

Áhersluatriði í eftirliti ársreikningaskrár vegna reikningsársins sem lýkur 31. desember 2023

Í minnisblaði þessu eru sett fram áhersluatriði í eftirliti ársreikningaskrár á árinu 2024 vegna reikningsársins sem mun ljúka 31. desember 2023. Áhersluatriðin eru birt fyrir stjórnendur, fagaðila og aðra sem koma að gerð reikningsskila félaga sem falla undir gildissvið laga nr. 3/2006, um ársreikninga (hér eftir lög nr. 3/2006) ásamt þeim aðilum sem koma að staðfestingu þeirra, þ.e. endurskoðendum og skoðunarmönnum. Ársreikningaskrá vill benda framangreindum aðilum á að þeim félögum sem falla undir gildissvið laga nr. 3/2006 ber að semja ársreikning sinn og eftir atvikum samstæðureikning, í samræmi við ákvæði laganna, reglugerð nr. 696/2019, um framsetningu ársreikninga og samstæðureikninga og settar reikningsskilareglur, sbr. ákvæði 1. mgr. 3. gr. laganna.

Áhersluatriðin taka mið af atriðum sem upp hafa komið við eftirlit með reikningsskilum á síðustu árum auk nýlegra breytinga á lögum, reglugerðum og reikningsskilareglum. Að þessu sinni er lögð áhersla á eftirfarandi atriði í reikningsskilum félaga;

1. upplýsingagjöf félaga sem kjósa að beita reglu reikningsskilaráðs um reikningshaldslega meðferð leigusamninga í reikningsskilum leigutaka,
2. upplýsingagjöf í skýrslu stjórnar að teknu tilliti til leiðbeininga reikningsskilaráðs um skýrslu stjórnar, þ.m.t. um viðbótarupplýsingar sbr. 66. gr. laga nr. 3/2006, og
3. ófjárhagslegar upplýsingar í yfirliti með skýrslu stjórnar sbr. d-lið 66. gr. laga nr. 3/2006.

Ársreikningaskrá vill vekja athygli á að sé ekki mælt fyrir um tiltekið atriði í lögnum skal fara eftir viðeigandi ákvæðum í settum reikningsskilareglum. Settar reikningsskilareglur eru reglur sem reikningsskilaráð hefur gefið sbr. ákvæði 119. gr. laga nr. 3/2006 út og alþjóðlegir reikningsskilastaðlar eins og þeir hafa verið staðfestir af Evrópusambandinu, sbr. ákvæði 35. tölul. 2. gr. laganna.

Ársreikningaskrá vill einnig benda á að ef vafi leikur á túlkun ákvæða laga nr. 3/2006 og lögskýringargögn greiða ekki úr þeim vafa þá ber að túlka ákvæði ársreikningalaga í samræmi við efnislega sambærileg ákvæði í settum reikningsskilareglum. Sama gildir ef ekki er mælt fyrir um tiltekið atriði í lögnum eða reglugerðum en þá skal fara eftir viðeigandi ákvæðum í settum reikningsskilareglum, sbr. 3. gr. laga nr. 3/2006.

Þegar kemur að öðrum ákvæðum, laga nr. 3/2006, svo sem vegna skýrslu stjórnar, þar sem vafi leikur á túlkun laganna og lögskýringargögn greiða ekki úr þeim vafa skal horft til ákvæða reglugerða, leiðbeininga reikningsskilaráðs um upplýsingar í skýrslum stjórnar og framsetningu þeirra og tilskipana og annars útgefins efnis frá Evrópusambandinu. Leiðbeiningar reikningsskilaráðs er að finna á vef ráðsins, www.reikningsskilarad.is.

