgðaákvæðanna fela í sér tímabundnar skattalegar ívilnanir. Má sem dæmi nefna ákvæði um skattalega meðhöndlun eftirgjafar á skuldum og sérstakan frádrátt vegna kostnaðar við viðhaldsvinnu íbúðar- og sumarhúsa. Ámóta mörg bráðabirgðaákvæði lúta að tímabundinni aukinni skattheimtu, svo sem ákvæði um auðlegðarskatt og sérstakan tekjuskatt. Mörg ákvæðanna lúta að vaxtabótum og barnabótum. Fáein ákvæði eru skattatæknilegs eðlis, svo sem ákvæði um skattalega meðhöndlun endurreiknings lána vegna óheimillar gengistryggingar þeirra. Þá er nokkur fjöldi gildistöku- og sólarlagsákvæða. Má sem dæmi nefna heimild til tekjudreifingar vegna breytts tekjuuppgjörs þjónustusala. Þá hafa nokkrar þeirra breytinga, sem gerðar hafa verið á bráðabirgðaákvæðunum, lotið að breyttum gildistíma þeirra.

Bráðabirgðaákvæðum er, eins og nafnið gefur til kynna, ætlaður fyrirfram afmarkaður gildistími, þ.e. þeim er ætlað að eiga við um atvik sem verða á hinum afmarkaða tíma. Í því felst ekki að bráðabirgðaákvæði falli niður að tímanum liðnum, enda getur reynt á þau í mörg þar á eftir.

Skattákvörðun vegna atvika á gildistímanum getur verið tekin að löngu liðnum þeim tíma. Heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram. Fari fram rannsókn á skattskilum við embætti skatttransóknarstjóra ríkisins eða við embætti sérstaks saksóknara, reiknast heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs, þegar rannsókn hófst og því getur við þær aðstæður mun lengri tími en sex ár liðið frá því atvik urðu, þar til skattákvörðun er tekin. Úrskurðir ríkisskattstjóra um endurákvörðun eru kærnanlegir til yfirskaðanefndar. Að jafnaði stendur kærumeðferð fyrir yfirskaðanefnd ekki skemur en ár. Úrskurði yfirskaðanefndar er unnt að bera undir dómstóla. Málarekstur fyrir dómstólum getur hæglega staðið á þriðja ár. Þegar allt er talið getur liðið meira en áratugur frá því atvik verða, þar til endanleg niðurstaða fæst um skattlagningu vegna þeirra atvika.

Elstu gildandi bráðabirgðaákvæði við lög nr. 90/2003 taka til atvika á árunum 2000-2002. Þótt ekki sé líklegt, að enn eigi eftir að reyna á þau ákvæði, er þó ekki með öllu hægt að útiloka það.

Hér verður ekkert álit haft uppi um ágæti einstakra lagabreytinga eða bráðabirgðaákvæða. Hins vegar leyfir sá, er þetta ritar, sér að efast um ágæti svo tíðra lagabreytinga og svo mikils fjölda



bráðabirgðaákvæða sem raun ber vitni. Hvort tveggja eykur líkur á lögvillu.

Skattalagaákvæði mæla fyrir um skyldur og réttindi skattgreiðanda gagnvart hinu opinbera. Skattgreiðandanum ber að haga skattskilum sínum í samræmi við gildandi réttarreglur á hverjum tíma. Bregði út af, þannig að annmarkar verða á skattskilum, má skattgreiðandi vænta þess að vera beittur 25% álagi á vantalin skattstofn. Stoðar þá lítt fyrir hann að bera fyrir sig lögvillu. Vanþekking á skattalagaákvæðum er í skattfrankvæmd sjaldan eða nær aldrei talin næg ástæða til niðurfellingar álags.

Álag á skattstofn felur í sér viðurlög. Þótt höfuðmarkmið skattalaga sé að afla ríkissjóði tekna, getur viðurlagabeiting aldrei verið markmið í sjálfu sér. Sú var tíð, að flaggað var slagorðunum „Réttur skattur með réttum hætti“. Það hlýtur að vera

löggjafanum keppikefli að búa skattalöggjöf þannig úr garði að almennur skattgreiðandi geti kynnt sér og tileinkað löggjöfina án teljandi torkmerkja og verulegrar fyrirhafnar. Skýr og stöðug löggjöf er báðum í hag, ríkissjóði og skattgreiðanda.

Tíðar lagabreytingar og mikill fjöldi bráðabirgðaákvæða bera vott um tilhneingingu til skyndiákvæðana, sem viðbrögðum við aðstæðum hverju sinni, með úrræði til skamms tíma að leiðarljósi. Að þessu leyti ber íslensk skattastefna nokkuð svipmót safnara- og veiðimannasamfélaga, sem afla fæðu frá degi til dags. Í sögu mannsandans hefur það almennt þótt merki um þroska samfélaga að taka upp akuryrkju og búfjárrækt, með þeirri fyrirhyggju um fæðuöflun til langs tíma, sem í ræktun felst. Er það von undirritaðs, að íslensk skattalöggjöf nái því þroskastigi.

*Sigurjón Högnason*

## Löggildingarpróf og nýir félagar 2014

FLE hefur borist listi yfir þá sem stóðust tilskilin verkleg próf sem fram fóru dagana 7. og 9. október og hafi þar með öðlast rétt til að fá löggildingu sem endurskoðendur. Alls þreyttu 23 prófið, þar af náðu 8 sami fjöldi og síðast eða 34,8 % 7 karlar og 1 kona. Prófnefnd sendi listann til Atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins sem veitti löggildinguna formlega þann 9. janúar síðastliðinn. Til hamingju með þetta öll og velkomin í félagið.



Árni Grétarsson  
PwC



Björn Óli Guðmundsson,  
Enor



Katrín Gústavsdóttir,  
PwC



Rúnar Bjarnason,  
PwC



Rúnar Þór Daníelsson,  
Deloitte



Sigurður Straumfjörð Pálsson,  
Ernst & Young



Sveinn Rafn Eiðsson  
Ernst & Young



Þorgils Óttar Mathiesen,  
KPMG



## Skipan stjórnar og fastanefnda FLE starfsárið 2013 - 2014



**Félagsstjórn FLE frá vinstri:** J. Sturla Jónsson formaður, Margrét Pétursdóttir varaformaður, Arna Guðrún Tryggvadóttir, Anna Birgitta Geirfinnsdóttir og Árni Valgarð Claessen.

**Álitsnefnd FLE:** J. Sturla Jónsson formaður, Margrét Pétursdóttir, Sigurður Páll Hauksson, Þórir Ólafsson, Margret G. Flóvenz, og Ómar Björnsson varamaður.

**Endurskoðunarnefnd FLE:** Jón Rafn Ragnarsson formaður, Hrafnhildur Helgadóttir, Áslaug Rós Guðmundsdóttir og Elín Hanna Pétursdóttir.

**Gæðanefnd FLE:** Bryndís Björk Guðjónsdóttir formaður, Ritawati Effendy, Hólmsteinn Halldórsson og Kristinn Kristjánsson.

**Kynningarnefnd FLE:** Guðrún Torfhildur Gísladóttir formaður, Ólafur Már Ólafsson, Arnar Már Jóhannesson og Ingvi Björn Bergmann.

**Menntunarnefnd FLE:** Ingunn H. Hauksdóttir formaður, Björn Helgi Arason, Jón Þór Hallsson og Íris Ólafsdóttir.

**Reikningsskilanefnd FLE:** (Hólmfríður) Inga Eypórsdóttir formaður, Herbert Baldursson, Unnar Friðrik Pálsson og Jón Arnar Baldurs.

**Siðnefnd FLE:** Gunnar Þór Ásgeirsson formaður, Björg Sigurðardóttir, Anna Þóra Benediktsdóttir og Magnús Jónsson.

**Skattanefnd FLE:** Birkir Leósson formaður, Sigríður Ármannsdóttir, Alexander Eðvardsson og R. Dofri Pétursson.

## Til hamingju með afmælið - árið 2014

Geir Steindórsson	11.06.84	30	Kristján Björgvinsson	09.06.64	50
Ragnar Sigurmundsson	07.01.84	30	Ómar Örn Bjarnason	01.05.64	50
Rúnar Dór Daníelsson	19.07.84	30	Sighvatur Halldórsson	05.04.64	50
Sigurður Straumfjörð Pálsson	27.08.84	30	Sigurður Sigurgeirsson	10.02.64	50
Árni Valgarð Claessen	26.11.74	40	Sigurjón Geirsson	16.06.64	50
Björn Ingi Victorsson	07.04.74	40	Sveinbjörn Sveinbjörnsson	10.03.64	50
Guðjón Ásmundsson	22.03.74	40	Birgir Finnbogason	02.10.54	60
Heiðar Hrafn Eiríksson	27.09.74	40	Einar Ólafsson	06.02.54	60
Hólmsteinn Ingi Halldórsson	25.08.74	40	Sigurður B. Arnþórsson	09.06.54	60
Ingvar Júlíusson	18.04.74	40	Þorvarður Gunnarsson	14.05.54	60
Rannveig Tanya Kristinsdóttir	02.01.74	40	Örn Þorbergsson	06.06.54	60
Sveinn Reynisson	03.05.74	40	Guðlaugur R. Jóhannsson	25.08.44	70
Brynja Pétursdóttir	05.06.64	50	Kristinn Gils Sigtryggsson	02.02.44	70
Böðvar Stefánsson	16.01.64	50	Ragnheiður Pétursdóttir	03.05.44	70
Geir Valur Ágústsson	24.03.64	50	Atli Hauksson	26.11.34	80
Hanna Björg Hauksdóttir	16.07.64	50	Eyjólfur Guðmundsson	18.07.34	80
Hrefna Gunnarsdóttir	31.12.64	50	Gísli Torfason	02.08.34	80
Kristjana Ólöf Sigurðardóttir	31.01.64	50			



## Að gera það sem skiptir máli – áhættugrunað gæðaeftirlit

Jón Rafn Ragnarsson, er endurskoðandi hjá Deloitte

„Segja má að tilhögun gæðaeftirlits sé tiltölulega veik miðað við eðli og umfang þeirra eftirlitsverkefna sem endurskoðunnarráði eru falin.“ Svo segir í skýrslu nefndar um málefni endurskoðenda sem gefin var út í janúar 2011. Á undanförunum misserum hafa reyndir endurskoðendur skrifað um gæðaeftirlit með endurskoðendum, m.a. Stefán Svavarsson í grein sinni í FLE blaðinu í janúar 2013 og Jón Þ. Hilmarsson í grein sinni í Fréttatímanum í mars 2013. Ýmislegt áhugavert kemur fram í þessum greinum og ekki er framkvæmd gæðaeftirlits óumdeild. Þær eru skrifaðar af reyndum endurskoðendum sem segja má að tilheyri eldri kynslóð endurskoðenda, en undirritaður telst frekar hluti af yngri kynslóð endurskoðenda. Ég er samt búinn að vera það lengi í þessu fagi að ég man eftir að á mínum fyrstu árum var framkvæmdin að einhverju leyti eins og í hinu gamla og góða verklagi sem Stefán lýsir í grein sinni. Hann segir þar að algengast hafi verið að endurskoðendur semdu reikningsskil fyrir skjólstæðinga sína. Það þýddi að þeir voru nánast í hlutverki aðalbókara þess fyrirtækis sem var unnið fyrir. Í því fólst m.a. að fylgjast með færslu bókhalds almennt en ekki síður að ganga frá öllum lokafærslum og frágangi reikningsskila um leið og gengið var frá skattskilum viðkomandi fyrirtækis. Tímarnir hafa síðan breyst og það á mjög stuttum tíma. Ég lauk kandídatgráðu frá HÍ árið 2003 og þá voru alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar ekki hluti af námsefninu og ekki verulegur hluti af því þegar ég tók löggildingarpróf 2005. Það er hins vegar breytt í dag þar sem kennsla í endurskoðun á háskólastigi stýðst fyrst og fremst við alþjóðlega endurskoðunarstaðla sem og löggildingarprófin.

Ljóst var á sínum tíma að þegar áttunda félagaréttartilskipun Evrópusambandsins um lögboðna endurskoðun var innleidd að þá yrðu miklar breytingar, bæði á framkvæmd endurskoðunar og eftirliti með þeirri framkvæmd. Það hefur tekið langan tíma fyrir endurskoðendur að tileinka sér þau vinnubrögð sem alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar boða, en þau eru ekki óumdeild. Þau vinnubrögð fela m.a. í sér skráningarkröfur sem sýni fram á vinnu endurskoðandans og hefur það verið eignað alþjóðlegum endurskoðunarstöðlum hversu ríkar þær kröfur eru. Staðreyndin er hins vegar sú að til staðar voru leiðbeinandi reglur um vinnuþáttir löggiltra endurskoðenda sem voru samþykktar 1987 og var þeim fylgt eftir með gæðaeftirliti sem FLE kom sjálft á. Sjálfur lenti ég í slíku eftirliti strax á mínu fyrsta ári sem ég áritaði ársreikninga. Yfirferðin fól í sér að valið var eitt verkefni og farið yfir spurningarlista í 19 liðum og var hann unninn með hliðsjón af Gæðahandbók FLE.

### Tilurð núverandi gæðaeftirlits og tilskipun ESB

Frumvarp til nógildandi laga um endurskoðendur var lagt fram

þann 1. apríl 2008. Þar kom fram að 22. gr. laganna væri ætlað að tryggja innleiðingu á 29. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2006/43/EB frá 17. maí 2006 um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikninga. Það var sett í hendur endurskoðendaráðs að setja reglur um framkvæmd gæðaeftirlits og val gæðaeftirlitsmanna svo að tryggt væri að þeir yrðu óháðir þeim sem eftirlitið beinist að.

Í tilskipuninni kemur fram að reglubundið eftirlit sé góð aðferð (e. good means) til þess að ná fram samræmdum gæðum í lögboðinni endurskoðun. Endurskoðendur og endurskoðunarfyrtækjaskulu því sæta gæðaeftirliti sem er þannig uppbyggt að það sé óháð þeim endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum sem athuguð eru á hverjum tíma. Aðildarríkin geta skipulagt gæðaeftirlitið þannig að fram fari gæðaeftirlit með sérhverjum endurskoðanda á a.m.k. sex ára fresti. Þess vegna skal fjármögnun gæðaeftirlitsins vera án nokkurra ótilhlýðilegra áhrifa (e. free from undue influence). Opinber gæðaeftirlitskerfi aðildarríkjanna skulu hvött til þess að finna samræmda leið til að annast gæðaeftirlit í því skyni að forðast að leggja óþarfa byrðar á þá aðila sem hlut eiga að máli.

Jafnframt kemur fram að aðildarríkin skulu skipuleggja skilvirkt kerfi fyrir opinbert gæðaeftirlit með endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum á grundvelli eftirlits í heimalandi. Tilhögun reglusetningar fyrir opinbert eftirlit ætti að stuðla að skilvirkri samvinnu á vettvangi Bandalagsins að því er varðar eftirlitsstarfsemi í aðildarríkjunum. Opinbera eftirlitskerfinu skal vera stýrt af endurskoðendum, sem ekki starfa sem endurskoðendur og hafa þekkingu til að bera á sviðum sem tengjast lögboðinni endurskoðun. Þessir endurskoðendur, sem ekki starfa sem endurskoðendur, geta verið sérfræðingar sem hafa aldrei tengst endurskoðunarfaginu eða endurskoðendur sem eru hættir störfum. Aðildarríkin geta þó heimilað minni hluta starfandi endurskoðenda að taka þátt í stjórnun opinbera eftirlitskerfisins. Lögbær yfirvöld aðildarríkis skulu starfa saman þegar nauðsyn krefur svo að þau geti sinnt eftirlitsskyldum sínum vegna endurskoðenda eða endurskoðunarfyrtækja sem þau hafa viðurkennt. Slíkt samstarf getur verið mikilvægur áfangi til að tryggja stöðug og fyrsta flokks gæði í lögboðinni endurskoðun í Bandalaginu. Vegna þess að nauðsynlegt er að tryggja skilvirkt samstarf og samhæfingu innan Evrópu meðal lögbærra yfirvalda sem aðildarríkin tilnefna skal tilnefning eins aðila, sem ber ábyrgð á því að tryggja samstarf, vera með fyrirvara um að hvert og eitt yfirvald geti haft beint samstarf við önnur lögbær yfirvöld í aðildarríkjunum.



