

MINNISBLAÐ

Dags: Reykjavík, 15. janúar 2025.

Efni: Lögmæti áritunar ríkisendurskoðanda á samstæðureikning Isavia ohf. fyrir rekstrarárið 2023.

Til: Félags löggiltra endurskoðenda

Frá: Hróbjarti Jónatanssyni hrl, LL.M., Jónatansson & Co Legal

1. INNGANGUR

- Að beiðni Félags löggiltra endurskoðenda hefur Jónatansson & Co Legal samið minnisblað þetta sem tekur til athugunar hvort að áritun ríkisendurskoðanda fyrir hönd Ríkisendurskoðunar, um endurskoðun á samstæðureikning Isavia ohf. fyrir árið 2023, samræmist gildandi lögum.
- Í minnisblaðinu er nánar tekið til skoðunar hvort framangreind áritun ríkisendurskoðanda samræmist þeirri löggjöf sem gildir um lögbundna meðferð á ársreikningum endurskoðunarskyldra félaga, svo sem;
 - samkvæmt lögum nr. 3/2006 (ársreikningalög) um skil ársreikninga fyrirtækja og félaga til skattyfirvalda,
 - samkvæmt lögum nr. 94/2019 (endurskoðendalög) um lögbundin réttindi og skyldur löggiltra endurskoðenda til endurskoðunar og áritunar ársreikninga,
 - samkvæmt lögum nr. 46/2016 (ríkisendurskoðandalög) um starfsemi Ríkisendurskoðunar og ríkisendurskoðanda,
 - um lögbundnar skyldur ársreikningaskrár um eftirlit með lögbundinni samningu og skilum ársreikninga og úrræðum gagnvart þeim félögum sem ekki fara að lögnum um endurskoðun og áritanir skilaskyldra ársreikninga.
- Við úrlausn þessa álitaefnis koma, meðal annars, eftirfarandi lögákveðin atriði til skoðunar;
 - lögbundnar kröfur um áritun löggiltra endurskoðenda um endurskoðun og reikningsskil á skilaskyldum ársreikningum félaga,
 - lögbundnar heimildir ríkisendurskoðanda til endurskoðunar og áritunar ársreikninga endurskoðunarskyldra félaga.
 - skyldur ársreikningaskrár um meðferð og skráningu ársreikninga, þar með talið, til eftirlits með gerð þeirra og skilum til ríkisskattstjóra (RSK).

4. Að lokum er fjallað um þau úrræði sem lúta að eftirfylgni með ársreikningalögum ef ársreikningaskrá er talin hafa verið uppvís að því að framfylgja ekki ákvæðum laganna í tilviki Isavia ohf.
5. Í minnisblaði þessu er ekki fallist á röksemdir fyrir niðurstöðu ársreikningaskrár um að áritun ríkisendurskoðanda á samstæðureikning Isavia ohf. samræmist lögum. Sú túlkun á lögum um ríkisendurskoðanda að þau leysi hann og starfsmenn Ríkisendurskoðunar undan grundvallarreglum laga um endurskoðun á endurskoðunarskyldum félögum, stenst ekki með hliðsjón af því lagaumhverfi sem gildir um tilhögun lögbundinnar endurskoðunar á ársreikningum stærri félaga. Eru lög um endurskoðendur og lög um ársreikninga augljóslega hluti þess lagaumhverfis, þar sem þau skarast við lög um ríkisendurskoðanda þegar kemur að endurskoðunarskyldum félögum. Leiðir beinlínis af framangreindu samhengi téðra lagabálka að ríkisendurskoðandi er bundinn af framangreindum lögum þegar kemur að endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga. Af því leiðir sú niðurstaða, sem rökstudd er í minnisblaði þessu, að áritun ríkisendurskoðanda um endurskoðun á samstæðureikningi Isavia ohf., fyrir hönd Ríkisendurskoðunar, sé markleysa (nullitet) að lögum með þeim afleiðingum að samstæðureikningurinn telst ekki vera skilað í lögbundnu formi til ársreikningaskrár.

2. ÁRITUN RÍKISENDURSKOÐANDA Á SAMSTÆÐUREIKNING ISAVIA OHF.

6. Samkvæmt heimasíðu RSK var samstæðureikningi Isavia ohf. vegna rekstrarársins 2023 skilað til ársreikningaskrár þann 25. mars 2024. Við uppfléttingu á samstæðureikningnum má sjá eftirfarandi tilkynningu frá ársreikningaskrá ríkisskattstjóra áður en efni samstæðureikningsins er birt;

Ábending ársreikningaskrár ríkisskattstjóra

Ársreikningur þessi er áritaður af ríkisendurskoðanda samkvæmt lögum nr. 46/2016, um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga

7. Í samstæðureikningnum áritar ríkisendurskoðandi um endurskoðun félagsins með svofelldum hætti

Áritun Ríkisendurskoðunar

Til stjórnar og hluthafa Isavia ohf.

Álit

Samstæðuársreikningur Isavia ohf. fyrir árið 2023 er endurskoðaður samkvæmt lögum nr. 46/2016, um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga. Samstæðuársreikningurinn hefur að geyma rekstrarreikning, efnahagsreikning, yfirlit um eigið fé, sjóðstreymisyfirlit, upplýsingar um mikilvægar reikningsskilaaðferðir og aðrar skýringar.

Það er álit Ríkisendurskoðunar að samstæðuársreikningurinn sýni glögga mynd fjárhagsstöðu Isavia ohf. 31. desember 2023, afkomu félagsins og breytingu á handbæru fé á árinu 2023, í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla eins og þeir hafa verið samþykktir af Evrópusambandinu og lög um ársreikninga.

Grundvöllur fyrir álit

Endurskoðað var í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla. Ábyrgð samkvæmt þeim stöðlum er nánar lýst í kaflanum um ábyrgð ríkisendurskoðanda hér á eftir. Ríkisendurskoðandi er óháður Isavia ohf. og

starfar í samræmi við lög nr. 46/2016, um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga, og siðareglur alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (INTOSAI). Skrifstofa ríkisendurskoðanda nefnist Ríkisendurskoðun og fer hann með stjórn hennar. Ríkisendurskoðandi telur að við endurskoðunina hafi verið aflað nægilegra og viðeigandi gagna til að byggja álit Ríkisendurskoðunar á samstæðuársreikningum

Aðrar upplýsingar

Að álit Ríkisendurskoðunar koma fram í skýrslu stjórnar þær upplýsingar sem þar ber að veita í samræmi við ákvæði 2. mgr. 104. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga og koma ekki fram í skýringum.

Ábyrgð stjórnar og forstjóra á samstæðuársreikningum.

Stjórn og forstjóri (stjórnendur) eru ábyrgir fyrir gerð og framsetningu samstæðuársreikningsins í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla eins og þeir hafa verið samþykktir af Evrópusambandinu og viðbótakröfur í lögum um ársreikninga. Stjórnendur eru einnig ábyrgir fyrir því innra eftirliti sem nauðsynlegt er að sé til staðar við gerð og framsetningu samstæðuársreikningsins, þannig að hann sé án verulegra annmarka, hvort sem er vegna sviksemi eða mistaka.

Við gerð samstæðuársreiknings eru stjórnendur ábyrgir fyrir því að meta rekstrarhæfi Isavia ohf. og setja inn skýringu ef þess er þörf. Ef við á skulu stjórnendur setja fram viðeigandi skýringar um rekstrarhæfi og hvers vegna þau ákváðu að beita forsendu um rekstrarhæfi við gerð og framsetningu samstæðuársreiknings, nema stjórnendur hafi ákveðið að leysa félagið upp eða hætta starfsemi, eða hafa enga aðra raunhæfa möguleika en að leysa félagið upp.

Stjórn skal hafa eftirlit með gerð og framsetningu samstæðuársreiknings

Ábyrgð ríkisendurskoðanda á endurskoðun samstæðuársreikningsins.

Markmið ríkisendurskoðanda er að aflað sé nægjanlegrar vissu um að samstæðuársreikningur sé án verulegra annmarka, hvort sem er af völdum sviksemi eða mistaka og að gefa út áritun sem felur í sér álit Ríkisendurskoðunar á samstæðuársreikningnum. Nægjanleg vissu er mikið öryggi, en ekki trygging þess að endurskoðun sem framkvæmd er í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla muni uppgötva allar verulegar skekkjur séu þær til staðar. Skekkjur geta orðið vegna mistaka eða sviksemi og eru álitnar verulegar ef þær gætu haft áhrif á fjárhagslega ákvarðanatöku notenda samstæðuársreikningsins, einar og sér eða samanlagðar.

Endurskoðun var í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla og hún byggir á faglegri dómgreind og gagnrýni. Einnig framkvæmir Ríkisendurskoðun eftirfarandi:

- Greinir og metur hættu á verulegri skekkju í samstæðuársreikningnum, hvort sem er vegna mistaka eða sviksemi, endurskoðunaraðgerðir skipulagðar og framkvæmdar til að bregðast við þeirri hættu og aflað endurskoðunargagna sem eru nægjanleg og viðeigandi til að undirbyggja álit á reikningnum. Hættan á að uppgötva ekki verulega skekkju vegna sviksemi er meiri en að uppgötva ekki skekkju vegna mistaka, þar sem sviksemi getur falið í sér samsæri, fölsun, villandi framsetningu samstæðuársreiknings, að einhverju sé viljandi sleppt eða farið sé framhjá reglum innra eftirlits
- Aflar skilnings á innra eftirliti í þeim tilgangi að skipuleggja viðeigandi endurskoðunaraðgerðir og meta hvort það tryggi viðunandi árangur.
- Metur hvort reikningsskilaaðferðir og reikningshaldslegt mat stjórnenda ásamt tengdum skýringum séu viðeigandi í samræmi við reikningsskilareglur.
- Ályktar um notkun stjórnenda á forsendunni um rekstrarhæfi og á grundvelli endurskoðunarinnar leggur mat á hvort verulegur vafi leiki á rekstrarhæfi eða hvort aðstæður séu til staðar sem gætu valdið verulegum efasemdum um rekstrarhæfi. Ef endurskoðunin leiðir í ljós að talið sé að verulegur vafi leiki á rekstrarhæfi ber að vekja sérstaka athygli á viðeigandi skýringum samstæðuársreiknings í áritun Ríkisendurskoðunar. Ef slíkar skýringar eru ófullnægjandi þarf að víkja frá fyrirvaralausri áritun.

Niðurstaða Ríkisendurskoðunar byggir á endurskoðunargögnum sem aflar er fram að dagsetningu áritunar. Engu að síður geta aðstæður í framtíðinni valdið óvissu um rekstrarhæfi félagsins.

- Metur í heild sinni hvort samstæðuársreikningurinn gefi glögga mynd af undirliggjandi viðskiptum og atburðum, metur framsetningu, uppbyggingu og innihald, þar með talið skýringar með tilliti til glöggrar myndar.
- Aflar fullnægjandi endurskoðunargagna vegna fjárhagsupplýsinga eininga innan samstæðunnar, til að geta látið í ljós álit á samstæðuársreikningi. Ríkisendurskoðun er ábyrg fyrir skipulagi, umsjón og framgangi endurskoðunar samstæðunnar. Ríkisendurskoðun ber ein ábyrgð á áliti sínu.

Ríkisendurskoðun ber að upplýsa stjórn félagsins um áætlað umfang og tímasetningu endurskoðunarinnar og mikilvæg atriði sem fram komi við endurskoðunina, þar á meðal verulega annmarka á innra eftirliti.

[Sign ríkisendurskoðandi]

8. Líkt og ofangreint ber með sér áritar ríkisendurskoðandi samstæðureikning Isavia ohf. um endurskoðun fyrir hönd Ríkisendurskoðunar sem stofnunar.
9. Álitamál er um hvort ábending ársreikningaskrár ríkisskattstjóra samrýmist lögum um ársreikninga og einkum skyldum ársreikningaskrár samkvæmt þeim lögum. Ábendingin verður vart skilin á annan máta en að ársreikningaskrá telji vafa leika á því hvort ríkisendurskoðandi hafi heimild samkvæmt lögum nr. 46/2016 til þess að árita samstæðureikning Isavia ohf. með framangreindum hætti þannig að það samræmist lagaáskilnaði ársreikningalaga.

3. MEÐFERÐ MÁLSINS HJÁ ÁRSREIKNINGASKRÁ

3.1. Krafa ársreikningaskrár um úrbætur

10. Með bréfi 5. apríl 2024 til Isavia ohf. skoraði ársreikningaskrá á félagið um úrbætur eða skýringar vegna innsends ársreiknings fyrir reikningsárið sem lauk 31. desember 2023. Í bréfinu segir að mati ársreikningaskrár þá uppfylli ársreikningur og samstæðureikningur félagsins ekki ákvæði laga nr. 3/2006 og að ársreikningaskrá telji þörf á úrbótum skv. 3. mgr. 120. gr. laganna. Í bréfinu er meðal annars bent á að fram komi í b-lið 1. mgr. 4. gr. laga nr. 46/2016, um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreiknings, að starfssvið ríkisendurskoðanda nái til endurskoðunar ársreikninga sjóða og ríkisfyrirtækja sem eru rekin á ábyrgð ríkissjóðs og skv. c-lið sömu málsgreinar til endurskoðunar ársreiknings hlutafélaga og sameignarfélaga þar sem ríkið á helmingshlut eða meira. Þá komi fram í 1. másl. 1. mgr. 21. gr. laga nr. 46/2016 að lög nr. 94/2019 um endurskoðendur og endurskoðun taki almennt ekki til ríkisendurskoðanda eða Ríkisendurskoðunar.
11. Þá segir að þrátt fyrir ákvæði 1. másl. 1. mgr. 21. gr. sé í 2. másl. sömu greinar tekið fram að ákvæði laga nr. 94/2019 taki til þeirra starfsmanna Ríkisendurskoðunar sem annist endurskoðun ársreikninga, sjóða og ríkisfyrirtækja þar sem ríkið á helmingshlut eða meira og lög áskilja að endurskoðunin sé framkvæmd af endurskoðanda sem fellur undir ákvæði laga nr. 94/2019. Ennfremur að ríkisendurskoðandi hafi val um hvort starfsmenn embættisins endurskoði ársreikning félagsins eða nýti heimild til útvistunar á endurskoðun til endurskoðenda eða endurskoðunarfyrirtækja, sbr. ákvæði 7. gr. laga nr. 46/2016. Feli ríkisendurskoðandi starfsmönnum Ríkisendurskoðunar endurskoðun félagsins þá falli þeir starfsmenn embættisins undir gildissvið laga nr. 94/2019, sbr. ákvæði 2. másl. 21. gr. laga

nr. 46/2016. Var félaginu því gefinn kostur á að leggja fram ársreikning og samstæðureikning sem uppfyllir ákvæði laga nr. 3/2006 og laga nr. 94/2019 hvað áritun endurskoðanda varðar, eða leggja fram fullnægjandi skýringar ef félagið teldi að ársreikningur og samstæðureikningur sá sem þegar hafði borist ársreikningaskrá uppfyllti skilyrði laganna.