Ársreikningaskrá vill benda stjórnendum á að í undirritun þeirra á ársreikning felst yfirlýsing um að ársreikningurinn er saminn í samræmi við lög nr. 3/2006, reglugerðir og

settar reikningsskilareglur, sbr. ákvæði 2. málsl. 3. mgr. 3. gr. laganna. Ársreikningaskrá vill einnig vekja athygli stjórnenda á ákvæði 5. gr. laga nr. 3/2006 þess efnis að ársreikningur skuli gefa glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingum á handbæru fé. Jafnframt ef ákvæði laganna nægja ekki til að reikningurinn gefi glögga mynd þá skal bæta við viðbótarupplýsingum svo að reikningsskilin gefi glögga mynd í skilningi laganna.

Gagnsæi í upplýsingagjöf er lykilatriði í að auka traust fjárfesta, lánardrottna og annarra hagaðila á þeim upplýsingum sem birtar eru í reikningsskilum.

Ársreikningaskrá vill benda á að í V. kafla laga nr. 3/2006 um skýringar eru settar fram lágmarkskröfur sem skal birta í reikningsskilum. Ársreikningaskrá vill einnig benda á ákvæði 7. gr. í reglugerð nr. 696/2019 um framsetningu skýringa en þar kemur fram að upplýsingar í skýringum skulu vera það ítarlegar að þær geri notendum reikningsskila kleift að leggja mat á eðli og fjárhagsleg áhrif viðskipta og annarra atburða á rekstur og efnahag viðkomandi félags. Við mat stjórnenda á því hversu ítarlegar upplýsingar og sundurliðanir skuli veita í skýringum þarf meðal annars að taka tillit til stærðar og umfangs rekstrar- og efnahagsreiknings og þarfa notenda reikningsskila, sbr. ákvæði 5. gr. laga nr. 3/2006. Ársreikningaskrá vill ítreka að framsetning efnahagsreiknings og rekstrarreiknings á að vera í samræmi við ákvæði 2.-5. gr. reglugerðar 696/2019.

Ársreikningaskrá vill einnig benda stjórnendum, fagaðilum og öðrum sem koma að gerð reikningsskila á að kröfur um upplýsingagjöf byggjast meðal annars á stærð viðkomandi félags, bæði hvað varðar kröfur um skýringar, kröfur um upplýsingar í skýrslu stjórnar og ófjárhagslegar upplýsingar. Stærðarflokkun félaga og samstæða er sett fram í 11. tölul. 2. gr. laga nr. 3/2006 og er sem hér segir:

Félag	Heildareignir	Hrein velta	Meðalfjöldi ársverka
Örfélag	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000	≤ 3
Lítið félag	≤ 600.000.000	≤ 1.200.000.000	≤ 50
Meðalstórt félag	≤ 3.000.000.000	≤ 6.000.000.000	≤ 250
Stórt félag	> 3.000.000.000	> 6.000.000.000	> 250

Athygli skal vakin að eigi félag dótturfélag þá miðast stærðarflokkun við samstæðureikning ef slíkur reikningur er saminn en annars skal leggja saman stærðir í ársreikningi móðurfélags við stærðir í reikningsskilum allra dótturfélaga.

Upplýsingar um leigusamninga félaga sem beita reglu reikningsskilaráðs (RR 6)

Regla reikningsskilaráðs (hér eftir RR 6) um reikningshaldslega meðferð leigusamninga í reikningsskilum leigutaka tók gildi fyrir reikningsár sem hófust 1. janúar 2020

eða síðar. Ársreikningaskrá vill vekja athygli á því að reglur reikningsskilaráðs og alþjóðlegir reikningsskilastaðlar, eins og þeir hafa verið samþykktir af Evrópu-sambandinu og teknir upp í íslenskan rétt, hafa sama gildi sem settar reikningsskila-reglur sbr. ákvæði 35. tölul. 2. gr. laga nr. 3/2006. Stjórnendur félaga sem falla undir gildissvið ársreikningalaga, annarra en félaga sem beita alþjóðlegum reikningsskila-stöðlum (IFRS), geta því valið á milli þess að beita staðlinum IFRS 16 eða RR 6.