Í 29. gr. tilskipunarinnar kemur fram að sérhvert aðildarríki skuli tryggja að allir endurskoðendur og endurskoðunarfyrtækji vinni eftir gæðaeftirliti sem tryggir a.m.k. eftirfarandi viðmið:

- a) gæðaeftirlitið skal þannig uppbyggt að það sé óháð endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjunum sem eru til íhugunar og það sé háð opinberu eftirliti eins og kveðið er á um í VIII. kafla,
- b) fjármögnun gæðaeftirlitsins skal vera tryggð og óháð hvers konar mögulegum ótilhlýðilegum áhrifum frá endurskoðendum eða endurskoðunarfyrtækjum,
- c) gæðatryggingarkerfið skal hafa fullnægjandi fjármagn á bak við sig,
- d) einstaklingarnir sem annast gæðaeftirlit skulu hafa nægilega menntun í faginu og viðeigandi reynslu í lögboðinni endurskoðun og reikningssskilum ásamt með sérstakri þjálfun í gæðaeftirliti,
- e) val á skoðunarmanni til sérstakra verkefna við gæðaeftirlit skal fara fram í samræmi við hlutlæga aðferð sem miðar að því að tryggja að ekki séu neinir hagsmunaárekstrar milli skoðunarmannanna og endurskoðandans eða endurskoðunarfyrtækisins sem er í athugun,
- f) gæðaeftirlitið, sem er byggt á fullnægjandi prófunum á völdum endurskoðunargögnum, skal fela í sér mat á því, hvort farið sé að viðeigandi endurskoðunarstöðlum og óhæðiskröfur uppfylltar, á umfangi og gæðum tilfanga til verksins (þýðing utanríkisráðuneytis), á þóknun fyrir endurskoðun og á gæðum innra eftirlitskerfisins í endurskoðunarfyrtækjunni,
- g) gera skal gæðaeftirlitinu skil í skýrslu þar sem fram koma helstu niðurstöður gæðaeftirlitsins,
- h) gæðaeftirlit skal fara fram a.m.k. á sex ára fresti,
- i) birta skal árlega heildarárangur gæðaeftirlitskerfisins,
- j) endurskoðandi eða endurskoðunarfyrtækji skal fylgja eftir ráðleggingum gæðaeftirlitsins innan hæfilegra tímamarka.

VII. kafli laga um endurskoðendur nr. 79/2008 byggir á þessum viðmiðum en samkvæmt 22. gr. laganna skal endurskoðunarfyrtækjum og endurskoðendum sem þar starfa og sjálfstætt starfandi endurskoðendum skylt að sæta gæðaeftirliti eigi sjaldnar en á sex ára fresti í samræmi við ákvæði 22. gr. Strangari kröfur eru gerðar til endurskoðanda eininga tengdum almannahagsmunum og skulu þau sæta gæðaeftirliti eigi sjaldnar en á þriggja ára fresti. Það var sett í hendur endurskoðendaráðs að setja reglur um framkvæmd gæðaeftirlitsins og val gæðaeftirlitsmanna svo tryggt sé að þeir séu óháðir þeim sem eftirlitið beinist að.

Reglurnar sem um ræðir eru nr. 771/2012 og birtar í stjórnartíðindum. Þær byggja á fjórum gátlistum. Tveir þeirra eiga við um einstök endurskoðunarverkefni, gátlisti 3 sem gildir um þau í heild sinni og gátlisti 4 er varðar einingar tengdar almannahagsmunum. Gæðaeftirlitsmenn framkvæma gæðaeftirlit með yfirferð á þeim spurningum sem þar koma fram og með því að fara yfir viðeigandi gögn.

Að undanfögnu hef ég velt fyrir mér hvort gæðaeftirlitið sé að skoða það sem skiptir mestu máli. Er verið að skoða aðalatriði

og er skoðunin áhættumiðuð. Í þessu sambandi hef ég annars vegar velt fyrir mér vali á verkefnum og hins vegar framkvæmdinni í samræmi við gátlistann.

### Val á verkefnum

Framkvæmdin hefur falið í sér að valið er eitt af verkefnum endurskoðanda óháð stærð og áhættumati viðkomandi endurskoðanda. Sá sem lendir í úrtaki endurskoðendaráðs fær bréf þar sem hann er beðinn um að gefa upplýsingar um í fyrsta lagi hvaða endurskoðunar- og könnunarverkefni voru árituð af honum og í öðru lagi hvaða einingum tengdum almannahagsmunum hann veitti endurskoðunarþjónustu. Síðan er eitt verkefni valið og er það óháð mati á áhættu verkefnisins að hálfu endurskoðandans, óháð tímafjölda sem endurskoðandinn lagði í verkefnið og óháð því hvort um tilboðsverk eða tímagjaldsverk sé að ræða.

Með því að stytta gátlista og fjölga verkefnum sem væru skoðuð væri hægt að auka skilvirkni skoðunarinnar. Það er líka mín skoðun að eftirlitið ætti frekar að beinast að því að gera það sem skiptir máli og leggja meiri áherslu á áhættumat í skoðuninni. Til dæmis að sérstaklega væru skoðuð þau verkefni sem byggja á tilboði, enda er það hluti af viðmiðum sem tilskipun ESB fól í sér að meta þóknun fyrir endurskoðunarvinnuna og að hún sé eðlileg miðað við aðstæður. Í dag er áhættumatsskipting við val á verkefnum eingöngu fólgin í því hvort verkefni falli í flokk eininga tengdum almannahagsmunum eða ekki, en annars óháð stærð og umfangi verkefnis.

### Gátlisti 3

Gátlistinn inniheldur 41 spurningu og taka þær á mörgum endurskoðunarstöðlum og fela í sér að hluta til mjög yfirgripsmikla yfirferð en að öðru leyti ekki. Eftirlitið greinist í skoðun á:

- a. Samþykki verkefnis
- b. Áhættumati
- c. Skipulagningu endurskoðunar
- d. Framkvæmd endurskoðunarverkefna
- e. Samstæða tekin sérstaklega
- f. Lok endurskoðunar
- g. Skýrslugjöf vegna endurskoðunar
- h. Áritanir
- i. Annað – þ.e. þóknun vegna endurskoðunar o.fl.

Gátlistinn er að mínu mati full ítarlegur og beinist meira að aukaatriðum en aðalatriðum. Það vantar uppá að gæðaeftirlitið og framkvæmd þess taki mið af þeim reikningssskilum sem eru til skoðunar. Það vantar að reikningssskilin sjálf séu útgangspunkturinn við gæðaeftirlitið. Hverjar eru áhætturnar sem gæðaeftirlitsmaður greinir og hvernig er endurskoðandinn að bregðast við þeim? Alþjóðlegur endurskoðunarstaðall nr. 540 sem fjallar um reikningshaldslegt mat leikur ekki stórt hlutverk, en hins vegar fær staðall nr. 550 um tengda aðila öllu meiri hluta gátlistans.

Það sem gerir gátlistann góðan er það samræmi sem felst í honum sem nær þó einungis upp að vissu marki. Markmiðið með gátlistanum virðist fyrst og fremst beinast að því að gáta



við einstök atriði sem þurfa að koma fram án þess að velta sérstaklega fyrir sér grundvallarspurningunni hvort reikningskilnir sem árituð voru gefi glögga mynd og hvort endurskoðandinn hafi framkvæmt nauðsynlega vinnu gagnvart þeim liðum sem teljast áhættumestir. Sem dæmi er það ekki hluti gæðaeftirlitskoðunarinnar að fram fari umræða milli gæðaeftirlitsmanna og endurskoðanda um hverjar voru helstu áhættur sem hann greindi í skipulagningu verksins og að hann útskýri hvernig

hann tók á þeim í endurskoðuninni. Skoðunin ætti þannig fyrst og fremst að beinast að þessum áhættuliðum auk þess sem gæðaeftirlitsmönnum yrði treyst fyrir því að greina og leggja mat á þær áhættur, byggt á þeirra faglegu þekkingu. Þannig yrði áhersla gæðaeftirlitsins á það sem skiptir máli.

*Jón Rafn Ragnarsson*



## **Golfannáll endurskoðenda sumarið 2013**

*Auðunn Guðjónsson er endurskoðandi hjá KPMG*

Samkvæmt könnun sem birt var í FLE blaði útgefnu í janúar 2013, nefnir um þriðjungur endurskoðenda golf sem sitt áhugamál. Ekki er vitað hvort gerðar hafa verið rannsóknir um ástæður þessa, hverju er að þakka (eða um að kenna) hversu útbreitt þetta áhugamál er innan stéttarinnar. Hitt er hins vegar þekkt að um árabíl hafa endurskoðendur staðið fyrir golfmótum og hefur talsverður fjöldi tekið þátt, væntanlega hluti þeirra sem hafa áhuga á íþróttinni. Þrír endurskoðendur höfðu umsjón með þessum mótum á árinu, þeir Ragnar J. Bogason, Auðunn Guðjónsson og Sveinbjörn Sveinbjörnsson, gjarnan nefndir einvaldar innanlandsdeildar.



viðbrögðin. Mót sumarsins voru annars vegar sveitakeppni við tannlækna og hins vegar meistaramót FLE. Auk þess fjallaði greinarhöfundur svolítið um golf á hádegisverðarfundum í byrjun júní, hvar hann fjallaði um félagslega þáttinn í starfsemi FLE á „léttu nótnum“.

Þó það sé utan umsjónar framangreindra einvalda innanlandsdeildar er þekkt að nokkrir endurskoðendur hafa tekið sig saman og farið saman í golfferðir að vori til Bretlandseyja. Munu þessar ferðir hafa verið farnar 16 sinnum og alltaf undir stjórn Sigurðar Tómassonar forseta alþjóðadeildarinnar og Ómars Kristjánssonar sérlegs aðstoðarmanns hans (assistantinn). Í hverri ferð hafa verið allt að 20 manns. Samkvæmt áreiðanlegum upplýsingum frá forsetanum hafa 30 endurskoðendur tekið þátt í einhverri þessara ferða og nokkrir hafa alltaf farið. Auk þessa hóps er vitað um endurskoðendur sem hafa stundað íþróttina á erlendri grundu saman eða einir og sér, ekki á vegum alþjóðadeildarinnar.



*Frá Skotlandsferð í maí 2013 – þrír tilbúnir á 10. teig á Balvornie. Frá vinstri: Hallgrímur Þorsteinsson, Árni Tómasson og Guðlaugur R. Jóhannsson.*

Golfsumarið 2013 verður væntanlega lengi í minnum haft sökum votviðris hér á landi. Engu að síður voru haldin tvö mót eins og sumarið 2012. Reyndar var gerð tilraun til að halda vormót, en þátttaka var of lítil til að grundvöllur væri fyrir því móta-haldi að þessu sinni. Væntanlega hefur veðurútlit haft áhrif á

### **Sveitakeppni við tannlækna**

Ákveðið var að endurtaka leikinn frá því sumarið 2012 og keppa við tannlækna í sveitakeppni. Að þessu sinni voru það endurskoðendur sem skoruðu á tannlækna og fór keppnin fram þriðjudaginn 25. júní á Garðavelli á Akranesi. Keppnin fór þannig fram að tveir endurskoðendur léku gegn tveimur tannlæknum í hverju holti og fyrirkomulagið var holukeppni, betri bolti þar sem tekið er tillit til forgjafar hvers og eins.



Ragnar Gíslason golfmeistari FLE 2013.

Þátttaka var heldur undir væntingum, en þó meiri en árið áður. Alls mættu 13 endurskoðendur og 14 tannlæknar þannig að ein viðureignin var milli eins endurskoðenda og tveggja tannlækna. Er skemmst frá því að segja að tannlæknar unnu fjórar viðureignir en endurskoðendur þrjár. Keppnin þótti engu að síður takast vel og voru sýnd talsverð tilþrif á stundum. Silfur bikar mun á árum áður hafa verið veittur því liði sem stóð uppi sem sigurvegari. Það hefur ekkert spurst til þess bikars frá því tannlæknarnir unnu hann síðast og kom fram tilgáta um að bikarinn hefði hugsanlega verið nýttur í fyllingar. Að leik loknum skoruðu tannlæknar á endurskoðendur í sveitakeppni á næsta ári.

## Meistaramót FLE

Meistaramót FLE fór fram á Hlíðavelli í Mosfellsbæ þann 20. september. Mættir til leiks voru 19 endurskoðendur, tvær konur og sautján karlar sem áttust við í drengilegri keppni í ágætu haustveðri að afloknum reikningsskiladegi FLE.

Keppt var til verðlauna í fjórum flokkum. Þrír efstu í hverjum flokki fengu verðlaunapening, en auk þess fékk sigurvegari í hverjum flokki gjafabréf í Golfskálanum. Úrslit voru eftirfarandi:

Höggleikur karla (eldri flokkur) með forgjöf (9 þátttakendur):

1. Ragnar Gíslason
2. Guðmundur Friðrik Sigurðsson
3. Guðlaugur R. Jóhannsson

Höggleikur kvenna með forgjöf (2 þátttakendur):

1. Auður Þórisdóttir
2. Anna Skúladóttir

Höggleikur karla (yngri flokkur) með forgjöf (8 þátttakendur):

1. Jóhann Unnsteinsson
2. Ragnar Þ. Guðgeirsson
3. Bjarki Bjarnason

Höggleikur án forgjafar (opinn flokkur):

- |                        |         |
|------------------------|---------|
| 1. Ragnar Gíslason     | 78 högg |
| 2. Kristófer Ómarsson  | 81 högg |
| 3. Jóhann Unnsteinsson | 82 högg |

Sá keppandi sem telst vera með lægsta skor með forgjöf fær farandbikar sem Golfmeistari FLE. Þetta árið var það Ragnar Gíslason sem var með lægsta nettóskor 71 högg og telst hann því Golfmeistari FLE árið 2013.

Þeim er þakkað sem sem þátt tóku í mótahaldi sumarsins. Er það von umsjónarmanna að þátttaka í mótahaldi næsta golfsumars verði enn meiri.

*Fyrir hönd umsjónarmanna (einvalda)  
Auðunn Guðjónsson*

### Hvað þarf marga innri endurskoðendur til að skipta um ljósaperu?

Engan! Þeir mega það ekki. Samkvæmt verkferlinum á að fylla út eyðublað 3.01 og senda það á viðhaldsdeildina sem sér um að úthluta starfsmanni í verkefnið.

Jón vann sem aðalbókari hjá stóru framleiðslufyrirtæki. Á hverjum morgni þegar hann kom til vinnu opnaði hann efstu skúffuna á skrifborðinu sínu og leit ofan í hana og lokaði henni svo aftur og læsti. Þetta hafði hann gert í 25 ár og vakti þetta að öllu jöfnu upp mikla forvitni hjá samstarfsfólki Jóns. Eftir starfslok Jóns var hlaupið til og skúffan opnuð. Í skúffunni var aðeins eitt blað og á því stóð „Debet er gluggamegin“ ...



## Skattaleg meðferð framvirkra samninga

Arnar Már Jóhannesson er endurskoðandi hjá Rýni endurskoðun

Í dómi Héraðsdóms Reykjavíkur sem kveðinn var upp þann 25. júní 2013 voru Eiríkur Sigurðsson og Hjalti Magnússon dæmdir fyrir brot á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þeir voru dæmdir fyrir að hafa í sameiningu staðið skil á efnislega röngu skattframtali Eiríks Sigurðssonar árið 2008. Í framtalinu var hagnaði og tapi vegna framvirkra samninga með hlutabréf jafnað saman sem er andstætt túlkun skattyfirvalda á meðferð slíkra samninga. Héraðsdómur tók undir þá túlkun í dómi sínum.

Skattyfirvöld hafa við skattlagningu framvirkra samninga með hlutabréf litið svo á að uppgjör á slíkum samningum falli undir 7. gr., sbr. 3. tölul. C-liðar, sbr. 2. mgr. 8. gr. laga um tekjuskatt þar sem skattyfirvöld telja að í raun og veru sé um að ræða tekjur vegna vaxta, verðbóta, affalla og/eða gengishagnaðar og því sé ekki heimilt að jafna gjöldum af einum samningi á móti tekjum af öðrum.