12. Með svarbréfi 6. maí 2024 til Skattsins gerði Isavia ohf. grein fyrir því að í aðdraganda frágangs og áritunar ársreiknings félagsins hefði ríkisendurskoðandi ritað stjórn Isavia bréf 12. mars 2024 þar sem hann hefði útskýrt fyrirætlan sína varðandi breytta áritun reikningsins. Bréfið hefði verið sent í kjölfar fundar sem endurskoðunarnefnd félagsins hefði átt með ríkisendurskoðanda um hina breyttu áritun en aðalfundur félagsins hefði samþykkt reikninginn með athugasemd stjórnar þann 20. mars 2024. Í kjölfar áskorunar ársreikningaskrár um úrbætur eða skýringar þar sem áritun ríkisendurskoðanda væri ekki fullnægjandi að mati skrárinnar, hefði félagið með bréfi 12. apríl 2024 til ríkisendurskoðanda óskað eftir því að hann breytti áritun reikningsins þannig að ársreikningur félagsins fengist skráður að þessu sinni og leyst yrði úr ágreiningi milli Ríkisendurskoðunar og ársreikningaskrár á öðrum vettvangi. Hefði ríkisendurskoðandi með bréfi 16. apríl 2024 tilkynnt að hann myndi ekki breyta áritun sinni með eftirgreindum rökstuðningi:

„Frá því í júní í fyrra hefur hins vegar verið uppi ágreiningur á milli endurskoðendaráðs annars vegar og Ríkisendurskoðunar og endurskoðenda sem hjá embættinu starfa hins vegar um lagaskil á milli laga nr. 94/2019 um endurskoðendur og endurskoðun og laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga. Vegna framgöngu endurskoðendaráðs eru forsendur með öllu brostnar fyrir þeirri áritun ársreikninga sem Ríkisendurskoðun hefur viðhaft frá árinu 2018, sem felur í sér áritun löggilts endurskoðanda hjá embættinu og svo áritun ríkisendurskoðanda um „húsbóndaábyrgð“. Vegna þessa getur Ríkisendurskoðun ekki orðið við ósk Isavia ohf. um að breyta áritun sinni með þeim hætti sem ársreikningaskrá hefur farið fram á. Ólíkt því sem haldið er fram í tilvitnuðu bréfi Skattsins skal áréttað að ríkisendurskoðandi hefur ekki áritað ársreikning Isavia ohf. sem löggiltur endurskoðandi, heldur staðfestir hann vinnu skrifstofu sinnar af hálfu aðila sem hafa tilskilin réttindi og hafa starfað skv. þeim lögum, reglum og stöðlum sem við eiga. Þeir ársreikningar sem ríkisendurskoðandi hefur með þessum hætti staðfest eru að fullu endurskoðaðir og samræmast lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga. Ríkisendurskoðun harmar að hvorki endurskoðendaráð né ársreikningaskrá skuli í meira mæli líta til þeirra sérlaga í afstöðu sinni í stað þess að byggja nær alfarið á lögum nr. 94/2019 og einhliða túlkun sinni á lagaskilum.“

13. Með bréfi Isavia ohf. fylgdi bréf með tilgreindum rökstuðningi ríkisendurskoðanda 3. maí 2024 fyrir áritun ársreiknings Isavia ohf. og dótturfélaga þess. Í bréfi ríkisendurskoðanda segir meðal annars að;

„Með áritun sinni á ársreikning Isavia er ríkisendurskoðandi ekki að árita reikninginn sem löggiltur endurskoðandi heldur sem ríkisendurskoðandi, yfirmaður Ríkisendurskoðunar, sem líkt og að framan greinir ber ábyrgð á því verkefni að ársreikningur Isavia ohf. sé endurskoðaður. Hjá Ríkisendurskoðun starfa löggiltir endurskoðendur sem uppfylla viðeigandi lög, reglur og staðla og hafa framkvæmt endurskoðunina á ábyrgð ríkisendurskoðanda enda fela ákvæði laga nr. 46/2016 ekki í sér framsal ábyrgðar ríkisendurskoðanda til annarra einstaklinga, þ.m.t. einstakra

starfsmanna Ríkisendurskoðunar, á þeim verkefnum sem honum eru falin samkvæmt lögnum.

Ákvæði laga nr. 46/2016 hafa að geyma sérreglur um hvernig endurskoðun tiltekinna ríkisaðila skuli hagað og hverjir hafa vald til að framkvæma hana. Ákvæði almennra laga, sbr. laga 94/2019, geta ekki gengið framur þeim ákvæðum.

Telur Ríkisendurskoðun, m.t.t. þess sem að framan greinir, að það álit ársreikningaskrár sem fram kemur í bréfi Skattsins til Isavia ohf. dags. 5. apríl sl., um að ársreikningur og samstæðureikningur Isavia uppfylli ekki ákvæði laga nr. 3/2006 um ársreikninga, standist ekki skoðun. Þá er ljóst að tilvísun Skattsins í framangreindu bréfi til 1. mgr. 6. gr. laga nr. 94/2019 þess efnis að öðrum en endurskoðendum sé óheimilt að nota hugtökin endurskoðandi eða endurskoðun í starfs- eða firmaheiti sínu geti í ljósi framangreinds ekki átt við í tilviki ríkisendurskoðanda og Ríkisendurskoðunar.

Að mati ríkisendurskoðanda er því ársreikningur sá sem Isavia sendi ársreikningaskrá lögmaður ársreikningur félagsins og er undirritun ríkisendurskoðanda því til staðfestingar að reikningurinn hafi verið endurskoðaður af Ríkisendurskoðun samkvæmt lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga og í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla.“

14. Óskaði Isavia ohf. á framangreindum grunni eftir að ríkisskattstjóri féllist á umbeðnar skýringar og að félagið fengi ársreikning sinn skráðan með lögformlegum hætti hjá ársreikningaskrá með þeim orðum að „enginn ágreiningur [væri] um innihald og áreiðanleika hans.“
15. Í framhaldi af svarbréfi Isavia ohf. mun ársreikningaskrá hafa óskað eftir áliti (hér eftir „álitid“) tveggja lögfræðinga innan Lagadeildar Háskóla Íslands „um heimild ríkisendurskoðanda til að árita ársreikninga hlutafélaga og sameignarfélaga þar sem ríkið á helmingshlut eða meira“ sem skiluðu niðurstöðu 23. maí 2024. Í álitinu er komist að þeirri niðurstöðu að ríkisendurskoðandi sé;

„bær stöðu sinnar vegna að árita ársreikninga hlutafélaga og sameignarfélaga þar sem ríkið á helmingshlut í eða meira, og þar sem lög áskilja að ársreikningar viðkomandi lögadila séu endurskoðaðir. Áritun ríkisendurskoðanda á ársreikning þessara félaga telst því lögmaður áritun um endurskoðun þeirra þrátt fyrir að svo standi á að einstaklingur sem gegnir því embætti sé ekki löggiltur endurskoðandi. Í þessum tilvikum ber ríkisendurskoðanda þó að sjá til þess að endurskoðunin sé unnin af starfsmönnum embættisins sem uppfylla skilyrði laga nr. 94/2019, sbr. 12. gr. laga nr. 46/2019. Á hinn bóginn stendur lagaskylda ekki til þess að viðkomandi starfsmenn embættisins meðáriti ársreikninga líkt og áritunarendurskoðendur væru, enda verður Ríkisendurskoðun ekki jafnað til endurskoðunarfyriertækis í skilningi laga nr. 94/2019, auk sem ríkisendurskoðandi og ríkið ber ábyrgð á verkum starfsmanna embættisins.“

16. Niðurstaða álits lögfræðinganna tveggja virðist í grunninn byggð á þeirri túlkun á lögum nr. 46/2016 og nr. 94/2019, að fyrrgreindu lögum rými að mestu út kröfum síðargreindu laganna um skyldur löggiltra endurskoðanda við endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga sem falli undir c-lið 1. mgr. 4. gr. laga nr. 46/2016. Séu lög nr. 46/2016 sérlæg gagnvart lögum nr. 94/2019 og almenna reglan því sú að lög nr. 94/2019 um endurskoðun

gildi ekki um ríkisendurskoðanda eða Ríkisendurskoðun með vísan til 1. másl. 1. mgr. 21. gr. laga nr. 46/2016.

17. Þó segir í álitinu að gerð sé sú undantekning að almennar reglur laga nr. 94/2019 gildi að „*ákvæðnu leyti um þá starfsmenn Ríkisendurskoðunar sem eru löggiltir endurskoðendur og hafa með höndum endurskoðun ársreikninga hlutafélaga o. fl. í tilvikum þar sem lög áskilja að endurskoðun ársreikninga slíkra félaga sé framkvæmd af löggiltum endurskoðendum sbr. 2-4 másl. 1. mgr. 21. gr. laga nr. 46/2016 og lýtur álitsgerð þessi að slíkri endurskoðun...*“. Og enn fremur að „*...þessir starfsmenn embættisins [sú] þó undanþegnir starfsleyfisskyldu skv. 4. gr. laga nr. 94/2019.*“
18. Á þessum grunni er ályktað að þar sem þeir starfsmenn Ríkisendurskoðunar, sem annist endurskoðun ársreikninga endurskoðunarskyldra félaga, séu ekki starfsleyfisskyldir samkvæmt lögum nr. 94/2019, séu þeir þar af leiðandi óbundnir af ákvæðum þeirra laga, þrátt fyrir skýra tilvísun 2. másl. 1. mgr. 21. gr. laga nr. 46/2016, þó með þeirri undantekningu að í engu sé „*...raskað þeirri skyldu viðkomandi starfsmanna Ríkisendurskoðunar að haga endurskoðun af sinni hálfu í samræmi við góða endurskoðunarvenju og leiðir það raunar einnig af ákvæðum laga nr. 46/2016 og viðeigandi endurskoðunarstöðlum, sbr. 9. gr. þeirra laga...*“
19. Að auki segir í álitinu að lög nr. 3/2006 um ársreikninga gildi um þau félög sem ríkisendurskoðandi endurskoðar...“*...að því leyti að sem sérreglur laga nr. 46/2016 leiða ekki til annarrar niðurstöðu...*“. Jafnframt segir að Ríkisendurskoðun verði ekki jafnað til endurskoðunarfyrtækis og á þeim grunni „*...megi leiða rök að því að 15. gr. [laga nr. 94/2019] sem varðar skyldu endurskoðunarfyrtækis til að tilnefna áritunarendurskoðanda taki hvorki til ríkisendurskoðanda, Ríkisendurskoðunar né einstakra starfsmanna embættisins. Sömu sjónarmið eiga við um 16. gr. laga nr. 94/2019, þar sem segir í 1. mgr. að reikningsskil skuli árituð með nafni „áritunarendurskoðanda og nafni endurskoðunarfyrtækis.“*“ Er því næst ályktað að framangreind ákvæði laga nr. 94/2019 „*...lúti almennu reglunni í 1. másl. 1. mgr. 21. gr. laga nr. 46/2016, þ.e. þau gilda ekki um ríkisendurskoðanda og Ríkisendurskoðun. Sama gildir um skyldur þess endurskoðanda sem starfar hjá Ríkisendurskoðun til að árita reikningsskil þar sem það á við. Með öðrum orðum er nægilegt að ríkisendurskoðandi áriti ársreikninga fyrir hönd embættisins...*“
20. Kjarninn í niðurstöðu álitsins er í aðalatriðum þessi; **1)** að lög um endurskoðun og endurskoðendur gildi ekki um þá löggiltu endurskoðendur sem starfa hjá Ríkisendurskoðun við endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga; **2)** að lög um endurskoðendur gildi ekki um ríkisendurskoðanda sjálfan; **3)** að lög um ársreikninga gildi ekki um aðkomu ríkisendurskoðanda eða starfsmanna embættisins að endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga og loks; **4)** að ríkisendurskoðandi geti með vísan til laga um embætti sitt áritað reikningsskil endurskoðunarskyldra félaga fyrir hönd Ríkisendurskoðunar sem stofnunar, án tillits til ákvæða laga um endurskoðendur eða ársreikninga.
21. Með bréfi 14. júní 2024 til Isavia ohf féll ársreikningaskrá frá fyrri afstöðu sinni til áritunar samstæðuágreiningsins á grundvelli rökstuðnings ríkisendurskoðanda. Í bréfinu segir meðal annars:

„Ríkisskattstjóri telur ákvæði um lagaskil, að því er varðar samspil framangreindra réttarheimilda, til þess fallin að skapa vafa um hvar sérreglum laga nr. 46/2016 sleppi og

hvar almennar reglur taki við til fyllingar þeim sérreglum. Niðurstaðan sé þó sú að ekki verði fundin skýr og ótvíræð stoð fyrir lagaskyldu í þá veru að Ríkisendurskoðun beri að tilnefna sérstakan áritunarendurskoðanda sem verði að meðárita ársreikning ásamt ríkisendurskoðanda, sé ríkisendurskoðandi sjálfur ekki löggiltur endurskoðandi, í tilviki hlutafélaga þar sem ríkið á helmingshlut eða meira, og þar sem lög áskilja að ársreikningar viðkomandi lögaðila séu endurskoðaðir.¹ Ríkisendurskoðandi sé bær stöðu sinnar vegna til að árita ársreikninga þegar svo um ræðir, og teljist þá áritun vera samkvæmt lögum nr. 46/2016. Í ljósi þessa verða ársreikningar Isavia ohf. auk ársreikninga dótturfélaga, vegna reikningsársins 2023, skráðir með lögformlegum hætti í ársreikningaskrá með ábendingu um reikningarnir séu áritaðir af ríkisendurskoðanda samkvæmt lögum nr. 46/2016, um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.“

22. Samkvæmt framangreindu telur ársreikningaskrá vafa vera um hvar sérreglum um ríkisendurskoðanda sleppi og „hvar almennar reglur taki við til fyllingar þeim“ og túlkar hann svo að ríkisendurskoðandi sé bær til að árita samstæðureikning Isavia ohf. um endurskoðun fyrir hönd Ríkisendurskoðunar þó löggiltur endurskoðandi komi þar sýnilega hvergi nærri.
23. Í framhaldi þessarar ákvörðunar sendi ársreikningaskrá minnisblað til Menningar- og viðskiptaráðuneytisins þar sem vakin var athygli á því mati skrárinnar að ákvæði um lagaskil, að því er varði samspil þeirra laga um ríkisendurskoðanda og laga um endurskoðendur séu ekki nægilega skýr og nákvæm og því til þess fallin að skapa réttmætan vafa um hvar sérreglum laga nr. 46/2016 sleppi og hvar almennar reglur taki við til fyllingar þeim sérreglum.