Ársreikningaskrá vill benda á að í þeim tilvikum sem ekki er gerð krafa um beitingu tiltekinnar reikningsskilaaðferð skulu stjórnendur leggja mat á hvort sú reikningsskila-aðferð sem valin er þjóni þörfum notenda reikningsskilanna og gefi glögga mynd af fjárhagslegri stöðu viðkomandi félags, afkomu þess og sjóðstreymi.

Fram kemur í 11. gr. reglu reikningsskilaráðs RR 6 að þau félög sem flokka leigusamninga sína í samræmi við RR 6 skuli gera skýra grein fyrir leiguskuldbindingum sínum í skýringarhluta ársreiknings. Skýringar skulu vera settar fram með hliðsjón af þörfum notenda reikningsskilanna en að lágmarki skal upplýsa um:

1. helstu skilmála leigusamninga, svo sem undirliggjandi eignir, leigutíma og framlengingar- og uppsagnarheimildir;
2. fjárhæðir gjalda sem færð eru í rekstrarreikning vegna leigusamninga og undir hvaða liðum þau eru færð; og
3. fjárhæðir sem félagið er skuldbundið til að greiða árlega næstu fimm ár frá lokum reikningsárs og samanlagðar fjárhæðir eftir lengri tíma en fimm ár. Eftir því sem við á skal upplýsa um mikilvægar forsendur sem fjárhæðirnar byggjast á.

Við eftirlit með reikningsskilum árána 2020, 2021 og 2022 hafa komið í ljós verulegir annmarkar á að upplýsingagjöf um leigusamninga þeirra félaga sem kjósa að beita RR 6 uppfylli kröfur sem eru gerðar til skýringa í RR 6. Stjórnendum er bent á að kröfur um upplýsingar í RR 6 eru töluvert ítarlegri en voru í alþjóðlegum reikningsskilastaðli IAS 17 en þeim staðli var beitt allt þar til að staðallinn IFRS 16 tók gildi. Skýringakröfur RR 6 ná bæði til allra leigusamninga hvort sem þeir flokkast sem fjármögnunarleiga eða rekstrarleiga. Ársreikningaskrá mun halda áfram að fylgjast með því að félög sem beita reglu reikningsskilaráðs veiti fullnægjandi upplýsingar um alla leigusamninga, bæði rekstrarleigusamninga og fjármögnunarleigusamninga sbr. ákvæði 11. gr. RR 6. Reglu reikningsskilaráðs má nálgast á vef reikningsskilaráðs.

Upplýsingar í skýrslu stjórnar

Það er mat ársreikningaskrár að veruleg vanhöld hafi verið á því á undanförunum árum að fjallað hafi verið með fullnægjandi hætti um starfsemi viðkomandi félags, þróun, stöðu og árangurs í rekstri auk annarra atriði sem þar þurfa að koma fram í samræmi við ákvæði 65. gr. og 66. gr. laga nr. 3/2006. Ársreikningaskrá vill einnig vekja athygli á því að samkvæmt 3. gr. laganna þá telst skýrsla stjórnar vera hluti af ársreikningi. Gerð, skil og birting ársreiknings er á ábyrgð stjórnar og framkvæmdastjóra og þar af leiðandi þurfa stjórnendur að þekkja þær kröfur sem eru gerðar til upplýsinga sem birta skal í skýrslu stjórnar.

Reikningsskilaráð hefur birt á heimasíðu ráðsins leiðbeiningar um upplýsingar í skýrslu stjórnar og framsetning þeirra.