Í dómnum kemur fram að í skattframtali Eiríks vegna tekjuársins 2007 var áætlað tap sem hlaust af framvirkum samningum með hlutabréf jafnað á móti sambærilegum samningum sem gerðir voru upp með hagnaði. Það var gert í samræmi við lagaákvæði sem ekki hafði tekið gildi, en samkvæmt því féllu afleiðusamningar sem seldir voru á skipulegum verðbréfamörkuðum með undirliggjandi hlutabréf undir 7. gr., sbr. 7. tölul. C-liðar, sbr. 18. gr. laga um tekjuskatt. Umrætt ákvæði tók gildi þann 1. janúar 2008 (og var tveimur árum síðar fellt úr gildi), þ.e. eftir umrætt tekjuár sem talið var fram fyrir.

### Hvað eru framvirk kaup á hlutabréfum?

Framvirk kaup á hlutabréfum (e. forwards) er ein tegund afleiðusamninga. Í þeim felast kaup á hlutabréfum á tilteknum degi sem greitt skal fyrir á ákveðnum degi í framtíðinni, en fram að þeim tíma lánar fjármálafyrirtækið viðskiptavininum fyrir kaupverðinu (oftast gegn einhvers konar tryggingu). Viðskiptin eiga sér þannig stað að viðskiptavinur fjármálafyrirtækis kaupir hlutabréf í gegnum verðbréfamiðlun þess. Eftir að kaupin hafa átt sér stað ákveður kaupandinn hvort hann ætli að greiða fyrir hlutabréfin með handbæru fé eða fjármagna kaupin með öðrum hætti, t.d. í gegnum framvirkan samning. Þrátt fyrir að samningurinn hafi ákveðinn lokadag þá getur kaupandinn á hvaða tíma sem er ákveðið að selja hlutabréfin og þar með lokað samningnum.

Hvernig á þá að fara með framvirk kaup á hlutabréfum í skattskilum? Á að flokka samninginn í heild sinni undir það að vera verðbréf í samræmi við ákvæði 7. gr., sbr. 3. tölul. C-liðar, sbr. 2. mgr. 8. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt? Eða teljast þetta viðskipti með hlutabréf sem meðhöndla á í samræmi við 7. gr., sbr. 7. tölul. C-liðar, 18. gr. sömu laga? Hlutabréfin eru að vísu ekki í

eigu kaupandans fyrr en hann ákveður að loka samningnum og annað hvort leysir bréfin til sín eða selur þau, en hann hefur ráðstöfunarrétt yfir þeim og ber áhættuna og ávinninginn sem felst í kaupunum. Sambærilegt dæmi eru viðskipti með bifreiðar þar sem þær eru fjármagnaðar með svokölluðum bílasamningum sem fjármögnunarfyrirtækin bjóða upp á. Þar fjárfestir kaupandinn í bifreið sem fjármögnunarfyrirtækið fjármagnar að stórum hluta. Bifreiðin er í eigu fjármögnunarfyrirtækisins en kaupandinn hefur umráðarétt yfir bifreiðinni. Ættu skattyfirvöld að túlka slíka samninga sem afleiður og skattleggja í samræmi við túlkun sína á framvirkum samningum með hlutabréf? Eðlismunur samninganna er ekki mikill. Eignahlið samninganna er í öðru tilfellinu hlutabréf en í hinu bifreið.

Að mati greinarhöfundar falla kaup og sala hlutabréfa þar sem hlutabréfunum er pakkað inn í framvirkan samning undir 7. gr., sbr. 7. tölul. C-liðar, sbr. 18. gr. laga um tekjuskatt og eiga því með réttu að skattleggjast sem söluhagnaður hlutabréfa. Fjármögnunarpáttinn, eða skuldahlið samningsins, má hins vegar ekki færa til frádráttar frá þeim hagnaði eins og gert var í áður nefndu skattframtali, enda er almennt óheimilt að færa vaxtakostnað til frádráttar á móti söluhagnaði í skattskilum einstaklinga.

### Hvernig hefði átt að fara með samningana í skattskilum hjá einstaklingum?

Þar sem að undirliggjandi eign er hlutabréf er eðlilegast að horfa til verðmætanna sem fólgin eru í þeim og horfa framhjá fjármögnunarpættinum enda er eins og áður segir ekki heimilt samkvæmt lögum um tekjuskatt að jafna saman hagnaði af hlutabréfaviðskiptum á móti kostnaði við fjármögnun í skattskilum einstaklinga. Í meðfylgjandi dæmi eru tveir samningar sem gerðir eru samhliða. Samningur 1 er gerður um kaup á hlutabréfum í A fyrir 1.000.000 kr. og samningur 2 er gerður um kaup á hlutabréfum í B fyrir 1.000.000 kr. Samkvæmt skilmálum samninganna eru vextir 10% og eru samningarnir gerðir til þriggja mánaða.

	Samningur 1	Samningur 2
<b>Eignahlið:</b>		
Hlutabréf	A	B
Kaupverð hlutabréfa	1,000,000	1,000,000
<b>Skuldahlið:</b>		
Óverðtryggt 10% ársvextir	(1,000,000)	(1,000,000)
Samningur til 3 mánaða		





Eftir tvo mánuði ákveður kaupandinn að selja undirliggjandi hlutabréf og loka samningunum. Söluverð hlutabréfa A er 2.000.000 kr. en söluverð hlutabréfa B er 700.000 kr. og því ljóst að af öðrum samningnum hefur orðið tap en á hinum talsverður hagnaður. Uppgjör samninganna er samkvæmt neðangreindri töflu.

Uppgjör eftir 2 mánuði	Samningur 1	Samningur 2
<b>Eignahlið:</b>		
Hlutabréf	<b>A</b>	<b>B</b>
Söluverð hlutabréfa	2,000,000	700,000
<b>Skuldahlið:</b>		
Óverðtryggt 10% ársvextir	(1,016,667)	(1,016,667)
Hagnaður / (tap) samnings	<b>983,333</b>	<b>(316,667)</b>

Samkvæmt dómi Héraðsdóms og túlkun skattfyrivalda bæri kaupandanum að greiða fjármagnstekjuskatt af 983.333 kr. en ef hlutabréfaviðskiptin eru einangruð frá fjármögnuninni þar sem söluhagnaði er jafnað á móti sölutapi er skattstofninn 700.000 kr. sbr. neðangreinda töflu.

	Samningur 1	Samningur 2
Hlutabréf	<b>A</b>	<b>B</b>
Söluverð	2,000,000	700,000
Kaupverð	(1,000,000)	(1,000,000)
Söluhagnaður (-tap)	1,000,000	(300,000)
Skattstofn		700,000

Miðað við ofangreint þá getur munurinn verið töluverður ef stórum hluta samninganna er einnig lokað með tapi. Miðað við túlkun skattfyrivalda kemur fjármögnunarþáttur í samningi sem lokað er með hagnaði til frádráttar, en sölutap á hlutabréfum miðað við aðferðafræðina sem lýst er hér að framan.

### Nýlegar breytingar á lögum um tekjuskatt

Í desember síðastliðnum var lagt fram frumvarp til breytinga á lögum um tekjuskatt. Í frumvarpinu voru ákvæði þar sem breyta átti fyrrgreindri 18. gr. á þann veg að á eftir orðunum hagnaður af sölu hlutabréfa kæmi: „og afleiðusamninga sem eru seldir á skipulegum verðbréfamarkaði þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf“. Slík breyting hefði litlu breytt þar sem engar afleiður eru eða hafa verið skráðar á skipulegum verðbréfamarkaði á Íslandi. Auk breytinga á 18. gr. átti að gera breytingar á 12. gr. og 16 gr. Í endanlegu frumvarpi sem samþykkt var á Alþingi fór svo að hætt var við breytingar á 18. gr. en breytingar voru gerðar á fyrirsögn 12. gr. sem hljómar nú þannig: „Sameiginleg ákvæði um söluhagnað eigna þ.m.t. afleiðusamninga“. Við 16. gr. bættist ný málsgrein sem hljóðar þannig: „Söluhagnaður af afleiðum, sbr. 1. másl. 3. tölul. 1. mgr. og 2. másl. 2. mgr. 8. gr., telst ávallt til skattskyldra tekna á söluári“. Breytingarnar taka gildi frá og með 1. janúar 2014. Eftir breytingarnar er ekki hægt að túlka lög um tekjuskatt á annan hátt en að hagnaði af afleiðum sem innihalda hlutabréf megi jafna á móti tapi af slíkum samningum þrátt fyrir að ákvæði 18. gr. hafi haldið sér óbreytt, eða hvað?

*Arnar Már Jóhannesson*

#### Af hverju var keyrt á endurskoðandann þegar hann fór yfir götuna?

Því endurskoðendur meta ekki áhættuna fyrr en eftir að slysin hafa átt sér stað ...

#### Hvar býr heimilislaus endurskoðandinn?

Í Skattaskjóli ...

#### Hvað kallarðu endurskoðanda sem er að tala við einhvern?

Vinsælan!

#### Hvað gerir endurskoðandinn sér til skemmtunar?

Leggur saman símanúmerin í símaskránni .....

#### Hver er munurinn á harmleik og stórslysi?

Það kallast harmleikur þegar skip fullt af endurskoðendum sekkur, en stórslys ef þeir kunna allir að synda ...



## Breytingar á endurskoðunarskyldu lítilla og meðalstórra félaga

### Niðurstöður starfshóps skipuðum af stjórn FLE

Stjórn Félags löggiltra endurskoðenda setti á vordögum 2013 á laggirnar starfshóp sem ætlað var að kanna viðhorf félagsmanna til breytinga á endurskoðunarskyldu lítilla og meðalstórra félaga hér á landi. Tilfnið var nýleg lagasetning í Danmörku þar sem félögum innan ákveðinna stærðarmarka er heimilt að velja á milli hefðbundinnar endurskoðunar á ársreikninga sína í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla eða að framkvæmd sé svokölluð ítarleg könnun (extended review) í stað endurskoðunar.

#### Um ítarlega könnun (extended review)

Danska endurskoðendasambandið (FSR) stóð frammi fyrir tvenns konar viðfangsefnum vorið 2008 þegar það tók þá ákvörðun að leita nýrra leiða við endurskoðun lítilla og meðalstórra fyrirtækja. Í fyrsta lagi höfðu stærðarmörk endurskoðunarskyldu ítrekað verið hækkuð á undangengnum árum og stefna stjórnvalda var skýr um að létta frekar af kröfum á litlum og stórum fyrirtækjum í þeim tilgangi að draga úr kostnaði. Áframhaldandi þróun í þá átt hefði að öðru jöfnu haft veruleg áhrif á stétt endurskoðenda til framtíðar. Þannig lá fyrir stefna stjórnvalda um afléttingu endurskoðunarskyldu fyrir félög undir 72 millj. danskra króna (um 1,5 ma. kr.) Í öðru lagi var það samdóma álit að alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar væri of íþyngjandi fyrir endurskoðun lítilla og meðalstórra félaga.

Niðurstaðan var þróun staðals sem kallast ítarleg könnun (extended review<sup>1</sup>). Ítarleg könnun er nokkurskonar millistig milli fullrar endurskoðunar og könnunar í samræmi við ISRE 2400 þegar kemur að umfangi þeirrar vinnu sem gerð er krafa um að endurskoðandinn framkvæmi.

Staðallinn um ítarlega könnun var leiddur í lög fyrr á þessu ári, að undangenginni tæplega fimm ára vegferð FSR. Samkvæmt laga-setningunni er félögum sem hafa rekstrartekjur frá 8 til 72 millj. danskra króna (175 millj. kr. – 1,5 ma. kr.) á ári heimilt að velja á milli fullrar endurskoðunar eða ítarlegrar könnunar á reikningsskil sín. Endurskoðandi skal kosinn á aðalfundi félags þar sem hann er annaðhvort kosinn til að framkvæma endurskoðun eða ítarlega könnun. Félög undir þessum stærðarmörkum eru undanþegin endurskoðunarskyldu og félögum yfir þeim stærðarmörkum er gert skylt að kjósa sér endurskoðanda þar sem endurskoðun skal fara fram.

Ítarleg könnun er í raun ISRE 2400 staðall um könnunaráritun, þýddur á dönsku, en með nokkrum viðbótum. Þannig er bætt við endurskoðunaraðgerðum sem endurskoðandanum er gert að framkvæma. Þær eru:

1. Afla opinberra upplýsinga um veðsetningu eigna
2. Afla staðfestinga þess efnis að viðskiptavinur sé réttmætur

eigandi tilekinna eigna, ss. fasteigna og bifreiða sem unnt er að afla úr opinberum skráum.

3. Afla staðfestingarbréfa frá fjármálastofnunum
4. Afla lögfræðibréfa
5. Yfirferð á því hvort skil á tekjuskatti, vörslusköttum og öðrum sköttum og gjöldum séu fullnægjandi.

Önnur mikilvæg viðbót við ISRE 2400 er áritunin sjálf. Könnunaráritun skv. ISRE 2400 felur í sér neikvæða staðfestingu, þ.e. ekki er gefið álit á því að ársreikningur gefi glögga mynd af rekstri og efnahag heldur er niðurstaða endurskoðandans sú að ekkert hafi komið í ljós sem bendi til þess að ársreikningurinn gefi ekki glögga mynd af rekstri og efnahag. Við innleiðingu staðalsins var töluverður pólitískur þrýstingur á að áritun endurskoðandans þyrfti að innihalda jákvæða staðfestingu og varð það því raunin. Áritun endurskoðandans þegar unnið er eftir staðli um ítarlega könnun inniheldur því álit þess efnis að ársreikningurinn gefi glögga mynd af rekstri og efnahag, samþærilegt því að um fulla endurskoðun væri að ræða.

Að öðru leyti standa kröfur ISRE 2400 óbreyttar í staðlinum um ítarlega könnun. Það eru sömu kröfur gerðar um skipulagningu vinnunnar, um ráðningabréf og samskipti við stjórn og stjórnendur, um skilgreiningu mikilvægismarka, um skjölun á niðurstöðum endurskoðandans o.s.frv. Óhæðiskröfur eru þær sömu til endurskoðandans hvort sem um ítarlega könnun eða fulla endurskoðun er að ræða. Þess má þó geta að staðall ISRE 2400 hefur nú verið uppfærður en þær breytingar hafa ekki verið uppfærðar í staðlinum um ítarlega könnun.

Verkefni sem unnin eru í samræmi við staðal um ítarlega könnun falla undir gæðaeftirlit í Danmörku með sama hætti og endurskoðunarverkefni. Samkvæmt leiðbeinandi reglum IFAC skulu kannanir á reikningsskil í samræmi við ISRE 2400 og 2410 ekki falla undir opinbert gæðaeftirlit en í ljósi þess að um jákvæða staðfestingu er að ræða hefur verið talin þörf á að fella þessi verkefni undir sama hatt og endurskoðun.

Reynsla af ítarlegri könnun í Danmörku hefur ekki litið dagsins ljós enn. Það eru þó væntingar FSR að kostnaður vegna endurskoðunar ætti að lækka um 30% ef valin er ítarleg könnun í stað endurskoðunar. Þess er einnig vænst að notkun ISRE 2400 verði lítil eftir breytingu en nokkuð algengt var að félög sem undanskilin voru endurskoðunarskyldu völdu könnun í stað óendurskoðaðra reikningsskila. Þess má geta að Danir hafa ekki borið staðalinn um ítarlega könnun undir IFAC eða staðaráðið IAASB og hefur því danska leiðin því ekki verið almennt viðurkennd á alþjóðlegum vettvangi.

1. Danir hafa nefnt staðalinn „Extended review“ á ensku en á dönsknefnist hann „Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, derudarbejdes efter årsregnskabsloven“



## Vinna starfshópsins

Starfshópurinn fundaði þrisvar sinnum um málefnið, kynnti sér erlent efni og tók saman umfjöllun um viðfangsefnið sem grundvöll að faglegum umræðum. Að lokum boðaði starfshópurinn á fund til sín fulltrúa ýmissa endurskoðunarfyrtækja til að fá viðhorf stéttarinnar til umræðuefnisins. Eru niðurstöður þess fundar grundvöllur að niðurstöðum starfshópsins. Eftirtaldir aðilar sátu umræðufundinn, auk starfshópsins; Lárus Finnbogason, Deloitte, Ljósbrá Baldursdóttir, PwC, Jón Sigurðsson, E&Y, Hlynur Sigurðsson, KPMG, Davíð A. Einarsson, Grant Thornton, Helga Harðardóttir, BDO, Gunnar Þór Ásgeirsson, Rýni endurskoðun, Björn Björgvinsson, Íslenskir endurskoðendur, Guðmundur Óskarsson, Hyggir ehf og Guðmundur Jónsson, Bókun sf. Hér á eftir fara helstu niðurstöður fundarins og tillögur starfshópsins til stjórnar FLE.