4. LAGAUMHVERFI

4.1. Meginreglur innleiddra tilskipana ESB um endurskoðun og ársreikningagerð

24. Evrópska efnahagssvæðinu var komið á fót með EES-samningnum. Meginmál hans var lögfest með lögum nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið. Á grundvelli lögfestingar EES-samningsins og þess að EES- reglugerðir og tilskipanir eru teknar upp í íslensk lög eða reglugerðir, sbr. 7. gr. EES-samningsins, hafa þessar EES-reglur gildi sem hefðbundnar réttarheimildir að íslenskum rétti. Stjórnvöldum á Íslandi, sem í hverju ríki sem aðild á að EES-samningnum, ber því að framfylgja innleiddum reglum samningsins. Það er því hluti af daglegri stjórnýslu hér á landi að túlka lög og reglur, sem innleitt hafa EES-reglur og það kemur í hlut dómstóla að túlka þær og beita þeim við úrlausn mála.
25. Af framangreindu leiðir að túlkun á íslensku lagaákvæðum um endurskoðendur og endurskoðun og gerð ársreikninga verður ekki gerð án samhengis við efni og tilgang þeirra tilskipana og reglugerða EB sem innleiddar hafa verið hérlandis á sviði félagaréttar. Við túlkun íslenskra laga og reglugerða, sem hafa innleitt EES-reglur, verður að líta til þjóðréttarlegs eðlis þessara reglna og greint er milli tveggja aðskilinna þátta í því sambandi. Með fyrri þættinum er leitast við a slá því föstu hver sé rétt túlkun á þeirri EES-reglu sem liggur að baki íslenskri efnisreglu að þjóðarétti. Eftir að efnisregla EES-reglunnar hefur verið leidd fram með túlkun kemur síðari þátturinn til úrlausnar sem er sá að túlka ákvæði landsréttar sem innleitt hefur EES-regluna, til samræmis við efnisreglu (réttarreglu) EES-

¹Allar feitletranir í skjalinu eru gerðar af Jónatansson & Co.

reglunnar². Á þessum grunni verða íslensk lög sem eiga sér uppruna í EES-reglu ekki túlkuð án þess að framangreindur háttur sé hafður á. Það leiðir af einsleitni EES samningsins að beita þer sem meginreglu sjálfstæðum og samræmdum lögskýringaraðferðum EES réttar við túlkun laga sem innleidd hafa verið á grundvelli EES-reglna. EES-reglur er því túlkaðar með samskonar aðferðarfræði og Evrópuðómstóllinn beitir, þegar kemur að sambærilegum hugtökum. EES-reglur sem innleiddar eru hér á landi verður því að endurspeglar þann efnislega tilgang sem þeim er ætlað að hafa hér á landi samkvæmt EES-samningnum.

26. Með aðild að samningnum um Evrópska Efnahagssvæðið hefur Ísland skuldbundið sig til þess að innleiða meginreglur EES um endurskoðun reikninga til að tryggja gagnsæi, ábyrgð og eðlilega fjármálastjórnun meðal aðildarríkja sinna.³ Þessar meginreglur eru aðallega settar fram í ýmsum reglugerðum og tilskipunum EB, sem og stefnumörkunum og annarri fjármálalöggjöf. Einkum er um að ræða tilskipun um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikningsskil nr. 2006/43/EB sem breytt var með tilskipun 2014/56/ESB, svo og reglugerð EB nr. 537/2014 um sérstakar kröfur í tengslum við lögboðna endurskoðun á einingum sem tengjast almannahagsmunum.⁴ Jafnframt er um að ræða ársreikningatilskipun nr. 2013/34/EB um árleg reikningsskil, samstæðureikningsskil og tilheyrandi skýrslur tiltekinna tegunda fyrirtækja, um breytingu á tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/43/EB, sbr. og tilskipun EB 2014/95/ESB er varðar birtingu tiltekinna stórra fyrirtækja og samstæðna á ófjárhagslegum upplýsingum og upplýsingum um fjölbreytileika. Loks er um að ræða tilskipun 2004/109/EC um gagnsæi.

4.2. Lög um endurskoðendur og endurskoðun nr. 94/2019

27. Ofangreindar tilskipanir og reglugerð EB er varða endurskoðun voru innleiddar með lögum um endurskoðendur og endurskoðun, sbr. 54. gr. sömu laga sem er svohljóðandi:

Lög þessi fela í sér innleiðingu á tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 2014/56/ESB frá 16. apríl 2014 um breytingu á tilskipun 2006/43/EB um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikningsskila eins og hún var tekin upp í samninginn um Evrópska efnahagssvæðið með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 102/2018, frá 27. apríl 2018 og reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 537/2014 um sérstakar kröfur í tengslum við lögboðna endurskoðun á einingum sem tengjast almannahagsmunum og niðurfellingu á ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2005/909/EB eins og hún var tekin upp í samninginn um Evrópska efnahagssvæðið með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 102/2018, frá 27. apríl 2018.

28. Í frumvarpi til laganna segir um tilgang þeirra:

„Frumvarp þetta er hluti af evrópskri samvinnu í að skapa traust á fjárhagsupplýsingum og reikningsskilum félaga og lagði framkvæmdastjórn Evrópusambandsins til breytingar á gildandi endurskoðunartilskipun og nýja reglugerð fyrir endurskoðun á einingum tengdum almannahagsmunum. Hinn 16. apríl 2014 var samþykkt í

² Páll Hreinsson, Samræmd EES-túlkun landsréttar í 25 ár. Tímarit lögfræðinga 1. tbl. 2019, bls. 92.

³ Afleidd löggjöf bandalagsins á sviði EES samningsins verður hluti af samningnum með tilvísun til 22 gerða í viðaukum EES samningsins. Er þetta sérstaklega áréttað í 119. gr. laga um EES samninginn að viðaukar, svo og gerðir sem vísað er til í þeim og aðlagðar eru vegna samningsins, séu óaðskiljanlegur hluti hans. Eins og áður var minnst á fer það eftir tegund gerða hvernig upptöku í landsrétt aðildarríkja er háttáð. Tilskipanir sem runnar eru undan rifjum ESB og falla undir EES samninginn, eru í eðli sínu þannig bindandi fyrir aðildarríki að því marki sem varðar markmið þeirrar tilskipunar, en látið hverju ríki eftir með hvaða hætti þeim markmiðum verður náð.

⁴ Public Interest Entities (PIEs)

*Evrópusambandinu ný tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins um lögboðna endurskoðun ársreikninga og samstæðureikningsskila nr. 2014/56/ESB. Með tilskipuninni eru gerðar breytingar á tilskipun nr. 2006/43/EB sem innleidd var hér á landi með lögum um endurskoðendur, nr. 79/2008. Einnig var hinn 16. apríl 2014 samþykkt ný reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins, nr. 537/2014, um endurskoðun á einingum tengdum almannahagsmunum... **Frumvarpið er lagt fram í þeim tilgangi að skýra þær kröfur sem gerðar eru til endurskoðenda og endurskoðunarfyrtækja og innleiða breytingar í samræmi við kröfur sem gerðar eru til endurskoðenda í Evrópu með breytingu á 8. félagatilskipun Evrópusambandsins og reglugerð um endurskoðun á einingum tengdum almannahagsmunum. Markmið breytinganna er að auka tiltrú á endurskoðuðum fjárhagsupplýsingum félaga og að tryggja með betri hætti að fjárfestar og aðrir notendur reikningsskila geti reitt sig á störf endurskoðenda. Talið var nauðsynlegt að samræma frekar reglur um endurskoðendur og endurskoðun í Evrópu til að auka gagnsæi og fyrirsjáanleika þeirra krafna sem gilda um endurskoðendur og endurskoðunarfyrtæki.***

29. Með gildandi lögum um endurskoðendur eru gerðar ríkari lagakröfur til endurskoðenda og endurskoðunarfyrtækja en gert var í lögum nr. 70/2008, hvað varðar starfsemi þeirra, óháði og eftirlit með störfum þeirra. Lögunum er ætlað að skýra þær kröfur sem gerðar eru til endurskoðenda og endurskoðunarfyrtækja og innleiða breytingar í samræmi við kröfur sem gerðar eru til endurskoðenda í Evrópu og auka tiltrú á endurskoðuðum fjárhagsupplýsingum félaga og að tryggja með betri hætti að fjárfestar og aðrir notendur reikningsskila geti reitt sig á störf endurskoðenda.
30. Samkvæmt tilskipunum EB um endurskoðendur og endurskoðun ársreikninga fyrirtækja, er almennt krafist að endurskoðandi sem áritar reikningsskil **sé nafngreindur**. Tilskipun 2014/56/ESB og reglugerð 537/2014 leggja áherslu á ábyrgð og gagnsæi í endurskoðunarferlinu, sem felur í sér að áritunarendurskoðandi þarf að vera tilgreindur með nafni. Þetta er gert til að tryggja ábyrgð og traust á endurskoðunarferlinu, þar sem nafngreindur endurskoðandi ber ábyrgð á árituninni og getur verið kallaður til ábyrgðar ef upp koma vandamál eða spurningar um reikningsskilin
31. Samhengisins vegna er nauðsynlegt að áréttta hvað felst í hugtakinu endurskoðun samkvæmt lögum um endurskoðendur sem hér koma til skoðunar:
 - a. Sá einn telst vera endurskoðandi sem hefur þekkingu til að gefa hlutlaust og áreiðanlegt álit á reikningsskilum og öðrum fjárhagsupplýsingum, hefur löggildingu til að starfa við endurskoðun, er á endurskoðendaskrá, sbr. 5. gr. sömu laga, og fullnægir að öðru leyti skilyrðum laganna.
 - b. Endurskoðun er skilgreind í 6. tölul. 1. mgr. 2.gr. laganna sem „**Óháð og kerfisbundin öflun gagna og mat á þeim í þeim tilgangi að láta í ljós rökstutt og faglegt álit endurskoðanda á áreiðanleika þeirra og framsetningu í samræmi við lög, settar reikningsskilareglur eða önnur skilyrði sem fram koma í álitinu.**“ er skal stuðla að auknu trausti notenda á reikningsskilum félaga. Endurskoðandi skal gefa hlutlaust og áreiðanlegt álit á reikningsskilum og öðrum fjárhagsupplýsingum félaga. Hann er opinber sýslunarmaður við framkvæmd endurskoðunarstarfa og hlutverk hans er að gæta almannahagsmuna fyrst og fremst.

- c. Í lögnum er lögð áhersla á að endurskoðendur skuli rækja störf sín í samræmi við góða endurskoðunarvenju og fjallað er nánar í lögnum um hvað felist í því hugtaki. Þá er þar kveðið ítarlega á um hvernig vinnu endurskoðanda og starfsemi endurskoðunarfyrirtækja skuli háttáð. Endurskoðendur skulu stofna fyrirtæki um rekstur sinn og þau skráð í endurskoðendaskrá. Gerðar eru ríkari kröfur til endurskoðunarfyrirtækja, veitingu starfsleyfa til endurskoðunarstarfa og innlagnar starfsleyfa. Gerðar eru ítarlegri kröfur um óhæði endurskoðenda en áður sem talið er vera grundvallaratriði í starfi þeirra. Endurskoðandi skal vera óháður viðskiptavini sínum og felast í endurskoðendatilskipun EB nánari kröfur sem endurspeglast í lögnum.
- d. Opinbert eftirlit með endurskoðendum og endurskoðunarfyrirtækjum er eflt og er sérstök áhersla á ríkari kröfur til þeirra endurskoðenda og endurskoðunarfyrirtækja sem endurskoða einingar tengdar almannahagsmunum. Vegna þess að einingar tengdar almannahagsmunum hafa umtalsvert vægi í opinberu tilliti, sem kemur til af umfangi eða eðli starfseminnar, er lögð áhersla á að efla trúverðugleika endurskoðaðra reikningsskila eininga sem tengjast almannahagsmunum. Eru því meiri kröfur gerðar til endurskoðenda og endurskoðunarfyrirtækja sem endurskoða slík félög. Meðal annars eru gerðar enn ríkari kröfur um gagnsæi gagnvart almenningi og aukid áhættumiðað eftirlit með endurskoðendum og endurskoðunarfyrirtækjum.

4.2.1. Einstaklingsbundnar skyldur endurskoðenda, nr. 94/2019

- 32. Í lögum um endurskoðendur er lögð áhersla á einstaklingsbundna og sýnilega ábyrgð á endurskoðun, sbr. 3. gr. laganna, þar sem kveðið er til dæmis á um eftirfarandi:
 - i. Sá einn telst endurskoðandi í skilningi laganna sem fullnægir lagaskilyrðum og hefur fengið löggildingu endurskoðendaráðs til starfans.
 - ii. Endurskoðandi endurskoðar og áritar reikningsskil **undir eigin nafni**.
 - iii. Endurskoðendum er skylt að stofna félag um rekstur sinn í því formi sem þeir sjálfir kjósa. Í því felst krafa til þess að afla starfsleyfis fyrir félagið og skal skrá það sem endurskoðunarfyrirtæki í endurskoðendaskrá. Koma eigendur þá fram í eigin nafni sem endurskoðendur. Meiri hluti atkvæðisréttar í endurskoðunarfyrirtæki skal vera í höndum endurskoðenda eða endurskoðunarfyrirtækja sem hlotið hafa viðurkenningu á Evrópska efnahagssvæðinu eða í aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum.
 - iv. Í endurskoðunarfyrirtæki skal meiri hluti stjórnarmanna vera endurskoðendur eða fulltrúar endurskoðunarfyrirtækja. Ef stjórnarmenn eru tveir skal a.m.k. annar þeirra vera endurskoðandi eða fulltrúi endurskoðunarfyrirtækis.
 - v. Endurskoðunarfyrirtæki skal hafa formlegt gæðakerfi til að tryggja gæði endurskoðunarinnar og gæði starfa endurskoðanda, sbr. 18. gr.
 - vi. Endurskoðunarfyrirtæki skal tryggja að nöfn og heimilisföng eigenda þess séu aðgengileg almenningi.