Ársreikningaskrá vill jafnframt vekja athygli á ákvæði 1. mgr. 8. gr. reglugerðar nr. 696/2019, um framsetningu og innihald ársreikninga og samstæðureikninga. Í reglugerðinni sem nálgast má á vef embættisins kemur fram að það hversu ítarlegar upplýsingar þarf að veita í skýrslu stjórnar ræðst m.a. af því hversu margbrotin starfsemi félagsins er, umfangi rekstrar og stærð viðkomandi félags. Við mat á því hversu miklar upplýsingar á að veita í skýrslu stjórnar ber stjórnendum að líta til hugtaksins „glögg mynd“, sbr. ákvæði 5. gr. laganna. Fram kemur í 2. mgr. 5. gr. laganna að ef ákvæði laganna nægja ekki til að ársreikningurinn gefi glögga mynd skal veita viðbótarupplýsingar, þ.m.t. í skýrslu stjórnar. Ársreikningaskrá vill ítreka að samræmi á að vera á milli upplýsinga í meginyfirlitum ársreiknings, skýringum með þeim og í skýrslu stjórnar. Með meginyfirlitum er átt við efnahagsreikning, rekstrarreikning og sjóðstreymisýfirlit ásamt eiginfjárfirliti sé það birt.

Vakin er athygli á að ef annmarkar eru á skýrslu stjórnar sem leiða til að skýrslan uppfylli ekki ákvæði í VI. kafla lög 3/2006 og í reglugerð nr. 696/2019 verði viðkomandi reikningsskilum hafnað í heild sinni.

Ófjárhagslegar upplýsingar

Öllum félögum sem flokkast sem stór félög ber að láta fylgja með í yfirliti með skýrslu stjórnar upplýsingar sem nauðsynlegar eru til að notendur reikningsskilanna geti að lágmarki lagt mat á þróun, umfang, stöðu og áhrif viðkomandi félags varðandi umhverfis-, samfélags- og starfsmannamál auk þess að gera grein fyrir stefnu félagsins í mannréttindamálum og hvernig félagið spornar við spillingar- og mútumálum, sbr. ákvæði 66. gr. d. í lögum nr. 3/2006.

Eftirlit með ófjárhagslegum upplýsingum byggist meðal annars á áhersluatriðum Verðbréfaeftirlits Evrópu (ESMA) í eftirliti með slíkum upplýsingum en þær voru birtar á vef ESMA þann 26. október síðastliðinn. Jafnframt vill ársreikningaskrá ítreka að við eftirlit með reikningsskilum félaga sem beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) er byggt á framangreindum áhersluatriðum ESMA um eftirlit með útgefendum verðbréfa.

Við eftirlit með ófjárhagslegum upplýsingum er horft til áhersluatriða sem Verðbréfaeftirlits Evrópu (ESMA) birti á vef sínum þann 25. október 2023 varðandi ófjárhagslega upplýsingagjöf og flokkunarreglugerðina (EU Taxonomy).

Að frátöldum þeim atriðum sem fram koma í áhersluatriðum ESMA varðandi ófjárhagslega upplýsingagjöf þá vill ársreikningaskrá benda á að enn skortir upp á að greint sé nægilega vel frá viðskiptalíkani félaga. Í því felst að meðal annars þarf að greina frá því hvernig stjórnendur félaga telja að umhverfis-, samfélags- og starfsmannamál hafi og muni hafa áhrif á viðskiptalíkan þeirra.

Ársreikningaskrá vill benda á að framkvæmdastjórn Evrópusambandsins hefur gefið út tvö leiðbeiningarit um framsetningu ófjárhagslegra upplýsinga. Fyrra ritið var gefið

út á árinu 2017 og heitir „*Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information)*“. Seinna ritið var gefið út á árinu 2019 og heitir „*Guidelines on reporting climate-related information*“. Stjórnendum og fagaðilum sem koma að gerð, framsetningu og yfirferðar ófjárhagslegra upplýsinga er bent á að kynna sér framangreindar leiðbeiningar frá framkvæmdastjórn Evrópusambandsins.

Ársreikningaskrá ríkisskattstjóra

Reykjavík, 2. nóvember 2023

Halldór I. Pálsson