## Helstu niðurstöður fundar með fulltrúum frá endurskoðunarfyrtækjum

Almenn samstaða var meðal fulltrúa um að breytinga væri þörf á endurskoðunarskyldu í ljósi þess hversu viðamikil og kostnaðarsöm endurskoðun er orðin. Nokkuð samdóma álit var meðal fundarmanna um að núverandi stærðarmörk endurskoðunarskyldu séu of lág og að þörf sé á breyttu þjónustuframboði fyrir smærri aðila. Nokkur samhljómur virtist vera á milli manna um að það kynni ekki góðri lukku að stýra að huga að séríslenskum lausnum í því sambandi.

Víða er gerð krafa um endurskoðun óháð stærð, svo sem hjá kirkjusóknum, hjá íþróttafélögum, hjá aðildarsamtökum ASÍ eða alls kyns sjálfseignarstofnunum þar sem samþykktir gera ráð fyrir endurskoðuðum ársreikningum. Endurskoðun á þessum aðilum kann að vera óhagkvæm, þessir aðilar bera ekki háan endurskoðunarkostnað og geta jafnvel verið þess eðlis að ómögulegt er að endurskoða viðkomandi reikningsskil. Nauðsynlegt var talið af fulltrúum að finna lausn fyrir þennan hóp og var þá helst rætt að ráðast að rót vandans sem er skyldan í viðkomandi samþykktum og að góð byrjun væri kynning á þjónustuframboði endurskoðenda fyrir þessum hópum.

Engum hugnaðist vel danska leiðin, eða mælti með henni sérstaklega, þá aðallega vegna hinnar jákvæðu staðfestingar sem gerð er krafa um í danska staðlinum um ítarlega könnun (extended review).

Fundarmenn minntust flestir á að þegar þörf væri fyrir staðfestingarvinnu að einhverjum toga, en full endurskoðun þykir óhagkvæm, væri könnunaráritun í samræmi við staðal ISRE 2400 besti kosturinn og ætti að fullnægja þörfum markaðarins og almannahagsmunum. Einnig komu fram efasemdaraddir, frá fáum þó, um að sú áritun myndi ekki fullnægja þörfum notenda. Aðrar þjónustuaufurðir voru þó ræddar svo sem einhverskonar staðall byggður á kröfum *ISRS 4400 Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Statements* sem fengu þó síðri hljómgrunn meðal fundarmanna.

Hugmyndin um þrískiptingu á endurskoðunarskyldu fékk nokkuð góðan hljómgrunn meðal flestra fundarmanna. Þá yrðu skilgreind tvenn stærðarmörk. Félög undir neðri mörkum væru ekki skyldug til þess að láta endurskoðanda eða skoðunarmenn árita ársreikninga sína, þeim yrði skilað inn án undirritunar þriðja aðila. Félög yfir efri mörkum yrðu endurskoðunarskyld en félögum þar á milli yrði gert að velja, hvort ársreikningar þess yrðu endurskoðaðir eða kannaðir í samræmi við ISRE 2400. Með slíku fyrirkomulagi væru skoðunarmenn færðir úr lögum, eiginleg endurskoðunarskylda hækkuð og könnun á reikningsskil færð í lög sem valmöguleiki í stað endurskoðunar.

Þegar innt var eftir tillögum að eðlilegum stærðarmörkum endurskoðunarskyldu var fátt um svör, en sú hugmynd kom þó fram að þau ættu að tvöfalda á við það sem nú er. Einnig var umræða um að sá hluti stærðarmarkanna sem snýr að fjölda ársverka þyki ekki í samræmi við fjárhæðarmörkin. Töluverðar umræður voru um þörf á að félagið kynnti betur fyrir markaðnum störf endurskoðenda og hvað mismunandi áritanir stæðu fyrir. Hlutverk skoðunarmanna var einnig rætt og virtist það vera samdóma álit fulltrúanna að tilvist þeirra í lögum væri ekki til góða, hlutverk þeirra væri óskýrt sem og að hvorki eru gerðar gæða- eða menntunarkröfur til þeirra.

## Niðurstöður starfshópsins

FLE ætti að beita sér fyrir því að kynna mismunandi þjónustu endurskoðenda sem gæti hentað í mismunandi aðstæðum til að draga úr því mikla væntingabili sem virðist vera til staðar hvað varðar störf endurskoðenda þegar kemur að reikningsskilum lítilla og meðalstórra félaga. Í því skyni mætti gefa út kynningarbækling sem unnt væri að kynna og dreifa. Sérstaklega mætti horfa til þeirra aðila þar sem krafa er gerð um endurskoðun án þess að sýnt sé að hennar sé þörf svo sem hjá kirkjusóknum, líknarfélögum, íþróttafélögum og fleiri smærri aðilum.

Starfshópurinn getur ekki mælt með að FLE beiti sér fyrir því að innleiddur verði hér á landi staðalinn um ítarlega könnun óbreyttur. Í stað þess leggur starfshópurinn til að FLE verði í fararbroddi í mótnu tillagna að breyttu fyrirkomulagi á endurskoðunarskyldu, þannig að leitt sé í lög annar valmöguleiki í stað endurskoðunar og ákvæði um skoðunarmenn felld úr lögum um leið. Þó er mikilvægt að þarfir markaðarins og hagsmunaaðila séu greindar í því samhengi áður en slíkar tillögur eru mótaðar. Einnig er það mat starfshópsins að forðast skuli upptöku séríslenskra afurða sem ekki eigi sér skírskotun í viðurkennt regluverk alþjóðlegra endurskoðunarstaðla. Þá er það einnig mat starfshópsins að þörf sé á frekari stuðningi við félagsmenn með hvaða hætti endurskoðun á litlum og meðalstórum félögum geti farið fram þannig að hún uppfylli kröfur ISA en sé engu að síður framkvæmd á hagkvæman hátt. Þetta mætti t.d. gera með útgáfu kynningarefnis eða þýðingu á sambærilegu efni sem gefið hefur verið út af IFAC.

*Sturla Jónsson, formaður FLE, Margrét Pétursdóttir, varaformaður, Jón Rafn Ragnarsson, endurskoðandi*



## Skil á skattframtölum, launamiðum og öðrum gögnum

*Skúli Eggert Þórðarson er ríkisskattstjóri*

### Meginreglur um skil á framtölum

Samkvæmt 90. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 er öllum einstaklingum og lögaðilum skylt að skila skattframtali í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður ásamt viðeigandi gögnum þ.m.t. rekstrar- og efnahagsreikningi ef um bókhaldsskyldan aðila er að ræða. Tímamörk skila á skattframtölum og öðrum gögnum eru almennt ákveðin í lögum. Þannig var í 35. gr. laga nr. 70/1962 kveðið á um að skil á skattframtölum skyldu miðast við lok janúar ár hvert. Samkvæmt því bar öllum framteljendum og öðrum sem standa skyldu skil á framtali fyrir aðra en sjálfa sig að ljúka framtalsskilum fyrir tiltekinn lögákveðinn dag til hlutaðeigandi skattstjóra í því umdæmi sem framteljandi átti lögheimili. Með lögum nr. 40/1978 var fresturinn lengdur frá 31. janúar til 10. febrúar ár hvert, sbr. þágildandi ákvæði 91. gr. laganna. Báðar þessar dagsetningar miðuðust við einstaklinga sem ekki störfuðu við eigin atvinnurekstur. Lengri frestur var fyrir þá einstaklinga sem stunduðu atvinnurekstur og sömu-leiðis var annar frestur fyrir lögaðila til að standa skil á skattframtölum. Á hverju ári auglýsti ríkisskattstjóri framtalsfresti og áréttaði nauðsyn skila á skattframtölum og öðrum gögnum.

### Launamiðaskil, notkun tölulegra auðkenna og áritun upplýsinga inn á framtöl

Sérstök tímamörk voru fyrir skil á launamiðum en þau voru töluvert fyrr en almenn skil á framtölum og var lengst af miðað við 19. janúar ár hvert. Hart var gengið eftir að launamiðar bæru nauðsynleg auðkenni sem þá var nafnnúmer, undanfari kennitölunnar. Komust nafnnúmerin í almenna notkun á árinu 1965 en höfðu áður verið notuð við ýmsa innri vinnslu hjá skattstjóraembættunum. Mikill áróður var rekinn fyrir því á sínum tíma að nafnnúmerin væru skráð á alla upplýsingamiða sem sendir voru skattstjórum. Þar var launamiðinn mikilvægasta gagnið. Kennitalan var kynnt til sögunnar snemma árs 1986 og jafnframt að hún ætti að leysa nafnnúmerið af hólmi. Skattyfirvöld fluttu svo öll gagnasöfn yfir á kennitölur um áramótin 1986 og 1987. Á þessum tíma var komin mun meiri festa á notkun tölulegra auðkenna og þau vandamál sem voru á sjöunda áratugnum og framan af þeim áttunda voru þannig úr sögunni og gerðu alla vélvinnslu við álagningu framkvæmanlega. Slíkur háttur var forsenda þess að unnt væri að bera saman með vélrænum hætti framtalin laun og innsenda launamiða frá atvinnurekendum.

Skattyfirvöld höfðu búið við það árum saman að launamiðum væri ekki skilað fyrr en seint og um síðir. Margir launagreið-

endur áttuðu sig ekki á skilaskyldu og þýðingu launamiðans og skil voru eftir því. Árlega þurfti að gera sérstaka launamiðakeyrlu þegar komið var vel fram á mitt ár. Voru þá síðbúnir launamiðar sameinaðir þeim launamiðum sem skilað var á réttum tíma og samanburðurinn fór svo loks fram þegar komið var nálægt áramótum og jafnvel á næstu árum á eftir. Eftir því sem tímar liðu var meiri skilningur á því að launamiðar væru sendir tímanlega og þeir væru þannig úr garði gerðir að unnt væri að skrá þá til almennrar vinnslu. Þýðing þessa varð enn meiri í kringum síðustu aldamót þegar farið var að færa tekjur og aðrar fjárhagsupplýsingar inn á framtöl.

Ríkisskattstjóri beindi sérstökum óskum til endurskoðenda og bókara fyrir nokkrum árum um að gæta mun betur að almennum gagnaskilum en áður hafði verið gert og löguðust því gagnaskil umtalsvert. Ekki var þó nóg að gert og í upphafi árs 2013 fóru eftirlitsmenn frá RSK til þeirra launagreiðenda sem ekki höfðu sent launamiða og könnuðu ástand launabókhalds og hvers vegna ekki hefði verið staðið skil á lögboðnum gögnum. Nánast allir þeir sem þá höfðu ekki skilað viðeigandi launamiðum tóku sig á og voru launamiðaskil vel yfir 99% í fyrsta skipti þetta árið. Þeir sem ekki stóðu skil voru einkum lögaðilar sem farið höfðu í þrotameðferð.

Niðurstaðan er því sú að almenn skil gagna hafa batnað verulega og sérstaklega hafa skil launamiða batnað mjög.

### Rýmri skilafrestir en lögákveðnir

Frestir til að skila skattframtölum hafa, þrátt fyrir lögskipaða fresti, verið nokkru rýmri en lög kveða á um. Ríkisskattstjóri ákvað fljótlega eftir gildistöku laga nr. 70/1962 að veita tiltekna fresti fyrir löggilta endurskoðendur, lögmenn og aðra aðila sem höfðu framtalsskil að atvinnu en þó að uppfylltum ákveðnum skilyrðum. Árlega eftir þetta sendi ríkisskattstjóri frá sér formlega ákvörðun þar sem kveðið var á um það fyrirkomulag sem hafa skyldi. Fresturinn miðaðist ætíð við tiltekinn dag, annars vegar fyrir einstaklinga utan atvinnurekstrar og hins vegar fyrir einstaklinga sem stunduðu atvinnurekstur. Frestir til að skila framtölum lögaðila voru einnig rýmri en lög gerðu ráð fyrir og voru ákveðnir sérstaklega.

Nokkuð var misjafnt hversu vel gekk að uppfylla skilyrði um fresti. Skattframtalsskilin voru misjöfn eftir skattumdæmum og vitað var að á sumum skattstjóraembættum var tekið á móti framtölum talsvert fram yfir skilafrest meðan önnur umdæmi



gátu ekki orðið við slíkum beiðnum. Skattframkvæmdin að þessu leyti var því hvergi nærri samræmd. Ríkisskattstjóri hafði ekki bein afskipti af þessum þætti framkvæmdarinnar með öðrum hætti en að ákveða þá fresti sem veittir voru fagaðilum við framtalsskil.

### Skilakvóti framtala tekinn upp

Framtalsskilin og veittir frestir gengu þannig fyrir sig í aldarfjórðung að ríkisskattstjóri ákvað að skattframtölum skyldi skila á tilteknum degi í stað lögákveðins frests. Í árána rás bætti ríkisskattstjóri við tilmælum um hvaða háttur skyldi vera á frágangi framtala og niðurröðun fylgigagna.

Snemma árs 1987 ræddu ríkisskattstjóri og stjórn Félags löggiltra endurskoðenda um hvort gera skyldi breytingar á fyrirkomulagi skila og fresta þeim tengdum. Ríkisskattstjóri hafði áhyggjur af því fyrir hönd skattstjóra að framtalsskil væru farin að teygjast nokkuð yfir veittan frest og endurskoðendur ræddu um aukið vinnuálag og sóttu á að fá rýmri tíma til að skila framtalsgögnum. Viðræður ríkisskattstjóra við stjórn FLE hafði því þann tilgang af hálfu skattyfirvalda að hraða og jafna skil en af hálfu endurskoðenda að teygja virkan vinnslutíma lengra fram á sumar. Ríkisskattstjóri og FLE voru sammála um að leita leiða til að mæta þörfum beggja. Af þeirri umræðu spratt hugmynd um að koma upp eins konar skilakvóta þar sem hluta framtala skyldi skilað á tilteknum degi, öðrum hluta nokkru síðar, þriðja hlutanum enn síðar en á svipuðum tíma og við fyrri lokaskil og loks var ákveðinn nýr lokafrestur nokkru lengri en áður hafði verið en aðeins fyrir takmarkaðan fjölda framtala. Þessari breytingu fylgdi skýr áskilnaður um jöfn skil. Voru þannig festar niður fjórar dagsetningar að vori þar sem tilteknum hundraðshluta framtala skyldi skilað og lokaskiladagurinn var síðar en áður hafði verið. Fengu endurskoðendur og aðrir sem atvinnu höfðu af framtalsgerð þannig í reynd nokkru rýmri frest til skila en þó háð því að þau væru jöfn. Með slíku vinnulagi var skattstjórum gert auðveldara að yfirfara og undirbúa álagninguna jafnóðum og framtölin bærust.

Endurskoðendur voru einnig flestir þeirrar skoðunar að hið nýja fyrirkomulag á þeim tíma hefði létt vinnu þeirra talsvert og störf þeirra hefðu dreifst með jafnari hætti yfir vorið án þess mikla álags sem fram að þessu hefði fylgt síðasta skiladegi. Loks var leitast við að koma inn í álagningu, eftir því sem tók voru á, framtölum sem bærust að loknum síðasta fresti en ella máttu framteljendur sæta því að síðbúin framtöl yrðu tekin sem kærufamtöl og fengu þá afgreiðslu seint og um síðir. Allir vita hvílík óþægindi fylgja því þegar framtali er ekki skilað og álagning er byggð á áætluðum skattstofnum. Langflestir endurskoðendur lögðu á þessum tíma – og gera ugglaust flestir enn – kapp á að skila framtölum fyrir lok álagningar.

### Tölvutæk framtalsskil, staðlaður rekstrar- og efnahagsreikningur

Rafræn framtalsskil ruðu sér til rúms seint á síðustu öld. Tekið var upp staðlað rekstrarframtal þar sem færa skyldi inn helstu

niðurstöður rekstrar- og efnahagsreiknings þannig að unnt væri að vélvinna álagninguna betur og gera sýnilega þá rekstraraðila sem skáru sig úr í tölulegum samanburði. Undirbúningur þessa viðamikla verkefnis stóð yfir í hartnær fjögur ár. Rekstrarframtalið hafði í för með sér að tölvuteknir voru margfalt fleiri reitir en áður hafði verið og mikil skráningarvinna varð því óhjákvæmilegur fylgifiskur. Til að leita leiða til að auðvelda færslu slíkra upplýsinga var víða borið niður. Ein hugmynd var að skanna inn upplýsingar en horfið var frá því og fljótlega sættust menn á að nota sérstök framtalsforrit til innfærslu upplýsinga. Undirbúin voru sérstök skilafortrit sem hugbúnaðarhús hönnuðu og hefur þetta fyrirkomulag gengið vel í flestum tilvikum.