- vii. Öðrum en endurskoðendum og endurskoðendafyrirtækjum er óheimilt að nota hugtökin endurskoðandi eða endurskoðun í starfs- eða firmaheiti sínu, eða vekja þá trú að að þeir séu með löggildingu til endurskoðunarstarfa, sbr. 6. gr. laganna.
33. Í IV. kafla laganna er kveðið á um starfsemi endurskoðenda. Áréttað er þar að endurskoðandi skuli rækja störf sín í samræmi við góða endurskoðunarvenju. Í greinargerð með frumvarpi til laganna segir meðal annars að með góðri endurskoðunarvenju sé átt við að endurskoðað sé með viðurkenndum aðferðum í samræmi við leiðbeinandi reglur um endurskoðun gefnar út af alþjóðasamtökum endurskoðenda (IFAC) sem Félag löggiltra endurskoðenda er aðili að. Sé góð endurskoðunarvenja þekkt hugtak á Norðurlöndunum og við útfærslu á þessu hugtaki í frumvarpinu hafi verið litið til norrænna skilgreininga þar um. Góð endurskoðunarvenja sé faglegt viðmið sem eigi að tryggja að verkefni séu unnin á faglegan hátt í samræmi við lög og viðurkennt verklag endurskoðunarstéttarinnar og skuli ná utan um síbreytilegt umhverfi endurskoðenda. Góða endurskoðunarvenju verði að túlka í samræmi við þær kröfur sem sé að finna í lögum, reglum og stöðlum á hverjum tíma og það efni sem kennt er í háskólum og lagt er til grundvallar löggildingarprófum endurskoðenda. Tekið er fram að ekki sé á neinn hátt verið að gera minna úr vægi alþjóðlegra endurskoðunarstaðla með breytingu á 9. gr. eldri laga þar sem segir að endurskoðandi skuli rækja störf sín í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla sbr. 14. gr. núgildandi laga. Alþjóðlegir staðlar séu og hafi síðan þeir litu dagsins ljós alltaf verið hluti af góðri endurskoðunarvenju og meðal annars byggist gæðahandbók Félags löggiltra endurskoðenda frá 2003 á alþjóðlegum endurskoðunarstöðlum.
34. Í IV. kafla laganna er kveðið sérstaklega á um „*áritunarendurskoðendur*“ sem skilgreindir eru í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. sem „*Endurskoðandi sem áritar reikningsskil eða samstæðureikningsskil.*“ Í 5. tölul. sömu greinar er „*endurskoðandi samstæðu*“ skilgreindur sem „*Endurskoðandi sem ber ábyrgð á endurskoðun samstæðureikningsskila*“.
35. Í 15. gr. laganna er kveðið á um að þegar endurskoðunarfyrirtæki annist endurskoðun skuli það tilnefna⁵ a.m.k. einn áritunarendurskoðanda sem skuli taka virkan þátt í endurskoðuninni og verja nægilegum tíma í verkefnið. Jafnframt skuli hinn tilnefndi endurskoðandi tryggja að hann hafi á að skipa starfsfólki svo að hann geti innt af hendi skyldur sínar við endurskoðunina. Endurskoðunarfyrirtæki skal í samræmi við 2. mgr. 2. gr. laganna útvega áritunarendurskoðanda nægileg aðföng og starfsfólk sem hafi hæfni til að sinna störfum sínum með fullnægjandi hætti. Jafnframt að meginviðmið endurskoðunarfyrirtækis við tilnefningu og val á áritunarendurskoðanda skuli vera að tryggja gæði endurskoðunarinnar, óhæði og hæfni.
36. Þá er í IV. kafla laganna sérstaklega kveðið á um innihald áritunar endurskoðanda og er þar meðal annars að finna innleiðingu á 28. gr. tilskipunar 2014/56/EB um áritun endurskoðanda. Þar kemur meðal annars fram að endurskoðandi skuli árita ársreikning og samstæðureikningsskil með nafni sínu og dagsetningu áritunar, sbr. 16. gr. laganna er kveður nánar á um innihald áritunar endurskoðanda. Þá er einnig meðal annars fjallað í kaflanum um skjölun og gæðakerfi við endurskoðun.

⁵ Þessi skylda grundvallast á ákvæði 24. gr. b í tilskipun 2014/56/ESB

37. Í IV. kafla laganna er ákvæði í 22. gr. um endurskoðanda samstæðu. **Þar segir að endurskoðandi samstæðu beri ábyrgð á endurskoðun samstæðureikningsskila.** Skuli endurskoðandi samstæðunnar afla gagna og leggja mat á vinnu annarra endurskoðenda sem komið hafi að endurskoðun annarra eininga innan samstæðunnar, eftir því sem við á. Þá skuli endurskoðandi samstæðu skjalfesta eðli, tímasetningu og umfang vinnunnar sem aðrir endurskoðendur inni af hendi. Jafnframt beri honum að yfirfara viðeigandi vinnuskjöl annarra endurskoðenda eftir því sem við á. Skjölun endurskoðanda samstæðu skuli vera með þeim hætti að eftirlitsaðilinn geti yfirfarið vinnu annarra endurskoðenda samstæðunnar. Í greinargerð með frumvarpi til laganna segir að 22. gr. sé innleiðing á 27. gr. tilskipunar 2014/56/EB sem hafi að geyma ítarlegri ákvæði um endurskoðun samstæðureikningsskila en áðurgildandi lög kváðu á um.
38. Augljóst er af EES- reglunum og lögnum að endurskoðandi samstæðu skal hafa löggildingu til endurskoðunarstarfa til þess að mega endurskoða og árita samstæðureikningsskil sem slíkur.
39. Í 17. gr. laganna er kveðið á um skjölun endurskoðanda. Þar segir að **áritunarendurskoðandi** skuli meðal annars skrá **þau gögn sem endurskoðanda ber að skrá skv. V. kafla um óhæði endurskoðanda.** Jafnframt að við endurskoðun samstæðu skulu viðeigandi vinnuskjöl annarra endurskoðenda sem koma að endurskoðun eininga innan samstæðunnar skjalfest.
40. Í V. kafla laganna er kveðið á um óhæði endurskoðanda og eru í kaflanum innleidd betrubætt og ítarlegri ákvæði í tilskipun nr. 2014/56/EB sem er ætlað að tryggja óhæði með sem bestum hætti, eins og það er orðað. Segir og að í siðareglum endurskoðenda séu mjög ítarleg ákvæði um óhæði sem hafi það að markmiði að tryggja að endurskoðandi sé ekki háður viðskiptavini sínum, hvorki í ásýnd né reynd. Ennfremur að endurskoðendur sinni störfum sem varði hagsmuni almennings sem feli í sér að allur almenningur og stofnanir reiði sig á að störf þeirra séu unnin af kostgæfni.
41. Í 2. mgr. 1. gr. laganna er hugtakið „óhæði“ skilgreint með tvennskonar hætti, sbr. eftirfarandi töluliðir:
12. *Óhæði í ásýnd:* Að forðast tengsl og aðstæður sem hafa svo mikla þýðingu að óvilhallur og upplýstur þriðji aðili væri líklegur til að álykta á grundvelli allra staðreynda og aðstæðna að heiðarleika, hlutleysi, faglegri gagnrýni fyrirtækis eða meðlims endurskoðunarteymis hafi verið stefnt í hættu.
13. *Óhæði í reynd:* Hugarástand sem gerir það kleift að látið sé í ljós álit án þess að hafa orðið fyrir áhrifum sem stofna faglegu mati í hættu og gerir einstaklingi kleift að starfa af heiðarleika og beita hlutleysi og faglegri dómgreind.
42. Í framangreindri skilgreiningu á óhæði felst augljóslega að endurskoðandi skal ekki vera í nánnum tengslum við stærsta eiganda þess félags sem er andlag endurskoðunar.
43. Loks er ástæða til að nefna að í VIII. kafla laganna er kveðið nánar á um eftirlit með endurskoðendum. Aukin krafa er gerð um gæðaeftirlit og upplýsingaskyldu og mælt fyrir um úrræði og viðurlög við brotum endurskoðenda og endurskoðendafyrirtækja á lögnum. Eru ákvæði þess efnis úr tilskipun nr. 2014/56/EB innleidd með VIII. kafla laganna og er meðal annars um að ræða nýmæli um að heimilt sé að leggja stjórnvaldssektir á einstaklinga

og/eða fyrirtæki við nánar tiltekna aðstæður sem er til viðbótar við veitingu áminninga eða sviptingu réttinda til endurskoðunarstarfa. Með breytingarlögum nr. 6/2024 var endurskoðendaráð gert að sjálfstæðri stjórnssýslunefnd með valdheimildir til að áminna, afturkalla starfsleyfi og leggja á stjórnvaldssektir vegna brota á lögum um endurskoðendur.

44. Samkvæmt 52. gr. laganna varða brot gegn lögnum sektum eða fangelsi hvort sem þau eru framin af ásetningi eða gáleysi ellegar um sé að ræða tilraun til brots eða hlutdeild í broti gegn lögnum. Að auki má gera lögaðila sekt fyrir brot á lögnum og reglum settum á grundvelli þeirra óháð því hvort sök verður sönnuð á tiltekinn fyrirsvarsmann lögaðila, starfsmann hans eða annan aðila sem starfar á hans vegum. Hafi fyrirsvarsmáður lögaðila, starfsmaður hans eða annar á hans vegum með saknæmum hætti brotið gegn lögum þessum eða reglum settum á grundvelli þeirra í starfsemi lögaðila má gera honum refsingu, auk þess að gera lögaðilanum sekt.
45. Með hliðsjón af framangreindu þá er bersýnilegt að lög um endurskoðendur gera mjög ríkar kröfur til þeirra sem öðlast löggildingu til endurskoðunarstarfa og jafnframt hvernig framkvæma skuli endurskoðunarstörf svo fullnægjandi sé samkvæmt þeim lögum sbr. og lögum um ársreikninga.
46. Endurskoðun í skilningi laganna verður samkvæmt framangreindu ekki framkvæmd af ópersónugreinanlegum aðila, heldur aðeins af nafngreindum einstaklingi sem er löggiltur til starfana. Verður bersýnilega ráðið að lög um endurskoðendur heimila hvorki að endurskoðun ársreikninga félaga í skilningi laganna sé unnin af stofnun án nafngreiningar á þeim endurskoðanda sem framkvæmir hana né að stofnun sem slík áriti reikninga um endurskoðun, án beinnar aðkomu endurskoðenda.

4.3. Lög um ársreikninga nr. 3/2006

47. Tilskipun 2013/34/EB um árleg reikningsskil, samstæðureikningsskil og tilheyrandi skýrslur tiltekinna tegunda fyrirtækja var innleidd í lög um ársreikninga, sbr. lög nr. 73/2016. Í frumvarpi til laga nr. 73/2016 segir meðal annars:

„Með frumvarpinu er innleidd ný ársreikningatilskipun Evrópusambandsins 2013/34/ESB um árleg reikningsskil, samstæðureikningsskil og tilheyrandi skýrslur tiltekinna tegunda fyrirtækja, um breytingu á tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/43/EB og niðurfellingu tilskipana ráðsins 78/660/EBE og 83/349/EBE. Einnig er með frumvarpinu innleidd tilskipun Evrópusambandsins 2014/95/ESB er varðar birtingu tiltekinna stórra fyrirtækja og samstæðna á ófjárhagslegum upplýsingum og upplýsingum um fjölbreytileika.“

48. Í 1. gr. ársreikningalaga er kveðið á um gildissvið þeirra og falla hlutafélög þar undir, sbr. 1. tölul. 1. gr. laganna. Í I. kafla laganna er kveðið á um 1) samningu ársreiknings; 2) skilgreiningu á hugtökum sem varða gerð ársreiknings; 3) hvernig með ársreikning skuli farið af hálfu stjórnar félags og hvernig ársreikningur skuli vera framsettur svo hann teljist lögmatur. Í II. kafla er kveðið á um hverjar grunnforsendur ársreiknings skulu vera. Í III. kafla er mælt fyrir um efnisatriði efnahags- og rekstrarreiknings og sjóðstreymis. Í IV. kafla er kveðið á um matsreglur við gerð ársreiknings. Í V. kafla er kveðið á um innihald skýringa í ársreikningi. Í VI. kafla er kveðið á um innihald skýrslu stjórnar við gerð ársreiknings. Í VII. kafla er kveðið á um hvenær skylt sé að gera samstæðureikning og hvað hann skuli innihalda. Í VII. kafla A. er kveðið á um árshlutareikningsskil.

49. Í VIII. kafla laganna er kveðið á um lagagildi alþjóðlegra reikningsskilastaðla samkvæmt reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins nr. 1606/2002, í samræmi við bókun I um altæka aðlögun við samninginn um EES. Í VIII. kafla er kveðið á um hvenær skylt eða heimilt sé að beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum við gerð samstæðureiknings og ársreiknings. Jafnframt er í VIII. kafla kveðið á um að fylgja skuli stöðlunum að öllu leyti sé þeim beitt. Loks er í VIII. kafla kveðið á um **eftirlitshlutverk ársreikningaskrár með öllum félögum sem beita stöðlunum, hvort heldur það sé á grundvelli heimildar eða skyldu þar um.**
50. Í IX. kafla laganna er kveðið á um endurskoðun og yfirferð ársreikninga. Er þar meðal annars mælt fyrir um hverskonar félagi sé skylt að kjósa sér endurskoðendur eða endurskoðendafyrirtæki og jafnframt hverskonar félag er undanþegið þeim kröfum.
51. Í 96. gr. laganna er þannig kveðið á um skyldu félaga til að kjósa endurskoðanda í samræmi við lögin og samþykktir sínar. Sú grein er innleiðing á 34. gr. ársreikningatilskipunarinnar. Í 97. gr. er mælt fyrir um hæfisskilyrði þeirra sem kjósa skal til endurskoðunarstarfa og segir þar að: *„Þeir aðilar sem kosnir eru til endurskoðunarstarfa skulu uppfylla hæfisskilyrði [3. gr. laga um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019“*, sbr. 97. gr. Í athugasemd um breytingu á 97. gr. laganna í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 73/2016 segir að *„...lög nr. 79/2008, um endurskoðendur, innihalda ákvæði um hvaða skilyrði þarf að uppfylla til að starfa sem endurskoðandi. Því er eðlilegt að vísað sé til þeirra laga þegar sett eru ákvæði um hvaða hæfisskilyrði endurskoðendur skuli uppfylla. Lagt er til að 1. mgr. 97. gr. ársreikningalaga verði breytt þannig að vísað sé til þess að þeir sem kosnir eru til starfa sem endurskoðendur skuli uppfylla hæfisskilyrði sem kveðið er á um í 2. gr. endurskoðendalaga...“* Endurskoðandi í skilningi ársreikningalaga er því augljóslega löggiltur endurskoðandi.⁶ Þessar hæfiskröfur gilda um þá aðila sem mega taka að sér endurskoðun á félögum sem skylt er að lögunum að skila endurskoðuðum ársreikningum til ársreikningaskrár.
52. Í 98. gr. laganna, sem breytt var með lögum nr. 73/2016, er kveðið á um hvaða félög séu undanþegin endurskoðunarskyldu. Þar segir:

Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. 96. gr. er félögum, sem eru undir tveimur af eftirfarandi stærðarmörkum tvö næstliðin reikningsár, ekki skylt að kjósa endurskoðanda eða endurskoðunarfyrirtæki, sbr. þó 3.–5. mgr., til að endurskoða ársreikninga sína:

[1. niðurstöðutala efnahagsreiknings: 200.000.000 kr.,

2. hrein velta: 400.000.000 kr.,

3. meðalfjöldi ársverka á fjárhagsárinu: 50.]¹⁾

Þegar ljóst er við stofnun félags eða upphaf rekstrar að einhverjum framangreindum mörkum verði þegar náð **er skylt að kjósa endurskoðanda eða endurskoðunarfyrirtæki.**²⁾

[Félög sem flokkast sem einingar tengdar almannahagsmunum falla ekki undir 1. mgr.]¹⁾

[Félög sem ekki leggja hömlur á viðskipti með eignarhluta falla ekki undir 1. mgr.]²⁾

Samvinnufélög, er hafa B-deild stofnsjóðs, [falla ekki undir 1. mgr.]²⁾

⁶ Ákvæðið grundvallast á 2. tölul. 2. gr. ársreikningatilskipunarinnar.

- [Félagsmenn, sem fara með minnst einn tíunda hluta atkvæða á fundi félags sem ekki er skylt að kjósa endurskoðanda skv. 1. mgr., geta á fundi krafist þess að kosinn verði a.m.k. einn endurskoðandi.]²⁾
- [Ákvæði 1. mgr. nær þó ekki til móðurfélags ef því er skylt að semja samstæðureikning skv. 1. mgr. 68. gr.]“

53. Í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 73/2016 segir í athugasemdum um 98. gr. um endurskoðunarskylduna:

„...Meginreglan er að ársreikningar og samstæðureikningar eiga að vera endurskoðaðir. Þessi endurskoðunarskylda ætti ekki að þurfa að ná yfir minnstu félögin. Í mörgum litlum félögum eru sömu einstaklingar bæði hluthafar og stjórnendur og hafa af þeim sökum takmarkaða þörf fyrir vottun þriðja aðila á ársreikningnum. Því er lagt til að þau örfélög sem nýta sér „hnappinn“ hjá ríkisskattstjóra (RSK) þurfi ekki á yfirferð skoðunarmanna eða endurskoðun að halda. Með slíku fyrirkomulagi minnkar jafnframt stjórnsluþyrði þessara félaga...“.

54. Samkvæmt þessu eru öll stærri félög endurskoðunarskyld.

55. Í gr. 102 - gr. 108 í ársreikningalögunum er nánar kveðið á um þá skyldu endurskoðenda að **„...endurskoða ársreikninginn í samræmi við lög um endurskoðendur“**. Jafnframt er í ákvæðunum sérstaklega kveðið á um að **„...Endurskoðendur skulu að lokinni endurskoðun undirrita og dagsetja áritun sína og skal áritunin fylgja ársreikningnum sem og samstæðureikningnum ef hann er gerður...Áritun endurskoðanda skal vera í samræmi við það sem fram kemur í [lögum um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019]. Auk þess skal í áritun endurskoðanda koma fram álit á því hvort skýrsla stjórnar geymi þær upplýsingar sem þar ber að veita...“** sbr. 104. gr. laganna.

56. Krafan um lögboðna endurskoðun á samstæðureikningum grundvallast á 27. gr. ársreikningatilskipunarinnar sem kveður á um að aðildaríkin skuli tryggja, þegar um er að ræða lögboðna endurskoðun samstæðureikninga fyrir fyrirtækjasamstæðu, að endurskoðandi samstæðunnar beri fulla ábyrgð á áritun endurskoðanda í tengslum við samstæðureikninga í samræmi við fyrirmæli laga. Samkvæmt þessu verður ekki framkvæmd endurskoðun eða áritun á samstæðureikning nema af hálfu endurskoðanda í skilningi laga um ársreikninga.

57. Í 109 gr. ársreikningalaganna segir;

- Eigi síðar en mánuði eftir samþykkt ársreiknings [og samstæðureiknings, ef við á],¹⁾ þó eigi síðar en átta mánuðum eftir lok reikningsárs, **skal félag skv. 1. gr. senda ársreikningaskrá ársreikning sinn**, sbr. 3. gr., **ásamt áritun endurskoðenda** [eða undirritun skoðunarmanna]²⁾ og upplýsingar um hvenær ársreikningurinn var samþykktur. Ársreikninga félaga, sem hafa hlutabréf sín eða skuldabréf skráð á skipulegum [markaði]³⁾ í ríki innan Evrópska efnahagssvæðisins, [í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum],⁴⁾ skal þó senda þegar í stað eftir samþykkt þeirra og eigi síðar en [fjórum]⁵⁾ mánuðum eftir lok reikningsárs. Sama gildir um ársreikninga félaga sem beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum samkvæmt heimild í 92. gr. [Ársreikningum og samstæðureikningum skal skilað rafrænt til ársreikningaskrár í samræmi við

reglur ⁶⁾ sem ársreikningaskrá setur.]⁷⁾ **Á sama hátt skulu félög, sem skyld eru til að semja samstæðureikninga skv. VII. kafla, senda ársreikningaskrá samstæðureikning innan sama tímafrests ásamt áritun endurskoðenda ...²⁾**

58. Kjarni téðra ákvæða ársreikningalaganna er bersýnilega sá að tryggja að félög af tiltekinni stærð skuli ætíð vera endurskoðuð af löggiltum endurskoðendum á grundvelli gildandi laga um endurskoðun og ársreikningum skilað til ársreikningaskrár í því formi. Gera lögin enga undantekningu hvað varðar opinber hlutafélög að þessu leyti.
59. Af framangreindu verður bersýnilega ályktað að ársreikningur endurskoðunarskylds félags sé ekki fullgildur í skilningi ársreikningalaga nema að undangenginni endurskoðun sem er framkvæmd að öllu leyti í samræmi við áskilnað laganna þar um. Hér er um **skyldubundið** lagaákvæði að ræða, hvers texta ber að skýra eftir orðanna hljóðan og í samræmi við tilgang ákvæðisins. Af því leiðir að vanræksla á framfylgni við framangreinda lagaskyldu telst vera brot á lögum um ársreikninga með þeim afleiðingum að innsendur ársreikningur félags telst ekki vera í lögbundnu skilaformi til ársreikningaskrár, sem kann að varða viðurlögum samkvæmt í lögum um ársreikninga, ef ekki er bætt úr.
60. Á grundvelli ársreikningalaga var sett reglugerð nr. 664/2008 um ársreikningaskrá, skil og birtingu ársreikninga og verður nánari grein gerð fyrir einstökum ákvæðum laganna og rgj. í niðurstöðukafla hér síðar.

4.4. Lög um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga nr. 46/2016

61. Í upphaflegu frumvarpi til laga um ríkisendurskoðanda var áskilið að ríkisendurskoðandi skyldi hafa löggildingu sem endurskoðandi. Í meðförum Alþingis á frumvarpinu lagði stjórnskipunar – og eftirlitsnefnd þingsins hins vegar til að fallið yrði frá þeirri kröfu.⁷ Voru rök nefndarinnar þau að:

„... viðfangsefni embættisins væru viðtækari en svo að þau tækju einvörðungu til endurskoðunar ríkisreikninga þótt slík endurskoðun væri vissulega höfuðverkefni og þungamiðja starfseminnar. Á það bæri þó að líta að gagnrýnin sýn á stjórnsýslu og stjórnun væri einnig mjög mikilvæg og væri yfirgripsmikil þekking og reynsla á öllum þessum þáttum mikilvægari og vægi þyngra en tiltekin sérþekking. Horfa þyrfti heildstætt til þeirra verkþátta sem ríkisendurskoðandi hefði umsjón með og verkstýrði og hlyti í því mati að vera horft til þekkingar og reynslu á sviði fjármála og opinberrar stjórnsýslu. Þessi nálgun er í góðu samræmi við það sem tíðkast hjá systurstofnunum Ríkisendurskoðunar annars staðar á Norðurlöndum en þar er ekki gerð krafa um að ríkisendurskoðandi hafi löggildingu....Þessi sjónarmið fengu hljómgrunn í nefndinni og varð niðurstaðan sú að ekki var talin þörf á að lögfesta kröfu um að ríkisendurskoðandi hefði löggildingu sem endurskoðandi þó að það væri ekki útilokað. Nefndin tekur fram að þeir starfsmenn sem vinna að endurskoðun hjá stofnuninni þurfi að hafa slíka löggildingu. Nefndin leggur þó áherslu á nauðsyn þess að ríkisendurskoðandi hafi þekkingu á reikningssskilum og ríkisrekstri auk stjórnunarreynslu. Nefndin leggur því til breytingu á frumvarpinu þess efnis að ríkisendurskoðandi skuli hafa þekkingu á reikningssskilum og ríkisrekstri auk stjórnunarreynslu.“

⁷ <https://www.althingi.is/altext/145/s/1282.html>

62. Samkvæmt þessu hafnaði Alþingi því að ríkisendurskoðandi sjálfur skyldi hafa löggildingu til endurskoðunar og lét við það sitja að „...að ríkisendurskoðandi skuli hafa þekkingu á reikningskilum og ríkisrekstri auk stjórnunarreynslu.“ án þess þó að sú krafa væri skilgreind með nákvæmum hætti. Samkvæmt nefndarálitinu er bersýnilega gert ráð fyrir að þau störf sem falla undir endurskoðun hjá stofnuninni skuli unnin af starfsmönnum Ríkisendurskoðunar sem hafa löggildingu til endurskoðunarstarfa. Lögin veita þó ríkisendurskoðanda heimild til þess að útvista einstökum endurskoðunarverkefnum til sjálfstæðra endurskoðenda og endurskoðunarfyrtækja, sbr. 7. gr. laganna.
63. Starfssvið ríkisendurskoðanda er skilgreint í II. kafla laganna. Í 4. gr. er fjallað um starfssvið ríkisendurskoðanda, sem er svofellt:

Starfssvið ríkisendurskoðanda tekur til:

- a. endurskoðunar ríkisreiknings og ársreikninga ríkisaðila í [A1-hluta]
 - 1) ríkisreiknings, [sbr. lög um opinber fjármál],
 - 2) þar sem kostnaður er greiddur af ríkissjóði samkvæmt fjárlögum,
- b. endurskoðunar ársreikninga sjóða og ríkisfyrtækja sem eru rekin á ábyrgð ríkissjóðs,
- c. **endurskoðunar ársreikninga hlutafélaga og sameignarfélaga þar sem ríkið á helmingshlut eða meira,**
- d. eftirlits með framkvæmd samninga sem eru gerðir við sveitarfélög eða einkaaðila,
- e. endurskoðunar og eftirlits með verkefnum og starfsemi sem Ríkisendurskoðun hefur á hendi samkvæmt öðrum lögum,
- f. endurskoðunar ársreikninga alþjóðastofnana sem Ísland er aðili að þegar það á við
- g. eftirlits með starfsemi og árangri ríkisaðila,
- h. aðstoðar við störf þingnefnda er varða fjárhagsmálefni ríkisins, þ.m.t. eftirlit með framkvæmd fjárlaga,
- i. [eftirlits með tekjum ríkisins, forsendum þeirra og innheimtu].

Ríkisendurskoðandi getur jafnframt ákveðið að kanna árshlutareikninga aðila skv. 1. mgr. eftir því sem við á.

Ríkisendurskoðandi tilnefnir óháðan löggiltan endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtækja sem endurskoðar reikninga Alþingis.

64. Eins og ákvæðið ber með sér miðast störf ríkisendurskoðanda eingöngu við endurskoðun og eftirlit með ríkisstofnunum, með þeirri undantekningu sem leiðir af c-lið 1. mgr. 4. gr. laganna um endurskoðun hlutafélaga og sameignarfélaga sem ríkið á helmingshlut eða meira. Er ríkisendurskoðanda því falið í lögum að framkvæma endurskoðun með víðtækum hætti út fyrir beint eignarhald ríkisins. Er slíkum lögaðilum og hluthöfum þeirra því gert að sæta því að ríkisendurskoðandi hlutist til um hvernig endurskoðun slíkra félaga sé háttáð og takmarki því sjálfsákvörðunarrétt viðkomandi félagsmanna til þess að ákvarða hver skuli endurskoða félagið. Sú lagaskylda er gagnrýniverð en umfjöllun um það er utan efnis þessa minnisblaðs.
65. Af lögum um ríkisendurskoðanda er hins vegar bersýnilega ráðið að endurskoðun á grundvelli c-liðar 1. mgr. 4. gr. laganna verður einungis unnin af löggiltum

endurskoðendum. Það leiðir óhjákvæmilega af 21. gr. laganna, sbr. hér að neðan og því lagaumhverfi endurskoðunar ársreikninga sem áður er lýst.

66. Í téðri 21. gr. laga um ríkisendurskoðanda er ákvæði um gildissvið þeirra gagnvart öðrum lögum sem hefur verulega þýðingu í þessu sambandi en þar segir:

□ [Lög um endurskoðendur og endurskoðun]2) taka ekki til ríkisendurskoðanda eða Ríkisendurskoðunar. Ákvæði laganna taka til þeirra starfsmanna Ríkisendurskoðunar sem annast endurskoðun ársreikninga, sjóða og ríkisfyrirtækja þar sem ríkið á helmingshlut eða meira og lög áskilja að endurskoðunin sé framkvæmd af endurskoðanda sem fellur undir lög um endurskoðendur [og endurskoðun].2) Í stað starfsábyrgðartryggingar ...2) skal ríkisendurskoðandi upplýsa endurskoðendaráð um þá starfsmenn Ríkisendurskoðunar sem falla undir grein þessa og að stofnunin beri ábyrgð á störfum þeirra. [Ákvæði 4. gr. laga um endurskoðendur og endurskoðun gilda þó ekki um ríkisendurskoðanda, Ríkisendurskoðun eða starfsmenn embættisins.]

67. Ákvæði 2. másl. 1. mgr. 21. gr. laganna er sérregla (Lex Specialis) gagnvart öðrum ákvæðum í lögum um ríkisendurskoðanda og gengur hún framur öðrum ákvæðum laganna. Verður að túlka ákvæðið eftir orðanna hljóðan sem svo að lög um endurskoðendur taki til þeirra starfsmanna Ríkisendurskoðunar sem annast endurskoðun sjóða og fyrirtækja sem eru í helmingsseigu ríkissjóðs hið minnsta og lagakrafa er um að skulu endurskoðuð af löggiltum endurskoðendum. Undir það falla félög samkvæmt c-lið 1. mgr. 4. gr. laga nr. 46/2016. Starfssvið ríkisendurskoðanda og Ríkisendurskoðunar takmarkast því af þessari sérreglu í lögnum. Þó að héraðs gildi sú óskráða forgangsregla að sérregla gangi framur almennri reglu getur verið mjög matskennt hvenær regla telst almenn og hvenær sértæk.⁸ Að því er varðar endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga er alls ekki unnt að álykta að lög um ríkisendurskoðanda séu í öllu tilliti sérlög gagnvart lögum um ársreikninga eða endurskoðendur þegar kemur að endurskoðun slíkra félaga. Miklu fremur leiðir af 21. gr. laganna að það ákvæði kveði á um forgang laga um endurskoðendur þegar í hlut eiga félög sem eru endurskoðunarskyld.
68. Í athugasemd með 21. gr. í greinargerð með frumvarpi til laganna er að finna ummæli sem vísa sérstaklega til þessa sérákvæðis um að lög um endurskoðendur taki til þeirra starfsmanna Ríkisendurskoðunar sem takast á hendur endurskoðun fyrirtækja og sjóða sem eru í helmings- eða meirihlutaeigu ríkisins, sbr. eftirfarandi;

Ákvæðið gerir ráð fyrir því að lög um endurskoðendur taki til þeirra starfsmanna Ríkisendurskoðunar sem annast endurskoðun fyrirtækja og sjóða í helmings- eða meirihlutaeigu ríkisins, sem mundu falla undir skilgreiningu á einingum tengdum almannahagsmunum, sbr. 7. tölul. 1. gr. laga um endurskoðendur,⁹ en við

⁸ Sjá dóm Hæstaréttar í máli nr. 24/2023.