Þegar farið var að skila rekstrarupplýsingunum með þessum hætti ákvað ríkisskattstjóri á árinu 1998 að fresta álagningu lögaðila fram á haust en álagning einstaklinga og lögaðila hafði fram að því verið á sama tíma eða í lok júlí. Í kringum aldamótin var framtalsskilum lögaðila frestað árlega og síðan varð sú frestun viðvarandi í árána rás og orðið að ríkjandi skilafíma. Frá því að þessi háttur komst á hefur því nokkrum sinnum verið hreyft að huga að breyttum framtalsskilum að nýju en ekkert hefur þó orðið úr því. Hinu er ekki að leyna að ríkisskattstjóri telur æskilegt og rökrétt að álagning lögaðila sé samtímis eða á undan álagningu einstaklinga eða þar til tekið verður upp það fyrirkomulag að álagning geti farið fram í sívinnslu eftir því sem framtölin koma inn en svo er þó ekki í auglýsingu á næstu árum.

### Skilafrestir ekki virtir – skilakvótinn genginn sér til húðar?

Nú er röskur aldarfjórðungur liðinn frá því að skilakerfinu – stundum nefnt skilakvóti – var komið á. Framan af virtu endurskoðendur fresti samkvæmt því þökkalega en þó misjafnlega eftir einstökum endurskoðunarstofum. Árlega hefur ríkisskattstjóri átt ágæta samráðsfundi með endurskoðendum og fundir með svipuðu sniði hafa oftast verið haldnir með fulltrúum bókhaldsstofa. Á slíkum samráðsfundum hefur verið farið yfir þann hátt sem verið hefur á skilum og hvort ástæða væri til breytinga. Ávallt hefur það orðið úr að haldið væri í það að leggja á lögaðila á haustin og nota skilakvóta. Ríkisskattstjóri hefur þannig dregist inn á þann framtalsmáta en haft áhyggjur af því að framtalsskil væru í auknum mæli að dragast á langinn. Síðbúin framtalsskil hafa einnig margs konar önnur óþægindi í för með sér. Allri hagskýrslugerð seinkar og þjóðhagsspár verða ekki eins nákvæmar þegar ekki er byggt á nýjustu upplýsingum úr framtölum.

Er því ekki að neita að á síðustu árum hefur þannig mjög skort á að farið væri eftir auglýstum frestum. Framtöl lögaðila hafa verið seinni á ferðinni einkum hin síðustu ár. Á sama tíma hefur lögaðilum fjölgað verulega frá árinu 1998 til ársins 2013 eða úr 14.186 í 37.842. Virðist þannig að saman fari auknar annir við framtalsgerð lögaðila og hugsanlega samtímis að endurskoðendur og aðrir atvinnumenn í framtalsgerð hafi ekki verið nægjanlega meðvitaðir um mikilvægi þess að virða skilakvótann.



Við álagningu lögaðila 2013 tók þó steininn úr. Skil framtala lögaðila voru ákaflega treg framan af og alveg fram að allra síðasta skiladegi sem ákveðinn hafði verið 10. september en var síðar framlengdur til 19. þess mánaðar, en þann dag átti að vera búið að standa skil á öllum framtölum. Reyndin varð á hinn bóginn sú að aðeins hafði verið skilað 77,3% af þeim framtölum frá endurskoðendum sem komin voru inn við lok álagningarvinnslu framtala um miðjan október. Á síðasta skiladegi og eftir það (fram til 14. október) bárust 5.700 framtöl þar af 1.400 þann 19. september sem er í engu samræmi við auglýsta skilafresti og það samkomulag sem gert hafði verið við stjórn Félags löggiltra endurskoðenda.

Ríkisskattstjóri ákvað að gera úttekt á framtalsskilum endurskoðenda eftir að álagningu lögaðila var lokið í október 2013. Ýmislegt athugunarvert kom þá í ljós svo sem frekari grein verður gerð í næsta kafla þessa greinarkorns.

### Greining ríkisskattstjóra á skilum lögaðilaframtala 2013

Úttekt ríkisskattstjóra á framtalsskilum endurskoðenda sýnir að einungis 3,03% endurskoðenda virða kvótamörkin að öllu leyti. Meginniðurstaðan er aftur á móti sú að **96,97% gera það ekki**. Almennt má segja að framtalsskilin framan af ári séu mjög dræm. Megnið af framtölunum eða 71,5% er að koma inn eftir 15. ágúst og 60% eru að koma inn eftir 1. september. Allt of mörg framtöl eru þannig að berast á síðasta skiladegi. Svo virðist sem ákveðnir fagframteljendur safni saman framtölum sem tilbúin eru og sendi þau síðan öll inn í einu lagi á lokaskiladegi. Er þetta sérstaklega athugunarvert í ljósi þess hve ríkisskattstjóri hefur lagt mikla áherslu á að staðið sé skil á framtölum jöfnum höndum. Mikill fjöldi framtala er síðan að koma inn eftir síðasta skiladag, þegar skilunum ætti nánast að vera lokið.

Þegar skoðuð eru skil þeirra fagframteljenda sem skila 25 framtölum eða fleiri kemur í ljós að heildarskil þeirra eru 18.226 framtöl fram til 14. október. Þau skil dreifast þannig:

- 31. maí eru komin inn 2.014 framtöl (11%).
- 30. júní eru komin inn 3.171 framtöl (17,4%).
- 15. ágúst eru komin inn 5.180 framtöl (28,4%).
- 19. sept. eru komin inn 14.101 framtöl (77,4%).
- 14. okt. eru komin inn 18.226 framtöl (100%).

Er þetta fjarri öllum fyrirheitum um skil. Af þessu má ráða að skilum er verulega ábótavant eins og glögglega má sjá.

### Lokaorð

Ríkisskattstjóri, stjórn og skattanefnd Félags löggiltra endurskoðenda hafa rætt þær niðurstöður sem liggja fyrir um hvernig skilum fagaðila er nú komið. Langmestan hluta þeirra má rekja til vanskila frá endurskoðendum en ekki annarra atvinnumanna. Telur ríkisskattstjóri í ljósi þessara niðurstaðna að leita þurfi nýrra leiða til að ná fram viðunandi skilum því ekki er unnt að búa við að slíkt magn af framtölum sé að berast á síðustu stundu og reyndar eftir lok allra fresta. Ástand sem þetta er með öllu óþekkt hjá grannþjóðum okkar, enda ekki viðurkennt að reglur séu einungis hafðar til hliðsjónar.

Í gegnum árin hefur samstarf við endurskoðendur verið gott og samráðsfundir verið gagnlegir og hingað til skilað góðum árangri. Ríkisskattstjóri vonast eindregið eftir að svo verði áfram og unnt verði í samstarfi við FLE að finna ásættanlega lausn sem bæti framtalsskil.

Ríkisskattstjóri vill að endingu hvetja alla endurskoðendur til að virða skilafresti sem allir eru settir í samkomulagi við FLE um jöfn skil atvinnurekstrarframtala. Síðast en ekki síst liggur í augum uppi að ekki getur gengið að fullfrágengnum framtölum sé safnað upp til sendingar á síðasta degi.

*Skúli Eggert Þórðarson*



*Frá Skattadeginum.*



## Nafnar og nöfnur innan stéttarinnar

Ingvi Björn Bergmann endurskoðandi hjá Deloitte tók saman

Innan félagsins eru þó nokkrir einstaklingar sem bera sömu skírna- og föðurnafn. Kynningarnefnd FLE hafði áhuga á að vita hvort viðkomandi aðilar þekktu hvor til annars, hvort einhvers ruglings gæti á milli þeirra og eins hvort viðkomandi séu líkir á einhvern hátt. Kynningarnefnd setti sig í samband við nokkra þeirra.

### Sturla Jónsson



**Sturla Jónsson**  
Endurskoðun og reikningsskil

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*  
Alltof lengi, 37 ár

*Hver eru áhugamál þín?*  
Barnabörnin, badminton, fótbolti, góður matur og vín

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*  
Meyjarmerkinu

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*  
Fæddur í Reykjavík, uppalinn þar og í Kópavogi

*Maki og börn?*

Konan mín heitir Helga Harðardóttir, lyfjafræðingur og börnin eru 3

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Jarðbundinn, hæglátur, skapmikill undir niðri

*Þekkir þú nafna þinn?*

Já, af góðu einu

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Oft

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

*Flórída eða Spánn?*

Ég ætla að segja Frakkland

*Kaffi eða te?*

Kaffi

*Bíó eða góð bók?*

Góð bók

*Léttvín eða bjór?*

Hvorttveggja

*Ræktin eða sófinn?*

Ræktin, en sófinn hefur sitt afdráttarafi

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Hestur

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik



**J. Sturla Jónsson**  
Grant Thornton

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*  
Í raun eingöngu frá 2010 ef frá er talið starfsnám mitt

*Hver eru áhugamál þín?*  
Tónlist og matargerð

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*  
Vatnsberi

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*  
Ég er fæddur og uppalinn á Akureyri

*Maki og börn?*

Er nýkvæntur Láru Böðvarsdóttur og við eigum eina dóttur, Evu Björk

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Hress

*Þekkir þú nafna þinn?*

Já það geri ég

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Já það hefur komið fyrir

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

*Flórída eða Spánn?*

Spánn

*Kaffi eða te?*

Kaffi

*Bíó eða góð bók?*

Bíóið verður oftast fyrir valinu

*Léttvín eða bjór?*

Fátt betra en góður bjór

*Ræktin eða sófinn?*

Ræktin, en sófinn verður oftast fyrir valinu

*Sumarbústaður eða útilega?*

Hef lúmskt gaman að útilegum

*Gullfiskur eða hestur?*

Hestar vinna þann samanburð

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik



## Sigurður Jónsson



**Sigurður M. Jónsson**  
Ernst & Young

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Síðan 1990

*Hver eru áhugamál þín?*

Golf og flug

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Fiskunum

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*

Fæddur í Reykjavík, uppalinn frá 7 ára aldri í Hafnarfirði

*Maki og börn?*

Giftur og tveggja barna faðir

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Hlédrægur rólegheitamaður

*Þekkir þú nafna þinn?*

Nei, en í þessum bransa er erfitt að vita ekki hver hann er

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Nei

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Bæði skemmtilegt

*Flórída eða Spánn?*

Spánn

*Kaffi eða te?*

Kaffi

*Bíó eða góð bók?*

Góð bók

*Léttvín eða bjór?*

Léttvín

*Ræktin eða sófinn?*

Ræktin /sófinn

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Hvorugt

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik



**Sigurður Jónsson**  
KPMG

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Síðan 1990

*Hver eru áhugamál þín?*

Ferðalög

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Fiskur

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?* Borinn

og barnfæddur Reykvíkingur

*Maki og börn?*

Einn maki og þrjú börn, tveir strákar, ein stelpa

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Sanngjarn, hjartgóður, vinnusamur og heiðarlegur fjölskyldufaðir

*Þekkir þú nafna þinn?*

Nei

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Já

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

*Flórída eða Spánn?*

Spánn

*Kaffi eða te?*

Te

*Bíó eða góð bók?*

Góð bók

*Léttvín eða bjór?*

Léttvín

*Ræktin eða sófinn?*

Ræktin

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Hestur

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik

## Guðmundur Óskarsson



**Guðmundur Óskarsson**  
Hyggir

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Byrjaði að læra í október 1969

*Hver eru áhugamál þín?*

Íþróttir, félagsmál, þjóðfélagsmál

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Vog

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?* Fæddur

ur í Reykjavík og uppalinn í Vesturbænum, mikill KR-ingur

*Maki og börn?*

Sama eiginkonan í um hálfu öld, eigum þrjú börn

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Erfitt að lýsa sjálfum sér

*Þekkir þú nafna þinn?*

Mjög vel

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Mörgum sinnum, byrjaði fyrir um hálfri öld síðan í Ísbirninum.

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

*Flórída eða Spánn?*

Spánn

*Kaffi eða te?*

Te

*Bíó eða góð bók?*

Góð bók

*Léttvín eða bjór?*

Léttvín

*Ræktin eða sófinn?*

Ræktin

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Hestur

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik





**Guðmundur R. Óskarsson**  
Endurskoðun og reikningshald

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*  
41 ár

*Hver eru áhugamál þín?*  
Ferðalög

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*  
Steingeit

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*  
Í Reykjavík/Reykjavík

*Maki og börn?*

Maki Ragnheiður Sigurðardóttir, hjúkrunarfræðingur og eigum við tvo drengi flugmann og lögfræðing og svo dóttur, lögfræðinema

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Of þungur en léttari í andanum

*Þekkir þú nafna þinn?*

Já, nærri fimmtíu ár

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Já

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

*Flórída eða Spánn?*

Spánn

*Kaffi eða te?*

Te

*Bíó eða góð bók?*

Góð bók

*Léttvín eða bjór?*

Léttvín

*Ræktin eða sófinn?*

Sófinn

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Hestur

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik

## Gunnar Þorvarðarson



**Gunnar Snorri Þorvarðarson**  
Fjárvakur

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*  
Kláraði löggildingu 2011. Hóf störf hjá PwC árið 2004 og starfaði þar í átta ár. Starfa í dag hjá Fjárvakri

*Hver eru áhugamál þín?*  
Fótbolti, ljósmyndun, kvikmyndir

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*  
Bogamaður

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*  
Vesturbæingur

*Maki og börn?*

Er í sambúð með Hjördísi Logadóttir og við eigum tvo stráka, Loga Þór og Atla Hrafn.

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Heiðarlegur, sanngjarn, nákvæmur

*Þekkir þú nafna þinn?*

Já

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Já það hefur komið fyrir

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

*Flórída eða Spánn?*

Spánn

*Kaffi eða te?*

Kaffi

*Bíó eða góð bók?*

Bíó

*Léttvín eða bjór?*

Léttvín

*Ræktin eða sófinn?*

Sófinn

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Hestur

*Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik



**Gunnar Þorvarðarson**  
Deloitte

*Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*  
Frá 2005

*Hver eru áhugamál þín?*  
Stangveiði, fótbolti, mótorsport og fleira

*Í hvaða stjörnumerki ertu?*  
Sporðreki

*Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*  
Kópavogi

*Maki og börn?*

Já kona og tveir synir

*Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Endurskoðandi

*Þekkir þú nafna þinn?*

Já vorum saman í skóla

*Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Það finnst mér ólíklegt

*Reikningshald eða endurskoðun?*

Bæði betra

*Flórída eða Spánn?*

Flórída

*Kaffi eða te?*

Kaffi að sjálfsögðu

*Bíó eða góð bók?*

Bíó

*Léttvín eða bjór?*

Þetta er allt svo gott

*Ræktin eða sófinn?*

Ræktin á morgnanna og sófinn á kvöldin

*Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaður

*Gullfiskur eða hestur?*

Gullfiskur

*Pizza eða nautasteik?*

Nautið



## Davíð Einarsson



**Davíð Einarsson**  
PwC

### *Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Hóf störf hjá Hallgrími Þorsteinssyni og Þorvaldi Þorsteinssyni 1977 sumarið eftir að ég kláraði Versló þá 20 ára, sem sagt rosalega lengi

### *Hver eru áhugamál þín?*

Íþróttir fyrst og fremst, bæði bolta-íþróttir, golf og svo líka útivist gönguferðir

### *Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Ég tilheyrri krabbamerkinu

### *Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*

Fæddur og uppalinn á Kaplaskjólsvégi í vesturbæ Reykjavíkur KR hverfinu, hef síðan þroskast og hætti í KR

### *Maki og börn?*

Eiginkona mín heitir Ragnhildur Óskarsdóttir og eigum við 3 börn Ragnheiði, Sóley og Bjarka Þór auk þess tvö barnabörn

### *Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Alveg stórkostlegur að mestu leyti

### *Þekkir þú nafna þinn?*

Nei en þekki hann í sjón, veit hver hann er

### *Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Get ekki sagt það, man eftir einum eða tveimur tölvupóstum sem ég fékk en áttu að fara til hans

### *Reikningshald eða endurskoðun?*

Reikningshald

### *Flórída eða Spánn?*

Flottir golfvöllir á báðum stöðunum fer helst ekki á svona staði til annars en spila golf