⁹ Samkvæmt eldri lögum um endurskoðendur nr. 79/2008 var 7. tölul. 1. gr. svohljóðandi:

Eining tengd almannahagsmunum:

- Lögaðili sem er með skráð lögheimili á Íslandi og hefur verðbréf sín skráð á skipulegum verðbréfamarkaði í ríki innan Evrópska efnahagssvæðisins, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum.
- Lífeyrissjóður sem hefur fullgilt starfsleyfi.
- Lánastofnun eins og hún er skilgreind í lögum nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki.
- Félag sem hefur starfsleyfi til að reka váttryggingastarfsemi hér á landi samkvæmt lögum nr. 60/1994, um váttryggingastarfsemi.

endurskoðun slíkra sjóða og fyrirtækja skal jafnframt farið eftir ákvæðum alþjóðlegra endurskoðunarstaðla (ISA) sem gefnir eru út af alþjóðasamtökum endurskoðenda (IFAC). Með þessu er stefnt að því að endurskoðunin geti bæði þjónað því eftirliti sem Ríkisendurskoðun sinnir í þágu Alþingis og jafnframt uppfyllt þær kröfur sem gera verður lögum samkvæmt til áritunar endurskoðenda á ársreikninga sjóða og fyrirtækja af framangreindum toga. Af ákvæðinu leiðir jafnframt að lög um endurskoðendur eiga að öðru leyti ekki við um starfsemi Ríkisendurskoðunar. Í því sambandi ber enn að áréttta að Ríkisendurskoðun verður ekki jafnað til endurskoðunarfélags eða fyrirtækis í skilningi laga um endurskoðendur. Ríkisendurskoðandi er sjálfstæður og engum háður í störfum sínum. Þeir starfsmenn Ríkisendurskoðunar sem hafa löggildingu til þess að sinna endurskoðun falla því undir lög um endurskoðendur að því leyti sem lög krefjast þess að endurskoðunin sé unnin af mönnum sem hafi slík réttindi. Í greininni er lagt til að í stað starfsábyrgðartryggingar, sbr. 6. gr. laga um endurskoðendur, tilkynni ríkisendurskoðandi endurskoðunarráði um þá starfsmenn Ríkisendurskoðunar sem falla undir lög um endurskoðendur og að hún beri ábyrgð á störfum þeirra. Þykir rétt að leggja slíkt til þar sem um er að ræða störf sem unnin eru í þágu eftirlits Alþingis og þau almennu sjónarmið að ríkið kaupir almennt ekki ábyrgðartryggingar vegna starfsmanna sinna. Af orðalagi ákvæðisins leiðir enn fremur að ekki er gert ráð fyrir því að ríkisendurskoðandi, sem forstöðumaður Ríkisendurskoðunar, sinni sjálfur endurskoðun af því tagi sem greinin tekur til. Í framkvæmd mun slík endurskoðun í auknum mæli hafa verið fengin sjálfstæðum endurskoðendum eða endurskoðunarfyrirtækjum, sbr. 4. gr. gildandi laga og 7. gr. frumvarpsins. Búast má við að lítið muni reyna á ákvæðið í framkvæmd.

69. Samkvæmt framangreindu er gengið út frá því í frumvarpinu að starfsmenn Ríkisendurskoðunar muni ekki í framkvæmd endurskoða endurskoðunarskyld félög samkvæmt c-lið 1. mgr. 4. gr. laganna, heldur að þeirri vinnu verði almennt útvistað til sjálfstæðra endurskoðenda. Ákvæði 7. gr. laganna er augljóslega heimildarákvæði en ekki skylduákvæði. Það ákvæði hefur því enga þýðingu við mat á því hvort ríkisendurskoðanda beri að fullnægja lagaskyldu um áritun löggilts endurskoðanda á samstæðureikning endurskoðunarskylds félags samkvæmt ársreikningalögum. Lagaskyldan kveður á um að samstæðureikningurinn sé áritaður af nafngreindum löggiltum endurskoðanda sem ber persónulega ábyrgð á endurskoðuninni.
70. Með hliðsjón af 2. másl. 1. mgr. 21. gr. laganna þá verður að skýra ákvæðið þannig að endurskoðun Ríkisendurskoðunar á endurskoðunarskyldum félögum í eigu ríkisins skuli einungis framkvæmd af starfsmönnum Ríkisendurskoðunar með löggildingu til endurskoðunar og eftir bókstaf laga um framkvæmd endurskoðunar. Slík lögskýring er í samræmi við vilja Alþingis eins og hann birtist í nefndarálit Stjórnarsýslu- og eftirlitsnefndar Alþingis um gildissvið laganna, þar sem segir:

Nefndin fjallaði einnig um gildissvið frumvarpsins gagnvart lögum um endurskoðendur en fyrir nefndinni komu fram ýmis sjónarmið um að það væri ekki nægilega skýr afmörkun. Nefndin bendir í því sambandi á að ef frumvarp til laga um Ríkisendurskoðun og endurskoðun ríkisreikninga verður að lögum gangi þau sérlög framarm almennum lögum um endurskoðendur. Í 21. gr. frumvarpsins er einnig skýrt tekið fram að lög um endurskoðendur taki ekki til ríkisendurskoðanda eða Ríkisendurskoðunar. Þar er einnig lagt til að ákvæði laganna taki til þeirra starfsmanna Ríkisendurskoðunar sem annast endurskoðun ársreikninga, sjóða og ríkisfyrirtækja

þar sem ríkið á helmingshlut eða meira. Skilyrði er að í lögum um hlutaðeigandi félög eða fyrirtæki sé gerð krafa um að endurskoðunin sé framkvæmd af löggiltum endurskoðanda. Nefndin tekur fram að undanþágan sem lögð er til í frumvarpinu varðar einungis starfsábyrgðartryggingu samkvæmt lögum um endurskoðendur. Í frumvarpinu er gert ráð fyrir að ríkisendurskoðandi upplýsi endurskoðunarráð um þá starfsmenn Ríkisendurskoðunar sem falla undir þá reglu og að stofnunin beri ábyrgð á störfum þeirra. Nefndin bendir á að almennar kröfur laga um endurskoðendur gilda þannig um endurskoðendur sem starfa hjá Ríkisendurskoðun og falla undir þau, svo sem varðandi endurmenntun o.fl.

71. Í nefndarálitinu kemur bersýnilega fram sá löggjafarvilji að þeir starfsmenn Ríkisendurskoðunar sem annist endurskoðun á ársreikningum endurskoðunarskyldra fyrirtækja og sjóða þar sem ríkið á helmingshlut eða meira skuli falla undir lög um endurskoðendur að frátalinni kröfu um starfsábyrgðartryggingu. Af nefndarálitinu, sem varð tilefni til fjölmargra breytinga á frumvarpinu sem varð að lögum, er ekki tekið undir þá þröngu túlkun sem er að finna í athugasemdum um 21. gr. í greinargerð með frumvarpinu um aðkomu löggiltra endurskoðenda Ríkisendurskoðunar. Verður því ekki ályktað að tilgangur ákvæðisins hafi verið að einskorða vinnu löggiltra endurskoðenda í starfi hjá Ríkisendurskoðun við félög sem teljast einingar tengdar almannahagsmunum. Slíkur skilningur gengur beinlínis gegn skýru orðalagi ákvæðisins eins og það varð að lögum. Er því nærtækast að leggja orðalag ákvæðisins til grundvallar um að löggiltir endurskoðendur innan Ríkisendurskoðunar séu bundnir af lögum um endurskoðendur þegar kemur að endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga.
72. Þær undantekningar sem lúta að kröfu um starfsábyrgðartryggingu og stofnun félags varða ekki efnisþætti endurskoðunar sem slíkrar, heldur aðeins löggildingu sem slíka til að mega endurskoða. Af því leiðir að þó starfsmönnum Ríkisendurskoðunar, sem hafa löggildingu til endurskoðunarstarfa, sé ekki skylt að stofna félag um sín endurskoðunarstörf, sbr. 4. gr. laga um endurskoðendur, þá gilda öll ákvæði laga um endurskoðendur, engu að síður, um þær einstaklingsbundnu skyldur sem lögmæltar eru við framkvæmd endurskoðunarstarfa. Af þeim ástæðum er ótækt að álykta á þann veg að undanþágan frá stofnun endurskoðunarfélags, feli um leið í sér að starfsmenn Ríkisendurskoðunar séu undanþegnir kröfum laga um áritun endurskoðanda á árs- og samstæðureikninga endurskoðunarskyldra félaga, eins og ríkisendurskoðandi heldur fram. Sú lagaskylda að tilnefna áritunarendurskoðanda í þeim tilvikum þegar endurskoðunarfyrirtæki annast endurskoðun á bersýnilega alls ekki við þegar áritunarendurskoðandinn er starfsmaður Ríkisendurskoðunar. Eðli málsins samkvæmt, þá er ríkisendurskoðanda ætlað að tilnefna þann löghæfan starfsmann til að endurskoða endurskoðunarskyld félög og ber starfsmanninum þá að fara að öllu leyti eftir ákvæðum þeirra laga sem lúta að endurskoðun og áritun á samstæðureikningskil endurskoðunarskyldra félaga, í samræmi við 21. laga um ríkisendurskoðanda. Í því felst að sá starfsmanni ber að uppfylla einnig þá lagaskyldu að árita með eigin nafni þau reikningskil um endurskoðun sem eru andlag endurskoðunar.
73. Þá leiðir af framangreindu að löggiltir endurskoðendur í starfi hjá Ríkisendurskoðun sæta sama eftirliti af hálfu Endurskoðunarráðs og sömu viðurlögum og aðrir endurskoðendur ef því er að skipta.
74. Af dómaframkvæmd Hæstaréttar má ráða, að þótt rétt sé og heimilt að líta til lögskýringargagna við skýringu á inntaki lagareglu, þá geti efni lögskýringargagna ekki vikið til hliðar þeirri efnisreglu, sem lesa má út úr texta lagaákvæðis með sem bestu

samræmi við orðalag þess. Þó tiltekin ummæli í greinargerð með frumvarpi kunnri að vera skýr sem slík, þá ber ekki að líta þeirra ef orðalag ákvæðis er talið ótvírætt og ósamrýmanlegt þeim ummælum.¹⁰ Enda er það texti lagaákvæðisins sem hefur lagagildi.

75. Þá skiptir máli í þessu sambandi að ekki er að finna í lögum um ríkisendurskoðanda nein ákvæði sem undanþiggja hann eða embætti hans frá lögum um ársreikninga. Af þeim ástæðum eiga öll ákvæði ársreikningalaga við um árs- og samstæðureikninga félaga sem falla undir c-lið 1. mgr. 4. gr. laga um ríkisendurskoðanda og ákveðið er að skuli endurskoðuð innan Ríkisendurskoðunar.

4.5. Lögbundnar skyldur Isavia ohf.

76. Isavia ohf. er opinbert hlutafélag. Lög um hlutafélög nr. 2/1995 (hér eftir „hfl.“) taka til allra hlutafélaga.¹¹ Opinbert hlutafélag fellur því undir lögini með þeim afbrigðum sem þar eru tilgreind, sem einkum lúta að kynjajöfnun í stjórnnum og aðgengi að fundum og gögnum félagsins. Samkvæmt 79. gr. a. í hfl. ber hlutafélagi að kjósa sér endurskoðanda ef félagið fellur undir 1.-3. mgr. 98. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Isavia ohf. er alfarið í eigu ríkissjóðs og sökum stærðar sinnar fellur það undir framangreinda endurskoðunarskyldu samkvæmt 98. gr. um ársreikninga.
77. Í samþykktum Isavia ohf. er kveðið á um að reikningar þess skulu endurskoðaðir af ríkisendurskoðanda, sem er í samræmi við lagaskyldu þess efnis, sbr. c liður 1. mgr. 4 gr. laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga. Í þessu sambandi er bent á að framangreint ákvæði samrýmist vart kröfu laga um óhæði endurskoðanda gagnvart því félagi sem endurskoðað er, þar sem augljós hagsmunatengsl eru á milli ráðandi eiganda félags sem fellur undir ákvæðið og ríkisendurskoðanda, í skilningi laga um endurskoðendur. Ennfremur felst í c lið 1. mgr. 4. gr. að vald til að velja slíku félagi endurskoðanda er tekið af hluthöfum, að minnsta kosti í þeim tilvikum þegar félag er að hluta til í eigu annarra en ríkissjóðs. Kann þetta að brjóta gegn lagaákvæðum um óháða endurskoðun.¹² Ekki verður farið nánar út í greiningu þess hér.
78. Í gildandi samþykktum¹³ Isavia segir um endurskoðun félagsins:

Endurskoðandi skal rannsaka ársreikning félagsins í samræmi við góða endurskoðunarvenju og í því sambandi kanna bókhaldsgögn félagsins og aðra þætti er varða rekstur þess og fjárhagsstöðu og er honum jafnan heimill aðgangur að öllum bóköm félagsins og skjölum. Endurskoðandi skal hafa lokið endurskoðun ársreiknings eigi síðar en tveimur vikum fyrir aðalfund. Ber honum að senda

¹⁰ Sjá til dæmis H 54/1946

¹¹ Hlutafélag merkir í lögum þessum félag þar sem enginn félagsmanni ber persónulega ábyrgð á heildarskuldbindingum félagsins. [Opinbert hlutafélag merkir í lögum þessum félag sem hið opinbera, einn eða fleiri hluthafar, á að öllu leyti, beint eða óbeint. Slíkum félögum einum er rétt og skylt að hafa orðin opinbert hlutafélag í heiti sínu eða skammstöfunina ohf. og má tengja orðin eða skammstöfunina heiti eða skammstöfun á hlutafélagi.]³

¹² Sjá lið 19) í reglugerð 537/2014/EB: Réttur almenns hluthafafundar eða fundar aðila að endurskoðuðu einingunni til þess að velja löggiltan endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtæki hefði ekkert gildi ef endurskoðaða einingin myndi gera samning við þriðja aðila sem kveður á um takmörkun á slíku vali. Þess vegna ætti að líta svo á að sérhvert ákvæði samnings, sem endurskoðaða einingin gerir við þriðja aðila varðandi tilnefningu eða að takmörkun á vali þannig að það nái einungis til tiltekinna löggiltra endurskoðenda eða endurskoðunarfyrtækja, sé ógilt. Sjá og 21. gr. í sömu reglugerð.

¹³ Samþykktar á aðalfundi Isavia 22. mars 2023.

endurskoðaða reikninga til stjórnar félagsins ásamt athugasemdum. Endurskoðaðan ársreikning skal leggja fyrir aðalfund félagsins til samþykktar.

79. Þá starfrækir Isavia ohf. sérstaka þriggja manna endurskoðunarnefnd og er formaður hennar löggiltur endurskoðandi. Um nefndina gilda starfsreglur¹⁴ settar af stjórn félagsins í mars 2023.
80. Í kafla 5.3. í reglunum er kveðið á um hvernig haga skuli endurskoðun ársreiknings, samstæðureiknings og annarra fjárhagsupplýsinga. Þar er meðal annars kveðið á um að ***„Endurskoðunarnefnd skal setja fram tillögu til stjórnar um val á ytri endurskoðanda og endurskoðunarfyrtæki og koma að mati á samþykki á eðlilegri þóknun“***. Jafnframt er mælt fyrir um að nefndin skuli ***„meta óhæði endurskoðanda og móttaka skriflega staðfestingu endurskoðanda á að úkvæðum laga nr. 94/2019 sé fylgt.“*** Þá skal nefndin hafa ***„eftirlit með endurskoðun ársreiknings og samstæðureiknings, fara yfir umfang endurskoðunarinnar og endurskoðunaráætlun“*** og ***„óska eftir skýrslu endurskoðanda þar sem hann gerir grein fyrir störfum sínum og óhæði“***.
81. Af samþykktum Isavia ohf. og framangreindum starfsreglum endurskoðunarnefndar félagsins verður ekki annað ályktað en að endurskoðun á ársreikningum Isavia ohf. og dótturfélögum þess skuli framkvæmd af löggiltum endurskoðendum.
82. Skoðun á samstæðureikningum Isavia ohf. á tímabilinu 2010 – 2022, sem skilað var til ársreikningaskrár, sýnir að allir hafa þeir að geyma áritun löggilts endurskoðanda undir yfirskriftinni ***„Áritun óháðs endurskoðanda“*** og er bersýnilegt að bæði stjórn Isavia ohf. og ríkisendurskoðendur á þessu tímabili hafa litið svo á að það væri aðeins á færi löggiltra endurskoðanda að endurskoða og árita reikninga félagsins um það. Vert er að benda hér á að Skúli Eggert Þórðarson þáverandi ríkisendurskoðandi áritaði ársreikning Íslandspóstshf. um endurskoðun fyrir rekstrarárið 2019, raunar ásamt löggiltum endurskoðanda, þrátt fyrir að hafa ekki löggildingu sem endurskoðandi. Í kjölfar þessa lýsti Skúli því yfir að eftir á að hyggja hefði hann ekki ***„átt að láta þetta fara svona.“***¹⁵ Var greint frá því í fjölmiðlum að í kjölfarið hafi verið gerðar breytingar á verkferlum Ríkisendurskoðunar ***„vegna handvammur.... er ríkisendurskoðandi...áritaði ársreiknings Íslandspóstshf. þrátt fyrir að hafa ekki löggildingu sem endurskoðandi“***¹⁶. Er haft eftir Skúla að; ***„eftir þetta árita ég aðeins eftirlitsháttinn sem yfirmaður stofnunarinnar en fagendurskoðendur reikningsskilin.“***¹⁷ Af áritun ríkisendurskoðanda í téðum samstæðureikningi Isavia ohf. verður ekki annað ályktað en þær verklagsreglur Ríkisendurskoðunar vísað er til hér að framan hafi verið numdar úr gildi án þess að ástæður þess liggi fyrir opinberlega.

¹⁴ Starfsreglur endurskoðunarnefndar Isavia ohf. og dótturfélaga þess, samþykktar af stjórn Isavia ohf. 12. júní 2023.

¹⁵ Sjá Viðskiptablaðið 12. janúar 2020

¹⁶ Sama heimild

¹⁷ Sama heimild

5. NIÐURSTAÐA

5.1. Áritun ríkisendurskoðanda á samstæðureikning Isavia ohf.

83. Isavia ohf. er opinbert hlutafélag og starfsemi þess fellur meðal annars undir hlutafélagalög nr. 2/1995 og ársreikningalög nr. 3/2006.

84. Þar sem Isavia ohf. er í eigu ríkisins fellur það undir ákvæði c-liðar 1. mgr. 4 gr., sbr. 21. gr. laga nr. 46/2016 um tilhögun endurskoðunar. Félagið er endurskoðunarskylt á grundvelli 98. gr., sbr. 96. gr. ársreikningalaga. Í því felst að eingöngu löggiltir endurskoðendur, hvort heldur starfsmenn Ríkisendurskoðunar eða aðrir, ellegar endurskoðunarfyritæki með starfsleyfi, skulu framkvæma endurskoðun á félaginu í samræmi við áskilnað laga nr. 3/2006 og nr. 94/2019, sbr. 97. gr. ársreikningalaga. Með því að hér er um innleiðingu EES-reglna að ræða, ber að túlka löggin með hliðsjón af efni og tilgangi EES-reglnanna. Af þeim verður bersýnilega leitt að löggiltir endurskoðendur, undir eigin nafni, geti einir áritað endurskoðuð reikningsskil um að þau samræmist tédum lögum í hvívetna.

85. Í 3. gr. laga nr. 3/2006 er kveðið á um sérstaka athafnaskyldu stjórnar félags sem er sú að;

„semja ársreikning í samræmi við lög þessi, reglugerðir og settar reikningsskilareglur eftir því sem við á. [Sé ekki mælt fyrir um tiltekið atriði í lögum þessum eða reglugerðum skal fara eftir viðeigandi ákvæðum í settum reikningsskilareglum.]“

86. Isavia ohf. er því skylt að gera samstæðureikning sem ber að skila til ársreikningaskrár í samræmi við áskilnað laga nr. 3/2006, sbr. 2. gr. rgj. nr. 664/2008, sem kveður á um að félögum sem tilgreind eru í 1. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, beri að skila gögnum til ársreikningaskrár samkvæmt reglugerðinni til opinberrar birtingar í lögmaletu formi.

87. Stjórn Isavia ohf. undirritaði samstæðureikning félagsins vegna ársins 2023 og felst í undirritun stjórnarinnar yfirlýsing, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 3/2006, um að;

„...ársreikningurinn [sé] saminn í samræmi við lög þessi, reglugerðir og settar reikningsskilareglur, ef við á. Ef stjórnarmaður eða framkvæmdastjóri telur að ekki skuli samþykkja ársreikninginn eða samstæðureikninginn, eða hann hefur mótbáru fram að færa sem hann telur rétt að félagsaðilar fái vitneskju um, ber honum skylda til að gera grein fyrir því í áritun sinni.“

88. Ársreikningalögin hafa að geyma fjölmörg skyldubundin ákvæði þegar kemur að endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga sem falla undir löggin.

89. Í 4. mgr. 3. gr. laga nr. 3/2006 segir að:

„Hafi ársreikningur verið endurskoðaður skal ársreikningurinn og áritun endurskoðanda mynda eina heild.“

90. Í 73. gr. ársreikningalaga segir:

„Samstæðureikning **skal** semja samkvæmt ákvæðum þessa kafla og **skal** hann hafa að geyma rekstrarreikning, efnahagsreikning, sjóðstreymi, [skýringar og skýrslu stjórnar, **ásamt áritun endurskoðanda** eða undirritun skoðunarmanns].“

91. Í 16. gr. laga um endurskoðendur segir:

„Við lok endurskoðunar **skal endurskoðandi** árita hin endurskoðuðu reikningsskil með áritun sem inniheldur upplýsingar um endurskoðunina og álit endurskoðandans. **Árita skal hin endurskoðuðu reikningsskil með nafni áritunarendurskoðanda** og nafni endurskoðunarfyrirtækis. **Áritun skal vera í samræmi við lög, reglur og góða endurskoðunarvenju.**“

Sjá einnig ákvæði 22. gr. laga um endurskoðendur um ábyrgð og skyldur endurskoðanda samstæðu.

92. Samkvæmt 3. gr. rgj. nr. 664/2008 **skal** senda ársreikning til **ársreikningaskrár ásamt áritun endurskoðenda** eða skoðunarmanna og upplýsingum um hvenær ársreikningurinn var samþykktur. Ársreikning móðurfélags og samstæðureikning félagasamstæðu sem skylt er að semja samkvæmt 73. gr. laga nr. 3/2006, **skal** senda ársreikningaskrá ásamt **áritun endurskoðanda** eða skoðunarmanna og upplýsingum um hvenær reikningarnir voru samþykktir. Einnig skulu móðurfélög sem skylt er að semja samstæðureikninga senda ársreikningaskrá samstæðureikning þegar í stað eftir samþykkt þeirra og eigi síðar en fjórum mánuðum eftir lok reikningsárs **ásamt áritun endurskoðenda**, sbr. 7. gr. sömu rgj.
93. Ef framangreindum fortakslausum lagaskilyrðum um endurskoðun, áritun og skil samstæðureiknings er ekki fullnægt með framangreindum hætti telst hann ekki vera í lögformlegu horfi.
94. Með hliðsjón af öllu framangreindu er áritun stjórnar Isavia ohf. augljóslega röng um það að ársreikningurinn hafi verið endurskoðaður og áritaður í samræmi við lög nr. 94/2019, sbr. lög nr. 3/2006.
95. Bersýnilegt er af samstæðureikningi Isavia ohf. fyrir árið 2023, sem félagið skilaði inn til ársreikningaskrár í mars 2024, að hann er ekki endurskoðaður í samræmi við áskilnað laga þar sem reikningurinn ekki áritaður af löggiltum endurskoðanda í samræmi við 16. gr. og 22. gr. laga nr. 94/2019, sbr. áður tilgreind ákvæði ársreikningalaga.
96. Ágreiningslaust er að ríkisendurskoðandi hefur ekki löggildingu til endurskoðunarstarfa og er áritun hans á samstæðureikninginn um endurskoðun því augljóslega hvorki í samræmi við lög nr. 94/2019 né lög nr. 3/2006, ellegar raunar lög nr. 46/2016. Af áritun ríkisendurskoðanda á samstæðureikninginn má sjá að hann hefur hvorki framkvæmt sjálfur endurskoðun á Isavia ohf., enda skortir hann hæfi til þess, né er hann bær að lögum til að staðfesta endurskoðun samstæðureiknings félagsins eða annað það í starfsemi þess sem fellur undir störf löggilts endurskoðanda við endurskoðun reikningsins.
97. Í áritun ríkisendurskoðanda segir að samstæðureikningur Isavia fyrir árið 2023 sé endurskoðaður samkvæmt lögum nr. 46/2016, um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreiknings. Sú staðhæfing ein og sér felur í sér að ekki sé farið að lögum við endurskoðun á reikningum félagsins, þar sem endurskoðunina ber að framkvæma eftir áðurgreindum ákvæðum ársreikningslaga og laga um endurskoðendur. Það liggur því ekki

- í valdsviði ríkisendurskoðanda samkvæmt 21. gr. laga 46/2016, þar sem kveðið er á um aðgreiningu laganna frá lögum nr. 94/2019, að endurskoða og árita samstæðureikning Isavia ohf., hvorki í eigin nafni né í nafni Ríkisendurskoðunar sem stofnunar, líkt og um væri að ræða hverja aðra ríkiseiningu innan starfssviðs ríkisendurskoðanda samkvæmt lögum nr. 46/2016. Það fer gegn 21. gr. laga nr. 46/2016 og bersýnilega gegn öllum ákvæðum laga nr. 3/2006 og nr. 94/2019 um einstaklingsbundna áritun endurskoðanda á ársreikninga endurskoðunarskyldra félaga.
98. Við lögskýringu um hæfi ríkisendurskoðanda til að árita samstæðureikning endurskoðunarskylds félags verður að gæta að því hvernig efnisreglur laga um ríkisendurskoðanda ríma við efni þeirra EES-reglna sem liggja til grundvallar gildandi lögum um ársreikninga og endurskoðun. Áður er greint frá samhengi EES-reglna og innleiðinga þeirra í landsrétt við túlkun laga. Í ljósi framangreindra tilskipana og reglugerða EB, sem teknar hafa verið upp í EES samninginn til innleiðingar hérlandis um endurskoðun og ársreikninga og lögskýringarreglna EES - réttar um túlkun hugtaka og efnisreglna EES-reglna, ber að leggja til grundvallar inntak og efni þeirra við túlkun íslenskra lagaákvæða sem byggja á þeim. Af þeim ástæðum verður texti reglna EES-réttar ráðandi við túlkun þeirra sem aftur þýðir að ekki er svigrúm til að víkja frá því nema við sérstakar og óvenjulegar aðstæður. Við túlkun EES-reglna hafa formálsorð reglugerða og tilskipana ákveðið vægi en samkvæmt 1. lið bókunar 1 við EES-samninginn, sem veitt var lagagildi hér á landi með 1. mgr. 2. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið, eru formálsorð reglugerða og tilskipana lögskýringarsjónarmið við túlkun þeirra.
99. Samkvæmt tilskipunum EB um endurskoðun ársreikninga fyrirtækja, er almennt krafist að endurskoðandi sem áritar reikningsskil sé nafngreindur. Tilskipanirnar leggja áherslu á ábyrgð og gagnsæi í endurskoðunarferlinu, sem felur í sér að áritunarendurskoðandi skuli vera tilgreindur með nafni. Það er gert til að tryggja ábyrgð og traust á endurskoðunarferlinu, þar sem nafngreindur endurskoðandi getur verið kallaður til persónulegrar ábyrgðar ef upp koma vandamál eða spurningar um reikningsskilin.
100. Við túlkun laga um ríkisendurskoðanda er ennfremur mikilvægt að hugað sé að lagasamræmi, þannig að lögin samræmist öðrum réttarreglum á sama sviði. Þeir lagabálkar sem hér koma einkum til skoðunar eru, annars vegar, ársreikningalögin og hins vegar, lög um endurskoðendur, sem bæði eiga uppruna sinn í EES-reglum sem innleiddar hafa verið í landsrétt. Við túlkun á heimildum ríkisendurskoðanda, og eftir atvikum Ríkisendurskoðunar sem stofnunar, samkvæmt lögum nr. 46/2016 er því óhjákvæmilegt að líta til framangreindra laga til að gæta lagasamræmis. Sem fyrr segir þá felst í 21. gr. laga um ríkisendurskoðanda gildissviðsákvæði sem ætlað er að afmarka skil á milli laga um ríkisendurskoðanda og laga um endurskoðendur. Engin skil eru þar tilgreind á milli fyrrgreindu laganna og ársreikningalaganna.
101. Meginregla 21. gr. laga nr. 46/2016 er sú að ríkisendurskoðandi og starfsmenn Ríkisendurskoðunar séu undanþegnir lögum um endurskoðendur þó með þeirri undantekningu sem greinir í 2. málslíð ákvæðisins. Felast í undantekningunni fyrirmæli um að þeir starfsmenn Ríkisendurskoðunar, sem ætlað er að endurskoða félög sem að lögum eru endurskoðunarskyld, skuli falla undir lög um endurskoðendur. Undantekningarákvæðið er því sérregla að þessu leyti sem gengur framur meginreglu ákvæðisins.