### *Kaffi eða te?*

Kaffi og mikið af því

### *Bíó eða góð bók?*

Bíómyndir skulum við segja (ekki endilega í bíó)

### *Léttvín eða bjór?*

Fer eftir tilefninu, rauðvín og bjór bæði gott

### *Ræktin eða sófinn?*

Körfubolti tvisvar í viku og gönguferðir frekar en sófinn

### *Sumarbústaður eða útilega?*

Erfitt val á bústað og fellihýsi og nota bæði

### *Gullfiskur eða hestur?*

Ha? Gullfisk það er svo mikið vesen að vera með hest

### *Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik



**Davíð A. Einarsson**  
Grant Thornton

### *Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Sem endurskoðandi frá og með 2008 en í þessu fagi frá og með 2000

### *Hver eru áhugamál þín?*

Þetta klassíska..... fjölskyldan, útivera og íþróttir ég hleyp t.a.m. mikið

### *Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Steingeit

### *Hvar ert þú fæddur og uppalinn?*

Fæddur í Reykjavík og uppalinn í Garðabænum

### *Maki og börn?*

Áslaug Gunnarsdóttir og börnin eru Andri Berg, Sara Björg og Kristjana Rut

### *Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?*

Karlkyns Íslendingur sem er á milli þrítugs of fertugs og er því flokkaður meðal hinna sjálfhverfu einstaklinga þessa lands, annars er ég sennilega bara venjulegur fjölskyldumaður

### *Þekkir þú nafna þinn?*

Hef rekist á hann af og til á ráðstefnum en kannast betur við bróður hans

### *Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Já, það hefur komið fyrir ég hef fengið tölvupósta og símtöl ætluð nafna mínum

### *Reikningshald eða endurskoðun?*

Ég myndi segja bæði - þetta er í raun ólíkt, fagna alltaf fjölbreytni

### *Flórída eða Spánn?*

Hef aldrei komið til Flórída þannig að Spánn verður að vera svarið

### *Kaffi eða te?*

Kaffi

### *Bíó eða góð bók?*

Góð bók framyfir lélega mynd en góð mynd framyfir lélega bók

### *Léttvín eða bjór?*

Hvítt eða rautt með mat en bjór yfir leiknum, með félögunum eða yfir grillinu

### *Ræktin eða sófinn?*

Það er hægt að gera bæði, sófinn þegar maður nennir ekki í ræktina og ræktin þegar maður nennir ekki að hanga í sófanum og tíminn leyfir

### *Sumarbústaður eða útilega?*

Útilega

### *Gullfiskur eða hestur?*

Gullfiskur allan daginn, minna vesen

### *Pizza eða nautasteik?*

Pizza með fjölskyldunni á föstudögum en nautasteik á laugardags- eða sunnudagskvöldum ásamt góðu rauðvinsglasi



## Helga Harðardóttir



**Helga Harðardóttir**  
KPMG

### *Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Frá 1984

### *Hver eru áhugamál þín?*

Golf

### *Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Voginni

### *Hvar ert þú fædd og uppalin?*

Fædd í Reykjavík en bjó í 7 ár í Ólafsvík frá 6 ára aldri.

### *Maki og börn?*

Maki er Lárus Þór og eigum þrjú börn á aldrinum 17 < 26 ára.

### *Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum*

*orðum?* Er í mörgum frábærum vínahópum og hef það að markmiði að rækta vini og fjölskyldu vel. „Njótum lífsins meðan kostur er“.

### *Þekkir þú nöfnu þína?*

Já var svo heppin að kynnast henni þegar ég var innri endurskoðandi Glitnis og hún var í teymi ytri endurskoðenda

### *Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Fékk oft pósta og símtöl sem áttu að berast henni en úr því hefur dregið síðustu misseri

### *Reikningshald eða endurskoðun?*

Endurskoðun

### *Flórída eða Spánn?*

Spánn

### *Kaffi eða te?*

Nespresso-kaffi, engin spurning

### *Bíó eða góð bók?*

Fer eftir aðstæðum. Bíó með góðum vinum en góð bók þess á milli

### *Léttvín eða bjór?*

Léttvín

### *Ræktin eða sófinn?*

Hangir saman, maður verður að stunda ræktina til að láta sér líða vel í sófanum

### *Sumarbústaður eða útilega?*

Sumarbústaðurinn

### *Gullfiskur eða hestur?*

Gullfiskur

### *Pizza eða nautasteik?*

Ummm nautasteik



**Helga Harðardóttir**  
BDO

### *Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?*

Ég hef starfað í faginu í 12 ár en hlaut löggildingu fyrir 6 árum síðan.

### *Hver eru áhugamál þín?*

Helstu áhugamálin eru að sjálfsögðu fjölskyldan en þar á eftir koma ferðalög og golf

### *Í hvaða stjörnumerki ertu?*

Steingeit

### *Hvar ert þú fædd og uppalin?*

Reykjavík

### *Maki og börn?*

Ég er gift Óskari E. Grétarssyni og eigum við tvo drengi, Kristófer Ara 8 ára og Aron Davíð 4 ára.

### *Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum*

*orðum?* Röleg, ákveðin upp að vissu marki (kallast víst stundum frek...), vinnualki og vinur vína minna

### *Þekkir þú nöfnu þína?*

Ég þekki svo sannarlega nöfnu mína og þar er sko frábær kona á ferð !

### *Hefur ykkur verið ruglað saman?*

Já margoft. Ég hef alloft fengið símtöl og tölvupósta sem ætlaðir eru henni og meira að segja hefur einu sinni viðskiptavinur hennar komið til mín.

### *Reikningshald eða endurskoðun?*

Úff, ætli ég segi ekki endurskoðun. Finnst reyndar skatturinn mætti líka vera þarna því hann er mjög skemmtilegur.

### *Flórída eða Spánn?*

Flórída

### *Kaffi eða te?*

Ég drekk hvorki kaffi né te. Drekk helst vatn og sóðavatn.

### *Bíó eða góð bók?*

Það fer nú eftir því hvort ég er ein eða ekki. Bíó er skemmtilegra en góð bók er frábær þegar maður er einn og vill slappa af.

### *Léttvín eða bjór?*

Léttvín

### *Ræktin eða sófinn?*

Sófinn verður því miður oftar fyrir valinu en ræktin er skemmtilegri

### *Sumarbústaður eða útilega?*

Klárlega sumarabústaður

### *Gullfiskur eða hestur?*

Ég er engin hestamanneskja svo ég verð að velja gullfiskinn

### *Pizza eða nautasteik?*

Nautasteik er ofmetin svo ég vel pizzuna.



## Sigurður Stefánsson



### Sigurður Stefánsson Hættur störfum

**Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?**  
Ég vann við endurskoðun í 54 ár

**Hver eru áhugamál þín?**  
Ferðalög

**Í hvaða stjörnumerki ertu?**  
Krabba

**Hvar ert þú fæddur og uppalinn?**  
Ég er fæddur að Auðnum, Vatnsleysu-  
strönd

### Maki og börn?

Maki er Anna Jónsdóttir og börn eru  
Jón, Stefán og Björg.

### Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?

Það er erfitt að lýsa sjálfum sér, en ég  
held að ég sé frekar rólegheita maður

### Þekkir þú nafna þinn?

Ég þekki ekki nafna minn

### Hefur ykkur verið ruglað saman?

Okkur hefur ekki verið ruglað saman

### Reikningshald eða endurskoðun?

Ég tel að reikningshaldið sé skemmti-  
legra

### Flórída eða Spánn?

Spánn

### Kaffi eða te?

Kaffi

### Bíó eða góð bók?

Góð bók

### Léttvín eða bjór?

Létt vín

### Ræktin eða sófinn?

Ég hef ekki farið í Ræktina

### Sumarbústaður eða útilega?

Hallast frekar að útilegu

### Gullfiskur eða hestur?

Ég hef hvorki átt gullfisk né hest

### Pizza eða nautasteik?

Nautasteikin er að sjálfsögðu best



### Sigurður Stefánsson Lazytown

**Hvað hefur þú starfað lengi í faginu?**  
Síðan 2000

**Hver eru áhugamál þín?**  
Fjöldskyldan og Crossfit

**Í hvaða stjörnumerki ertu?**  
Meyjan

**Hvar ert þú fæddur og uppalinn?**  
Ólafsvík

### Maki og börn?

Stella María Ármann, synir: Valdimar,  
Tómas, Ágúst

### Hvernig myndir þú lýsa þér í fáum orðum?

Rólegur, metnaðarfullur og þrjúskur

### Þekkir þú nafna þinn?

Nei

### Hefur ykkur verið ruglað saman?

Já, fæ annað slagíð póst eða símtöl  
sem tengjast nafna

### Reikningshald eða endurskoðun?

Reikningshald

### Flórída eða Spánn?

Spánn

### Kaffi eða te?

Te

### Bíó eða góð bók?

Bíó

### Léttvín eða bjór?

Bjór

### Ræktin eða sófinn?

Ræktin

### Sumarbústaður eða útilega?

Útilegan

### Gullfiskur eða hestur?

Hestur

### Pizza eða nautasteik?

Nautasteik



Félagar FLE ávallt duglegir að mæta á viðburði.





## Útvistun endurskoðunarverkefna hjá Ríkisendurskoðun

Lárus Ögmundsson er yfirlögfræðingur hjá Ríkisendurskoðun

I  
Samkvæmt 43. gr. stjórnskipunarlega nr. 33/1944 skal endurskoðun á fjárreiðum ríkisins, stofnana þess og ríkisfyrirtækja fara fram á vegum Alþingis og í umboði þess eftir nánari fyrirmælum í lögum. Í samræmi við þetta er í lögum nr. 86/1997 um Ríkisendurskoðun m.a. mælt svo fyrir að stofnunin skuli annast endurskoðun ríkisreiknings og reikninga stofnana, sjóða og annarra aðila þar sem kostnaður eða reikningslegt tap er greitt af ríkissjóði. Að auki skal Ríkisendurskoðun annast endurskoðun reikninga stofnana, sem reknar eru á ábyrgð ríkissjóðs eða ríkissjóður á að hálfu eða meira. Sama á við um félög, viðskiptabanka eða sjóði, sem ríkissjóður á helmingshlut í eða meira. Loks skal Ríkisendurskoðun endurskoða reikninga vegna samninga um svonefnd rekstrarverkefni, sem ríkið kann að gera við sveitarfélög eða einkaaðila og fela í sér að þeir annast lögboðna þjónustu, er ríkissjóði ber að greiða fyrir. Ríkisendurskoðun er að auki falin margvísleg önnur verkefni á sviði eftirlits með rekstri og fjárreiðum ríkisaðila, svo sem stjórnýsluendurskoðun og eftirlit með framkvæmd fjárlaga. Með hliðsjón af umfangsmiklum rekstri ríkisins má ljóst vera að endurskoðun og eftirlit með fjárreiðum ríkisins er viðamikil verkefni fyrir stofnun, sem einungis telur rúmlega 40 starfsmenn.

Rétt eins og gildir um aðrar ríkisstofnanir er rekstrarumfang stofnunarinnar ákveðið ár hvert við afgreiðslu fjárlaga. Eins og fjárveitingavaldið hefur markað rekstrarumfang stofnunarinnar á liðnum árum er borin von að hún geti sinnt öllum þeim verkefnum, sem henni ber að lögum að annast. Við þessari staðreynd hefur stofnunin brugðist með því að nýta heimild í 4. gr. laganna en samkvæmt henni getur stofnunin m.a. falið endurskoðendum eða öðrum sérfræðingum að vinna að einstökum verkefnum, sem henni eru falin í lögum. Þessa heimild hefur stofnunin nýtt og hefur hún um árabíl útvistað margvíslegum verkefnum á sviði endurskoðunar. Hin síðari ár hefur hún jafnframt markað sér þá stefnu að bjóða þessi verkefni út þó svo einstök verkefni séu innan viðmiðunarmarkna laga um opinber innkaup nr. 84/2007 eða eftir atvikum nýtt sér rammasamninga Ríkiskaupa um endurskoðun.

Tilgangurinn með lögum nr. 84/2007 um opinber innkaup er að tryggja jafnræði fyrirtækja við opinber innkaup, stuðla að hagkvæmni í opinberum rekstri með virkri samkeppni og efla nýsköpun og þróun við innkaup hins opinbera á vörum, verkum og þjónustu, sbr. 1. gr. þeirra. Útboð eða formlegar verðkannanir á sérfræðipjónustu hafa rutt sér til rúms á liðnum árum af hálfu opinberra aðila enda hefur reynslan sýnt fram á hagkvæmni þeirra. Sömu þróunar hefur og gætt hjá einkaaðilum. Opinberum aðilum, þ.e. ríki og sveitarfélögum, er skylt skv. framangreindum lögum að bjóða út kaup á þjónustu, fari hún fram úr mörkum þeim, sem mælt er fyrir um í 20. gr. laganna. Nú eru þessi viðmiðunarmörk

11,5 m.kr. við kaup á vörum en 14,9 m.kr. við kaup á þjónustu. Framvegis munu þau breytast annað hvert ár í samræmi við breytingar á vísitölu neysluverðs, í fyrsta sinn í janúar 2015. Þó ekki sé að lögum skylt að bjóða út opinber innkaup undir þessum viðmiðunarfjárhæðum er opinberum aðilum eftir sem áður skylt að gæta hagkvæmni og jafnan gera formlegan samanburð milli fyrirtækja. Að auki ber opinberum aðilum að gæta jafnræðis og gagnsæis við kaup á vöru og þjónustu, hvora aðferðina sem þeir kunna að nota, sbr. 14. gr. laga um opinber innkaup. Þá er rétt að leggja áherslu á að þó svo að tiltekin verkefni nái ekki framangreindum viðmiðunarmörkum er ríkisaðilum heimilt að bjóða þau út.

Í 3. gr. laganna er að finna ítarlega skilgreiningu á hverjir teljist opinberir aðilar í skilningi laganna. Þar segir að aðili teljist opinber ef hann getur borið réttindi og skyldur að lögum og að sérstaklega hefur verið til hans stofnað í því skyni að þjóna almannahagsmunum, enda reki hann ekki starfsemi, sem jafnað verði til starfsemi einkaaðila, svo sem á sviði viðskipta eða iðnaðar. Þá verður a.m.k. eitt eftirtalinn atriða að eiga við hann:

- Starfsemi hans er að mestu leyti rekin á kostnað ríkis eða sveitarfélaga, stofnana þeirra eða annarra opinberra aðila. Miðað skal við að aðili sé að mestu leyti rekinn á kostnað ríkis eða sveitarfélaga, stofnana þeirra eða annarra opinberra aðila ef opinber fjármögnun nemur meira en 50% af árlegum rekstrarkostnaði.
- Hann lýtur yfirstjórn ríkis eða sveitarfélaga, stofnana þeirra eða annarra opinberra aðila.
- Hann lýtur sérstakri stjórn sem ríki eða sveitarfélög, stofnanir þeirra eða aðrir opinberir aðilar skipa að meirihluta.

Á síðustu árum hafa kaup opinberra aðila á sérfræðipjónustu farið mjög vaxandi og því má gera ráð fyrir að útboð eða kaup á grundvelli rammasamninga um vörur og þjónustu muni aukast í takt við það. Má í þessu samhengi vísa til tillagna hagræðingarhóps ríkisstjórnarinnar um að auka til muna áherslu á útboð á vegum ríkisins.

## II

Frá því að Ríkisendurskoðun, með aðstoð Ríkiskaupa, reið á vaðið með útboði á endurskoðunarþjónustu fyrir Landsbankann hf., Búnaðarbankann hf. og Fjárfestingabanka atvinnulífsins hf. á árinu 1998 hafa þessi mál þróast mikið. Nægir í því efni að nefna að Ríkiskaup gerðu fyrsta rammasamninginn um endurskoðun og reikningshald árið 2009 og var hann til tveggja ára, sá næsti gilti frá 2011 til 2013 og á miðju þessu ári var enn á ný gerður nýr samningur til tveggja ára með möguleika á framlengingu um eitt



ár. Með rammasamningi er átt við samning, sem einn eða fleiri kaupendur skuldbinda sig til að gera við eitt eða fleiri fyrirtæki, í þeim tilgangi að slá föstum skilmálum einstakra samninga, sem gerðir verða á tilteknu tímabili, einkum að því er varðar verð og fyrirhugað magn. Markmiðið er að festa niður hjá seljendum þá þætti fyrirhugaðra kaupa, sem hægt er að semja um fyrirfram, s.s. afslátt, greiðsluskilmála, afhendingu og einingarverð þar sem það á við. Með útboði á rammasamningi er almennri útboðskyldu aflétt gagnvart viðkomandi vöru eða þjónustu og því þurfa einstakir kaupendur almennt ekki að fara í sértæk útboð þó að fyrirhuguð kaup séu yfir viðmiðunarmörkum. Kostir þessa úrræðis eru einkum þessir:

1. Útboðsskyldu er fullnægt, tiltekin kaup og skilmálar þegar skilgreindir.
2. Kaupandi stýrir sjálfur innkaupum sínum miðað við þarfir og vöru- eða þjónustuframboð á hverjum tíma.
3. Virk samkeppni innan samnings, tveir eða fleiri kaupendur geta sameinast um magninnkaup á vöru eða þjónustu.
4. Innan samnings eru hæfir bjóðendur sem þekkja og samþykkja verklag útboðs og rammasamnings og keppa um tiltekin viðskipti, magn eða afhendingu til skemmri eða lengri tíma.
5. Býður upp innkaupaferli í formi örútboðs, þ.e.a.s. tilbóðsleit meðal tiltekinna rammasamningshafa um skilmála, sem ekki hefur verið mælt fyrir um í viðkomandi rammasamningi.

Með hliðsjón af því að mjög hefur færst í vöxt á síðustu árum að bjóða út eða leita tilboða í endurskoðunarþjónustu gaf Félag löggiltra endurskoðanda á þessu ári út ritið „Vegvísir um útboðsmál“. Var með þessu svarað kalli félagsmanna um leiðbeiningar í þessum efnum. Vegvísirinn var saminn af siðanefnd félagsins og einkum sniðinn að þörfum almennra kaupenda endurskoðunarþjónustu. Hann er eigi síður á sinn hátt einnig ágæt leiðsögn um góð og fagleg vinnubrögð við opinber innkaup samhliða lögnum um opinber innkaup og reglum settum á grundvelli þeirra.

Enginn vafi er á því að útboð á endurskoðunarþjónustu hjá hinu opinbera hafa skilað umtalsverðum árangri að því leyti að þau hafa getið af sér hagkvæmari samninga en ella auk þess að stuðla að meiri samkeppni á þessum markaði. Þannig hafa útboðin, hvort heldur er almenn útboð, útboð á grundvelli forvals eða útboð rammasamninga, gefið litlum og meðalstórum fyrirtækjum á sviði endurskoðunar færi á að koma inn á markaðinn í því skyni að auka umsvif sín og öðlast nauðsynlega reynslu. Á þessum vettvangi opinberrar starfsemi sem öðrum þarf enginn að velkjast í vafa um að útboð er einfaldasta leiðin til þess að stuðla að heilbrigðri og árangursríkri samkeppni við kaup opinberra aðila á vöru og þjónustu.

### III

Svo sem áður segir þá hafa Ríkiskaup þrisvar staðið fyrir rammasamningsútboðum, (þ.e.a.s. útboðum, sem lýkur með rammasamningi) um endurskoðunarþjónustu. Hinn 4. október 2013 tók nýr rammasamningur um endurskoðun og reikningshald gildi, sbr.

RK 14.21 Endurskoðun og reikningshald. Við útboðið hafði Ríkiskaup m.a. samráð við Félag löggiltra endurskoðanda í því skyni að skýra örútboðsgögn betur, skerpa á bæði hæfiskröfum og valforsendum sem og að útfæra nánar kröfur um sameiginleg tilboð smærri endurskoðunarfyrirtækja. Í samningnum var samið um tímaverð á verkefni, sem áætlað er að taki 10 til 40 tíma. Stærri verkefni fara samkvæmt samningnum í örútboð innan ramma-samnings. Undir samninginn fellur eftirtalin þjónusta og ráðgjöf:

- endurskoðun
- gerð ársreikninga
- innri endurskoðun
- innra eftirlit
- aðstoð við gerð reikningsskila
- alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar
- könnunaráritanir
- önnur skyld þjónusta endurskoðunarfyrirtækja.

Alls 13 endurskoðunarfyrirtæki tóku þátt í útboðinu. Þar af uppfylltu 12 skilyrði útboðs og eru þau nú aðilar að ofangreindum rammasamningi.

Allt fram til ársins 2012 voru útboð Ríkisendurskoðunar einskorðuð við endurskoðun fjármálfyrirtækja, einkum banka og sjóða í eigu ríkisins. Má auk áður nefndra útboða frá árinu 1998 nefna útboð síðla árs 2008 á endurskoðun nýju ríkisbankanna svokölluðu, sem stofnaðir voru í kjölfar hruns bankakerfisins, Seðlabankans á árinu 2009, Byrs hf. og SpKef sparisjóðs á árinu 2010, en þá voru þessir sparisjóðir um tíma í meirihlutaeigu ríkissjóðs.

Síðla á árinu 2012 bauð stofnunin á hinn bóginn í fyrsta sinn bæði út endurskoðun tiltekinna fjármálfyrirtækja í eigu ríkisins og nokkurra stofnana og fyrirtækja ríkisins, sem ekki stunda fjármála-starfsemi. Um var að ræða örútboð innan áðurgildandi ramma-samnings og því bundið við þau endurskoðunarfyrirtæki, sem voru aðilar að samningnum. Um var að ræða mjög margbreytilegan rekstur ýmist hefðbundnar ríkisstofnanir í A-hluta ríkisreiknings eða félög í meirihlutaeigu ríkisins, sbr. eftirfarandi upptalningu:

1. Ríkisútvarpið ohf.
2. Orkubú Vestfjarða ohf.
3. Neyðarlínan ohf.
4. Heilbrigðisstofnun Vestmannaeyja
5. Heilbrigðisstofnunin Sauðárkróki
6. Heilbrigðisstofnunin Blönduósi
7. Happraðtti Háskóla Íslands
8. Nýsköpunarsjóður atvinnulífsins
9. Íbúðalánasjóður
10. Bygðastofnun
11. Viðlagatrygging
12. Íslenskar getraunir

Alls skiluðu 8 fyrirtæki innan rammasamningsins tilboði í verkefni þessi. Af þeim voru sjö metin hæf en eitt fyrirtæki var ekki talið hæft þar sem það var hvorki skráð né uppfyllti það skilyrði fyrir skráningu sem endurskoðunarfyrirtæki, sbr. 3. tl. 1. mgr. 1. gr. og



3. gr. laga nr. 79/2008 um endurskoðendur. Reyndar vakti athygli að eitt þeirra fyrirtækja, sem skiluðu tilboði, var ekki á skrá atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins, þegar tilboðsfresti lauk. Hins vegar uppfyllti það skilyrðið þegar mat var lagt á tilboðin. Hafa ber í huga í þessu sambandi að þegar rammasamningur sá, sem lá að baki örútbóði þessu, var gerður hafði reglugerð um opinbera skráningu endurskoðenda og endurskoðunarfyrirtækja ekki tekið gildi og því var skráning ekki tiltekin sem hæfisskilyrði í umræddum rammasamningi. Það skilyrði er nú að finna í gildandi rammasamningi og er alla aðila hans að finna á þeirri skrá.

Þegar tilboðin voru opnuð reyndist eitt og sama fyrirtækið lægstbjóðandi í flest verkefni. Við nánari athugun, og vegna efasemda af hálfu viðkomandi fyrirtækis um að það réði við að taka að sér svo mörg verkefni, féll það frá nokkrum tilboða sinna að fengnu samþykki Ríkiskaupa. Að teknu tilliti til þessa þóttu lægstbjóðendur uppfylla bæði reglur laga sem og öll skilyrði útbóðsins, m.a. um hæfi. Verkefni dreifðust milli fimm tilboðsgjafa á grundvelli mats um „bestu kaup“. Þrátt fyrir framangreinda hnökra tókst þetta útbod að öðru leyti nokkuð vel að mati Ríkisendurskoðunar. Þó að erfitt sé að meta árangurinn nákvæmlega er óumdeilt að útbóðið hafi skilað að jafnaði allt að 30% lækkun á endurskoðunarkostnaði vegna þessara verkefna. Að auki var ánægjulegt að gerðir voru samningar við endurskoðunarfyrirtæki, sem Ríkisendurskoðun hafði ekki áður samið við á grundvelli útbóðs, og þykir það óræk staðfesting á gildi útbóða sem úrræðis til að örva og víkka út markaðinn að þessu leyti.

Síðasta örútbóðið innan rammasamnings um endurskoðun og reikningshald af hálfu Ríkisendurskoðunar fór fram í maí sl. Um var að ræða örútbod á endurskoðun þriggja sparisjóða í meirihluta eigu ríkissjóðs. Í fyrsta sinn ákvað Ríkisendurskoðun að sjá sjálf um útbóðið í stað þess að fela Ríkiskaupum að hafa umsjón með því. Til að fyrirbyggja misskilning skal tekið fram að þessi ákvörðun er mjög í samræmi við áherslur Ríkiskaupa í þessu efni, þ.e.a.s. stofnunin telur beinlínis æskilegt að kaupendur annist örútbóðin sjálfir og hefur hún m.a. gefið út leiðbeiningarit fyrir þá að styðjast við í þessu efni. Í ofangreindu útbóði þótti eðlilegt og réttmætt að gera sérstaka kröfu um reynslu og hæfni til endurskoðunar fjármálfyrirtækja.

Sex endurskoðunarfyrirtæki innan rammasamningsins skiluðu tilboðum í umrædd verkefni. Öll fyrirtækin voru metin hæf og tilboð þeirra gild. Eins og í hefðbundnum rammasamningum Ríkiskaupa voru sjónarmiðin um „bestu kaup“ látin ráða vali og samið við þann aðila, sem fékk flest stig út úr mati samkvæmt matslíkani.

Sama fyrirtækið átti lægsta tilboð í tvö verkefnanna en það þriðja féll í skaut annars tilboðsgjafa. Geta má þess að ástæða þótti, með hliðsjón af 73. gr. laga um opinber innkaup er varðar óeðlilega lág tilboð, til að senda fyrirtækinu, sem átti lægsta tilboð í tvö verkefnanna, fyrirsögn. Í henni var m.a. óskað upplýsinga um hvernig það hygðist skipuleggja endurskoðun sína í ljósi þess að tilboðið væri umtalsvert lægra en sá kostnaður, sem umræddir sparisjóðir höfðu þurft að greiða fyrir sambærilega eða svipaða þjónustu síðustu þrjú árin. Svör viðkomandi tilboðsgjafa voru talin fullnægjandi og því var gengið til samninga við hann.

Þegar litið er yfir farinn veg er ljóst að bæði útbóðsskilmálar og útbóðslýsingar, upplýsingar um eðli, umsvif og umfang viðfangsefnanna, matsforsendur, frágangur gagna, umgjörð og framkvæmd útbóða á endurskoðun að öðru leyti hefur á liðnum árum verið að þróast í rétta átt og slípast með hverju nýju útbóðsverkefni. Bæði kaupendur og seljendur öðlast smátt og smátt meiri þekkingu og reynslu vegna þátttöku í útbóðum af þessu tagi. Framkvæmdin verður því bæði markvissari og tekur skemmiri tíma en áður. Síðast en ekki síst er ljóst að útbóðin hafa lækkað verulega kostnað hins opinbera við kaup á þessari þjónustu og samkeppni á meðal endurskoðunarfyrirtækja hefur aukist.

Rétt er að geta þess að við þessu útbóðsverkefni hefur Ríkisendurskoðunin miðað við fimm ára samningstíma. Val á þessum árafjölda hefur eðlilega tekið mið af kröfum laga um tímalengd endurskoðunar hjá fjármálfyrirtækjum þar sem útbóðin hafa flest verið um endurskoðun fjármálastofnana. Stofnunin hefur látið það sama gilda um samninga um endurskoðun annarra verkefna. Vitað er að hjá Evrópusambandinu (ESB) er nú til athugunar að breyta lengd þess tímabils, sem endurskoðunarfyrirtæki má endurskoða félag en niðurstaða liggur ekki fyrir.

Ríkisendurskoðun mun halda áfram að bjóða út endurskoðunarverkefni og nota þá örútbod innan rammasamninga Ríkiskaupa við val á endurskoðunarfyrirtæki. Þá er stefnt að því að bjóða út endurskoðun þeirra tveggja stóru opinberu hlutafélaga sem Ríkisendurskoðun endurskoðar. Í undirbúningi er útbod á endurskoðun Landsvirkjunar og síðar mun koma að útbóði á endurskoðun Rarik ohf. og Íslandspósti ohf.

Lárus Ögmundsson  
yfirlögfræðingur hjá Ríkisendurskoðun



## Alþjóðleg reikningsskil í olíu- og gasiðnaði

Unnar Friðrik Pálsson og Þorgils Óttar Mathiesen  
eru endurskoðendur hjá KPMG

### Inngangur

Undanfarin ár hefur áhugi á rannsóknum er tengjast mögulegri olíu- og gasvinnslu á landgrunni Íslands aukist og hafa nú þegar verið gerðir samningar við aðila af hálfu hins opinbera um þess háttar vinnu. Reikningsskil félaga í slíkri starfsemi, og þá sérstaklega hvað varðar kostnað við könnun, mat og þróun, er einn af mörgum þáttum sem huga þarf að í slíkum rekstri. Í þessari grein er fjallað um helstu reikningsskil er snúa að slíkum rekstri, sérstaklega hvað varðar umræddan kostnað.

### Könnun og mat á jarðefnaauðlindum

Kostnaðir sem til fellur við könnun, mat og þróun á olíu- og gasauðlindum (jarðefnaauðlindum), sem verið er að fjárfesta í, getur verið umtalsverður. Oft líða mörg ár frá því að könnun hefst og þar til hægt er að nýta viðkomandi auðlind og mikil áhætta felst einnig í slíku ferli. Þessir þættir gera það að verkum að ákveðin árskorun felst í reikningsskilum slíks kostnaðar. IFRS 6 sem lýsir reikningsskilalegri meðferð á kostnaði við könnun og mat á jarðefnaauðlindum, tók gildi 1. janúar 2006. Staðallinn var liður í því að takast á við þá áskorun, en fyrir þann tíma var engin staðall sem fjallaði sérstaklega um slíkan kostnað. Viðurkennt er þó að jarðefnavinnslan er þáttur þar sem fyrirbyggjandi er lítil reikningsskilaleg leiðsögn, sem ætlinin er að bæta úr.

### Eignfærsla á kostnaði við könnun og mat

Fyrir innleiðingu IFRS 6 hefði kostnaður við könnun og mat ekki verið skilgreindur sem eign nema líklegt hefði verið að efnahagslegur ávinningur rynni til viðkomandi félags. Þetta hefði þýtt að líklega hefði kostnaðurinn verið gjaldfærður þar til á síðari stigum eða þegar metið gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu af væntum ávinningi hefði verið orðið jákvætt og viðskiptaverðmæti þannig legið fyrir.

IFRS 6 heimilar eignfærslu kostnaðar við könnun og mat í upphafi á kostnaðarverði. Félag skal við skráningu ákveða reikningsskilareglu sem skilgreinir hvaða kostnað vegna könnunar og mats ber að eignfæra og beita þeirri reglu mótsagnarlaust. Í staðlinum koma fram dæmi um slíkan kostnað og má þar nefna, kaup á réttindum til könnunar, jarðfræðilega og jarðeðlisfræðilega vinnu, könnunarboranir og sýnatöku.

Staðallinn tekur ekki til kostnaðar sem fellur til áður en könnun og mat á jarðefnaauðlind á sér stað, né kostnaðar sem fellur til eftir að fyrirbyggjandi er, bæði tæknilega og viðskiptalega, að hægt er að hefja nýtingu á viðkomandi auðlind.

Kostnað tengdan þróun á jarðefnaauðlind skal ekki eignfæra sem kostnað við könnun og mat á jarðefnaauðlind. Alþjóðlegi reikningsskilaramminn og IAS 38 veita leiðsögn hvað slíkan kostnað varðar.

Eftir skráningu skal við síðara mat beita annað hvort kostnað-araðferð eða endurmatsaðferð við mat á könnunar- og mats-eignum.

### Framsetning

Könnunar- og matseignir eru flokkaðar sem efnislegar og óefnislegar eignir. Efnislegar eignir geta innihaldið vinnslu-stöðvar og tæki notuð við könnun eins og vélknúin ökutæki og borunarbúnað. Óefnislegar eignir geta innihaldið kostnað við leyfi til könnunar, auk afskrifta efnislegra eigna við uppbygg-ingu óefnislegra eigna.

Könnunar- og matseignir skal ekki flokka sem slíkar þegar fyrir-leggjandi er, bæði tæknilega og viðskiptalega, að hægt er að hefja nýtingu á viðkomandi auðlind. Könnunar- og matseignir skal meta m.t.t. virðisrýrnunar og hugsanleg virðisrýrnun gjald-færð áður en þær eru endurflokkaðar.

### Afskriftir

Nauðsynlegt er að flokka eignfærðan kostnað við könnun og mat í verulega parta þar sem hver partur er afskrifaður sér-staklega í samræmi við viðeigandi afskriftaaðferð. Hlutur af fasteign, vinnslustöð og tækjum skal flokka í sérstaka parta þegar hann er verulegur í samhengi við heildarkostnað.

Ekki er nefnt sérstaklega hvaða afskriftaaðferð ber að nota skv. IFRS og því er val um að beita línulegri aðferð, stíglækkandi aðferð eða einingaaðferð við afskrift svo framalega sem hún endurspeglar mynstur efnahagslegs ávinnings af viðkomandi eign.

Byrja skal að afskrifa eign þegar hún er tilbúin til notkunar. Í sumum tilfellum er hægt að nýta strax eignfærðan kostnað við könnun og mat og því hægt að byrja að afskrifa hana strax. Í öðrum tilfellum er um að ræða eignir sem ekki er hægt að byrja að nota fyrr en viðkomandi vinnslusvæði er allt tilbúið til notkunar.



## Virðisrýrnun

IFRS 6 gerir kröfu um að aðeins sé framkvæmt virðisrýrnunarpróf á könnunar- og matseignum þegar vísbendingar gefa til kynna að bókfært verð sé hærra en endurheimtanlegt virði.

Ólíkt því sem krafist er hvað varðar óefnislegar eignir eru ekki gerðar kröfur um að metið sé hvort vísbendingar séu um virðisrýrnun á könnunar- og matseignum í lok hvers reikningsskilatímabils fyrr en fyrirbyggjandi eru fullnægjandi upplýsingar, bæði tæknilega og viðskiptalega, sem staðfesta að hægt sé að hefja nýtingu á viðkomandi auðlind.

IFRS 6 nefnir dæmi um mögulegar vísbendingar um virðisrýrnun hvað varðar umræddar eignir sem eru eftirfarandi: a) réttur til könnunar á ákveðnu svæði er útrunninn og gert er ráð fyrir að hann verði ekki framlengdur, b) fyrir liggur að leggja verður í verulegan kostnað við frekari könnun og mat sem ekki hefur verið áætlað fyrir, c) könnun og mat á jarðefnaauðlind hefur ekki leitt af sér uppgötvun á nýtanlegri auðlind og viðkomandi félag hefur ákveðið að hætta starfsemi á viðkomandi svæði og d) ef nægjanlegar upplýsingar liggja fyrir um, þrátt fyrir áframhaldandi þróun, að tekjur af viðkomandi fjárfestingu dekki ekki kostnaðinn. Í slíkum tilfellum skal framkvæma virðisrýrnunarpróf í samræmi við IAS 36 þar sem m.a. er tekið tillit til tímavirðis peninga.

## Úrelding og umhverfiskvaðir

Félög í olíu- og gasiðnaði gangast oft undir skuldbindingu um að mæta kostnaði við að lagfæra vinnslusvæði, úrelda og sundurhluta eignir vegna könnunar- og matsverkefna. Þessi kostnaður er líklegur til að vera verulegur hluti af kostnaði flestra slíkra félaga.

Skuldbindingu vegna úreldingar og umhverfisáhrifa ber að fara með í reikningsskilum í samræmi við staðal IAS 37 um skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. Skuldbinding er skráð þegar fyrirbyggjandi er skylda, lagalega eða ætluð, sem líklegt (e. more likely than not) er talið að valdi útstreymi verð-

mæta og hægt er að meta fjárhæð skuldbindingar með áreiðanlegum hætti.

Þegar skuldbinding er fyrirbyggjandi er við upphafskráningu viðkomandi kostnaður meðhöndlaður sem hluti af tengdri eign og ekki færður til gjalda í rekstrarreikningi. Að auki eru áhrif af mati á slíkri skuldbindingu almennt færð til hækkunar eða lækkunar á kostnaði eignarinnar. Skuldbindingin er metin eftir bestu getu þar sem tekið er tillit til tímavirðis peninga ef við á.

## Tekjuskráning

Til að ákveða hvenær tekjuskráning á sér stað þurfa félög í olíu- og gasiðnaði að meta hvort áhætta og ávinningur af eignarhaldi hafa verið yfirfærð.

Ekki eru fyrirbyggjandi viðmið í greininni (e. industry standard) hvað varðar tímasetningu á yfirfærslu eignarhalds í olíu- og gasviðskiptum. Tekjur vegna einstakra viðskipta eru skráð með hliðsjón af skilmálum undirliggjandi sölusamnings og ber að fylgja staðli IAS 18 um tekjur í þeim efnum.

Vöruskipti eru algeng í olíu- og gasiðnaðinum. Í því samband þarf að hafa í huga að í samræmi við IAS 18 teljast vöruskipti með vörur og þjónustu sem eru eðlislík og verðmæti er svipað ekki sala.

## Birting upplýsinga um auðlindasjóð (e. reserves reporting)

Ekki eru fyrirbyggjandi sérstakar IFRS kröfur er snúa að upplýsingum um auðlindasjóð. Þrátt fyrir það, með hliðsjón af þeirri staðreynd að mat á olíu- og gasauðlindum inniheldur mikilvægar upplýsingar fyrir mat á slíkum félögum, birta mörg félög í olíu- og gasiðnaðinum reikningsskilareglur er varða auðlindasjóð eða gera grein fyrir þeim lið í skýringum, skýrslu stjórnar eða greiningarkafli ársskýrslu.

*Unnar Friðrik Pálsson  
Þorgils Óttar Mathiesen*



Frá Reikningsskiladegi.



## Hvað er að fréttu af reglum um inneignarvexti í virðisaukaskatti?

Guðrún Torfhildur Gísladóttir, er endurskoðandi hjá Grant Thornton

Í síðasta FLE blaði fjallaði Kári Haraldsson viðskiptafræðingur hjá PwC um inneignarvexti í virðisaukaskatti. Greinin endaði á eftirfarandi orðum: „Að mati greinarhöfunda er það óheppilegt að lagaákvæði varðandi vexti á inneignir í virðisaukaskatti séu jafn óljós og raun ber vitni. Um verulega hagsmuni er að ræða og mikilvægt virðist að úr þessu sé bætt. Einnig er mikilvægt að verklagsreglur í opinberri stjórnsýslu séu jafnan vel sýnilegar og studdar lögum og reglum.“

Í árslok 2012 var ekki ljóst hvernig ætti að standa að kæru dráttarvaxta í virðisaukaskatti en Tollstjóri og ríkisskattstjóri vísuðu á hvor annan. Ástæðan er sú að ríkisskattstjóri velur gildisdagsetningar sem tölvukerfið notar við útreikning vaxtanna. Tollstjóri innheimtir síðan þá vexti sem kerfið reiknar en telur sig ekki bera ábyrgð á þeim að öðru leyti. Niðurstaðan var sú að dráttarvextir eru kærnanlegir til Tollstjóra og ef menn eru ekki sáttir við þá niðurstöðu þá er hún kærnanleg til Fjármála- og efnahagsráðuneytis.

Í desember 2012 var dráttarvaxtaútreikningur vegna leiðréttingarskýrslu RSK 10.26 kærður til Tollstjóra þar sem reiknaðir voru dráttarvextir á tímabil sem var í skuld en engir inneignarvextir reiknaðir á tímabil þar sem inneign var til staðar. Í þessu tilfelli var inneign á fyrri tímabilum hærra en skuldin sem myndaðist síðar. Þar sem gildisdagsetning inneignarinnar var úrskurðardagurinn þá taldist inneignin ekki gild fyrir en þann dag óháð tímabilinu sem verið var að afgreiða. Kerfið reiknaði síðan dráttarvexti á tímabilið sem var í skuld. Engin viðurlög voru reiknuð þar sem verklagsregla ríkisskattstjóra tekur tillit til þess ef inneign er til staðar frá eldri tímabilum. Það er því ekki sama regla notuð þegar verið er að reikna dráttarvexti og þegar verið er að leggja á álag. Niðurstaða tollstjóra var sú að dráttarvextir vegna vanskila á virðisaukaskatti væru lögboðnir og ekki væru fyrir hendi lagaheimildir til að fella niður lögboðna dráttarvexti. Þá kom einnig fram að ekki væri lagaheimild fyrir hendi til að skuldajafna inn-eigninni á móti skuldinni.

Þessi úrskurður Tollstjóra var kærður til Fjármála- og efnahagsráðuneytisins þann 29. apríl 2013. Í kjölfarið beindi ráðuneytið þeim tilmælum til embættis ríkisskattstjóra að það tæki upp ákvörðun sína um gildisdagssetningar í málinu.

Vandamálið virðist vera það að þegar leiðréttingarskýrsla RSK 10.26 er send inn þá eru breytingar sem gerðar eru á grundvelli hennar færðar á mismunandi vsk. tímabil, eftir því sem við á. Ef hægt væri að afgreiða skýrsluna í heild sinni og þar með inneign jafnað á móti skuld, kæmi ekki fram þessi mismunur. Eðlilegt er að gjaldendur greiði dráttarvexti á vangreiddan virðisaukaskatt en ef hann á inneign frá fyrra tímabili væri jafn eðlilegt að hún gangi



### Tollstjóri + RSK = vextir

Hver ákvarðar inneignarvexti í virðisaukaskatti?  
Kári Haraldsson er viðskiptafræðingur hjá PwC ehf.

Í virðisaukaskatti, þegar um greiðsluskýrslu er að ræða (útskattur er umfram innskatt), eru reiknaðir dráttarvextir á skuld ef greitt er síðar en mánuði eftir gjalddaga. Dráttarvextir þessir eru þá reiknaðir frá og með lögbundnum gjalddaga fram að greiðsludegi. Þessi framkvæmd er í samræmi við almenna reglu sem sett er um dráttarvaxtaútreikning í 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Hið sama gildir ekki um inneignir virðisaukaskatts, þ.e. ef innskattur er umfram útskatt við skili á skýrslu eftir að álagning hefur farið fram á viðkomandi tímabili eða ef innskattur er hækkaður frá fyrri álagningu tímabils. Við þær aðstæður skal endurgreiðsla fara fram innan 21 dags frá skilum viðkomandi skýrslu en sé endurgreiðslan ekki innt af hendi innan mánaðar frá lokum þess frests skal ríkissjóður greiða dráttarvexti af þeirri fjárhæð sem endurgreiða skal en aðeins frá þeim degi sem skýrslan er lögð fram til ríkisskattstjóra.

enda séu slík skil lögbundin skylda skráðs aðila. Aftur á móti sé eðlilegra að vaxtareikna inneignir aðeins frá þeim tíma sem krafan um inneign er lögð fram enda sé það ekki skylda að telja virðisaukaskatt vegna aðfanga til innskatts. Réttur til inneignarvaxta hjóti að myndast þegar krafan er lögð fram af hálfu hins skráða aðila en ekki við gjalddaga viðkomandi uppgjörstímabils þegar reikningurinn vegna afhendingarinnar er dagsettur.

Ef dæmi er tekið þá þýðir þetta að ef virðisaukaskattsskýrslu er skilað vegna uppgjörstímabilsins janúar-febrúar 2012 þá var gjalddagi þess tímabils þann 5. apríl sama ár. Ef í nóvember kemur í ljós að greiða hafi átt 1.000 kr. meira á tímabilinu þá verður sú fjárhæð stofn til bæði 10% álags og dráttarvaxta frá fyrnefndum gjalddaga tímabilsins. Ef aftur á móti um inneign er að ræða þá eru ekki reiknaðir neinir inneignarvextir nema í því tilfelli að skattstjóri dragi að afgreiða skýrsluna umfram lögboðinn

upp í skuldina áður en dráttarvextir eru reiknaðir. Annað verklag leiðir óhjákvæmilega til þess að menn veigra sér við að gera leiðréttingar sem þessar.

Ráðuneytið stofnaði jafnframt starfshóp þar sem í sátu tveir fulltrúar frá ríkisskattstjóra, tveir frá Tollstjóra, tveir frá fjársýslu ríkisins og einn frá ráðuneytinu. Starfshópurinn fékk það hlutverk að endurskoða verklagsreglur um gildisdagsetningar. Verið er að vinna að lausn í málinu en menn telja að lagabreytingu þurfi til svo hægt sé að afgreiða leiðréttingarskýrslurnar í heild sinni líkt og um eina álagningu sé að ræða. Með því móti væri hægt að skuldajafna milli tímabíla. Í dag eru nokkur svona mál á borðum endurskoðenda og bíða menn spenntir eftir niðurstöðu starfs-hópsins.

Þar til niðurstaða er komin gæti lausnin verið að netta saman inneignir og skuldir innan ársins og færa allan mismun sem fram kemur við uppgjör á tímabilið nóvember-desember því eins og mætur maður sagði: „**Þar sem lögfræðinni sleppir tekur heilbrigð skynsemi við**“.

Guðrún Torfhildur Gísladóttir

# Gagnaílát fyrir örugga eyðingu gagna

Við sækjum gögnin  
þegar þér hentar

## PDC

32 lítra

Tekur allt að 10 kg af pappír

## S-76

76 lítra

Tekur allt að 30 kg af pappír

Mál: 70 (h) x 28 (b) x 51 (d)

## E-120

120 lítra

Tekur allt að 55 kg af pappír

Mál: 93 (h) x 48 (b) x 56 (d)

## E-240

240 lítra

Tekur allt að 120 kg af pappír

Mál: 107 (h) x 58 (b) x 74 (d)



**GAGNAEYÐING**

Örugg eyðing gagna yfir 20 ár

Bæjarflöt 4 / 112 Reykjavík / Sími: 568 9095

[www.gagnaeyding.is](http://www.gagnaeyding.is)

# FYRIRHUGAÐIR VIÐBURÐIR 2014

Félag  
löggitra  
endurskoðenda

DAGUR	VIÐBURÐUR	STAÐUR	FORM	EFNI	ÁÆTLAÐAR EININGAR
8. jan.	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
16. jan.	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Skipulagning endurskoðunar	3
17. jan.	Skattadagur	Grand hótél	Ráðstefna	Skattamál	4
5. feb.	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
20. feb.	Morgunkorn	Grand hótél	Námskeið – vinnustofa	Óákveðið	2
5. mars	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
20. mars	Morgunkorn	Grand hótél	Námskeið - vinnustofa	Endurskoðun & reikningskil	2
27. mars	Morgunkorn	Grand hótél	Námskeið- vinnustofa	Endurskoðun & reikningskil	2
2. apríl	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
10. apríl	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Reikningskil	3
11. apríl	Endurskoðunardagur	Grand hótél	Ráðstefna	Endurskoðun	4
7. maí	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
22. maí	Morgunkorn	Grand hótél	Námskeið- vinnustofa	Siðamál	2
4. júní	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
28. ágúst	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Að taka löggildingarpróf	
2. sept.	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Löggildingarpróf - prófayfirferð	5
3. sept.	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
18. sept.	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Endurskoðun	3
19. sept.	Reikningskiladagur	Grand hótél	Ráðstefna	Reikningskil	4
1. okt.	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Óákveðið	
30. okt.	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Óákveðið	3
31. okt.	Haustráðstefna	Grand hótél	Ráðstefna- vinnustofur	Fjölbreytt	5
31. okt.	Aðalfundur	Grand hótél	Félagsfundur	Innri mál FLE	1
20. nóv.	Morgunkorn	Grand hótél	Námskeið- vinnustofa	Óákveðið	2
3. des.	Hádegisfundur	Grand hótél	Fyrirlestur	Almennt	
12. des.	Námskeið	Grand hótél	Námskeið	Skattamál	2

FLE stefnir að því að bjóða upp á u.þ.b. 50 endurmenntunareiningar árið 2014.

Yfirlitið er birt með fyrirvara um breytingar. Vinsamlegast fylgist með upplýsingum um efnið á [www.fle.is](http://www.fle.is)