102. Við lögskýringuna ber að líta til innra samræmis 2. máls. 1. mgr. 21. gr. við önnur ákvæði sömu laga. Nærtækast er að líta til 7. gr. laga um ríkisendurskoðanda sem kveður á um að honum sé „... *heimilt fyrir hvern aðalfund eða ársfund félags í meirihlutaeigu ríkisins að tilnefna endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtæki til þess að annast endurskoðun ársreikninga félaga skv. c-lið 1. mgr. 4. gr. Val á endurskoðunarfélagi eða endurskoðanda skal ákveðið í samráði við endurskoðunarnefndir þar sem það á við.*“ Í greinargerð með frumvarpi að lögum um ríkisendurskoðanda segir í athugasemd með 2. mgr. 7. gr. að „...*Af c-lið 1. mgr. 4. gr. frumvarpsins leiðir að ríkisendurskoðandi endurskoðar ársreikninga hlutafélaga og sameignarfélaga þar sem ríkið á helmingshlut eða meira. Þegar svo ber undir getur ríkisendurskoðandi falið sjálfstætt starfandi endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtæki endurskoðunina, sbr. 2. mgr. ákvæðisins. Áréttað er að þegar svo ber undir skuli haft samráð við endurskoðunarnefndir þar sem við á. Slíkt er nýmæli og er ætlað að stuðla að betri framkvæmd...*“
103. Af 7. gr. laga um ríkisendurskoðanda leiðir að honum er heimilt að útvista endurskoðun á ársreikningum endurskoðunarskyldra félaga til löggiltra endurskoðenda. Með samanburði á 7. gr. og 21. gr. laganna, er nærtækast að líta svo að lögin mæli fyrir um að sömu efniskröfur gildi um þá aðila sem annast endurskoðun á vegum embættisins, hvort heldur um sé að ræða löggilta endurskoðendur innan Ríkisendurskoðunar eða sjálfstæða endurskoðendur utan stofnunarinnar. Önnur niðurstaða er órökrétt. Ennfremur leiðir samanburður við ákvæði ársreikningalaga og laga um endurskoðendur, sem kveða á um inntak og efni endurskoðunar til sömu niðurstöðu, að ríkisendurskoðandi hafi ekki lagaheimild til þess að haga endurskoðun á endurskoðunarskyldum félögum með þeim hætti sem áritun hans á samstæðureikning Isavia ohf. ber vott um. Heldur sé það aðeins á færi þeirra löggiltu endurskoðenda sem annast endurskoðunarvinnuna.
104. Lögskýring með vísan til tilgangs 21. gr. laganna leiðir til sömu niðurstöðu, ella væri tilvísun 2. máls. 1. mgr. 21. gr. til laga um endurskoðendur, um hæfi starfsmanna Ríkisendurskoðunar við endurskoðun félaga, algjörlega tilgangslaus. Bersýnilegt er af lögskýringargögnum að tilgangur ákvæðisins er sá að tryggja að endurskoðun Ríkisendurskoðunar á endurskoðunarskyldum félögum fylgi þeim lögum og reglum sem gilda um endurskoðun á árs- og samstæðureikningskilum slíkra félaga.
105. Að álykta út frá lögum nr. 46/2016 að ríkisendurskoðandi sé undanþeginn efnisreglum um faglega endurskoðun í skilningi ársreikningalaga og laga endurskoðendur þegar kemur að endurskoðunarskyldum félögum samræmist á engan hátt þeim skilyrðum sem EES-reglur og íslenskt lagaumhverfi gera til faglegrar og óháðrar endurskoðunar á endurskoðunarskyldum félögum. Eins og fyrr greinir í almennti umfjöllun um lög nr. 46/2016 þá er órökrétt að leiða þá ályktun út frá undanþágu Ríkisendurskoðunar frá stofnun félags, sbr. 4. gr. laga um endurskoðendur, að starfsmenn Ríkisendurskoðunar, sem annast endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga, séu ekki bundnir af ákvæðum laga um endurskoðendur varðandi framkvæmd og einstaklingsbundna áritun um endurskoðun. Í undantekningunni felst ekki annað en að löggiltir endurskoðendur í starfi hjá Ríkisendurskoðun þurfi ekki að annast endurskoðunarstörf í nafni félags. Leiðir af eðli málsins að þau störf eru þá unnin í nafni og á ábyrgð einstaklinganna sjálfra.
106. Þá verður að horfa til þess, við túlkun laganna, að tilvitnuð ákvæði í ársreikningalögum um tilhögun endurskoðunar og skil á ársreikningum eru skyldubundin ákvæði. Í þeim felast fyrirmæli sem eru fortakslaus um það að löggiltir endurskoðendur skuli einir annast endurskoðun félaga sem eru endurskoðunarskyld með þeim lögboðna hætti sem fyrr greinir

og að ársreikningum skuli skilað til skrárinnar með áritun viðkomandi endurskoðanda. Til þess að víkjast undan ákvæðum ársreikningalaga nægir ekki að vísa til þess að 21. gr. laga um ríkisendurskoðanda sé óljós. Til þess að ríkisendurskoðandi teldist vera óbundinn af téðum ákvæðum ársreikningalaga hefði löggjafinn þurft að kveða skýrt og ótvírætt á um það í lögum um að ríkisendurskoðandi væri undanþeginn lagakröfum ársreikningalaga um tilhögun endurskoðunar félaga sem falla undir c-lið 1. mgr. 4. gr. laga um ríkisendurskoðanda. Það var augljóslega ekki gert. Með því gera hið öndverða, að fella endurskoðun slíkra félaga á vegum Ríkisendurskoðunar undir lög um endurskoðendur verður að telja að ársreikningalögin séu sjálfstæð gagnvart ríkisendurskoðanda varðandi hin endurskoðunarskyldu félög og gildi því um öll slík félög.

107. Væri fallist á þá túlkun að lög nr. 46/2016 fælu í sér slíka útvíkkun á starfssviði ríkisendurskoðanda, að hann gæti fyrir hönd Ríkisendurskoðunar áritað reikninga allra endurskoðunarskyldra félaga í hlutaeigu ríkisins um endurskoðun, án tillits til laga um endurskoðendur og ársreikninga, fæli það í raun í sér að löggiltir endurskoðendur á vegum Ríkisendurskoðunar þyrftu ekki að uppfylla skyldur sem hvíla löggiltum endurskoðendum, m.a. um einstaklingsbundna ábyrgð þeirra, gagnsæi gagnvart almenningi og eftirlit með störfum þeirra af hálfu hins opinbera, við endurskoðun endurskoðunarskyldra félaga. Í þeirri túlkun fælist einnig brot á þeim skyldum sem EES reglur leggja á íslenska ríkið með kröfum um að félög af tiltekinni stærð og samfélagslegu mikilvægi, skuli endurskoðuð af endurskoðendum í skilningi ársreikningatilskipunarinnar í samræmi við allar þær kröfur sem EES – reglur áskilja um um fagleg vinnubrögð.

108. Áritun ríkisendurskoðanda um endurskoðun á samstæðureikning Isavia ohf. af hálfu Ríkisendurskoðunar er því að mati undirritaðs hvorki fullgild áritun í skilningi laga nr. 3/2006, né laga nr. 94/2019 þar sem endurskoðunin er hvorki sýnilega framkvæmd né samstæðureikningurinn áritaður af nafngreindum löggiltum endurskoðanda. Afleiðing þess er sú að yfirlýsing ríkisendurskoðanda í samstæðureikningi Isavia ohf. er ógild (nullitet) að lögum og telst samstæðureikningurinn því ekki uppfylla kröfur laga nr. 3/2006 til slíkra reikninga. Er hann þar af leiðandi ekki skilahæfur til ársreikningaskrár samkvæmt þeim lögum.

109. Með því að komist er að þeirri niðurstöðu, hér að framan, að áritun ríkisendurskoðanda um endurskoðun á samstæðureikningi Isavia ohf. sé ógild að lögum, þá er næst að meta hverju það varði gagnvart framfylgd við lög um ársreikninga, sem og ábyrgð og athafnaskyldu ársreikningaskrár. Hvorki verður fjallað sérstaklega um lagalega ábyrgð stjórnar Isavia ohf. né ríkisendurskoðanda í þessu sambandi með tilliti til hlutafélagalaga eða laga um ársreikninga og endurskoðendur.

5.2. Gildi samstæðureiknings Isavia ohf. gagnvart lögum um ársreikninga og skyldur ríkisendurskoðanda.

110. Með hliðsjón af öllum framangreindum lagaskilyrðum verður samstæðureikningur endurskoðunarskylds félags ekki fullgerður í lögmæltu horfi fyrir en löggiltur endurskoðandi hefur annast endurskoðun á félaginu og sett nafn sitt undir áritun á reikninginn sem fullnægir ákvæðum 16. gr. og 22. gr. laga nr. 94/2019, sbr. ákvæði ársreikningalaga sem við eiga. Skil Isavia ohf. á samstæðureikningi félagsins vegna 2023 til ársreikningaskrár í mars 2024, án áritunar um endurskoðun af hálfu löggilts endurskoðanda, telst ekki vera afhending á gildum samstæðureikningi félagsins til skrárinnar í skilningi ársreikningalaga. Fyrir liggur að ársreikningaskrá hefur samþykkt

samstæðureikninginn með rökum sem starfsmenn Ríkisskattstjóra telja þó alls ekki vera afdráttarlaus um heimildir ríkisendurskoðanda til að árita reikninginn með umræddum hætti. Það má af því að reikningurinn er tekinn á ársreikningaskrá með svokallaðri ábendingu ríkisskattstjóra. Gildir sú ákvörðun þar til ef og þegar henni væri hrundið. Hins vegar má telja að ársreikningaskrá hefði borið, í ljósi vafa um hæfi ríkisendurskoðanda til þess að árita samstæðureikninginn, að hafna honum og beita félagið viðurlögum. Ágreiningur um áritunarhæfi ríkisendurskoðanda hefði þá farið fyrir yfirskaðanefnd til úrlausnar eða eftir atvikum ráðuneytisins. Sá möguleiki er enn fyrir hendi að ársreikningaskrá afturkalli að eigin frumkvæði fyrri ákvörðun sína um að samþykkja samstæðureikning Isavia ohf. og beiti viðurlögum á grundvelli ársreikningalaga eins og lög standa til.

111. Samkvæmt 2. tölul. 2. gr. laga nr. 3/2006 er það lögbundið hlutverk ársreikningaskrár að framfylgja fyrir mælum laganna um eftirlit með skilum á ársreikningum og að þeim sé skilað í lögmæltu horfi, sbr. það sem segir í ákvæðinu um að ársreikningaskrá sé:

„Skrá sem starfrækt er í því skyni að taka á móti, varðveita og veita aðgang að skilaskyldum gögnum ásamt því að hafa eftirlit með að þessi gögn séu í samræmi við ákvæði laga, reglugerða og settra reikningsskilareglna.“

112. Í ársreikningalögum er sérstaklega kveðið á um að samstæðureikningur endurskoðunarskylds félags skuli vera endurskoðaður svo hann teljist löglegur, sbr. umfjöllun hér að ofan. Jafnframt er í XII. kafla sömu laga að finna viðurlagaákvæði sem beita skal í þeim tilvikum þegar ársreikningi er ekki skilað til ársreikningaskrár í lögmæltu horfi. Í 120. gr. sömu laga er að finna ákvæði sem setur þá skyldu á ársreikningaskrá að leggja stjórnvaldssektir á þau félög sem vanrækja skil á ársreikningi eða samstæðureikningi í lögmæltu formi til opinberrar birtingar innan þeirra fresta sem kveðið er á um í 109. gr. sömu laga. Ákvæðið er **skyldubundið og fortakslaust** sem felur í sér að ársreikningaskrá ber að beita þeim lögboðnu viðurlögum sem mælt er fyrir um í lögnum ef félög vanrækja lögbundnar skyldur sínar.

113. Í 3. mgr. 120. gr. ársreikningalaga er kveðið á um aðgerðir ársreikningaskrár ef ársreikningur eða samstæðureikningur uppfylla ekki ákvæði laganna en þar segir meðal annars;

„...að mati ársreikningaskrár skal hún tilkynna félagi um þá afstöðu, gefa því kost á úrbótum og möguleika á að koma að andmælum. Ef ekki berast fullnægjandi skýringar eða úrbætur innan 30 daga skal lögð á félagið stjórnvaldssekt að fjárhæð 600.000 kr.“

114. Fyrir liggur að ársreikningaskrá gerði réttmætar athugasemdir við að ríkisendurskoðandi skyldi árita samstæðureikninginn um endurskoðun fyrir hönd Ríkisendurskoðunar sem stofnunar, í stað þess að hann væri áritaður af endurskoðanda. Jafnframt liggur fyrir að ársreikningaskrá telur að vafi leiki á um hæfi ríkisendurskoðanda til að árita reikninginn þrátt fyrir rökstuðning Ríkisendurskoðunar og lögfræðialit. Ábendingu ársreikningaskrár um áritun ríkisendurskoðanda er augljóslega beint að lesendum samstæðureikningsins án þess að það sé útskýrt hvers vegna ábendingin sé sett fram. Nærtækast er að álykta að ársreikningaskrá sé með þessum hætti að benda lesendum á að ekki sé að finna áritun löggilts endurskoðanda á samstæðureikninginn og skráin telji það álitamál hvort

ríkisendurskoðandi sé hæfur samkvæmt lögum til þess að árita samstæðureikning Isavia ohf.

115. Með hliðsjón af X. kafla laga nr. 3/2006 verður ekki annað séð en að ábending ársreikningaskrár sé hrein markleysa að lögum. Í ljósi viðurlagakafla laganna og athafnaskyldu ársreikningaskrár, ef innsendir ársreikningar uppfylla ekki kröfur laga að öllu leyti, þá verður ekki séð að ársreikningaskrá geti leyst sig undan lögbundnum skyldum sínum með ábendingum af þessu tagi. Annað hvort, ber henni að líta svo á að áritun ríkisendurskoðanda sé í fullu samræmi við lög, eður ei. Telji ársreikningaskrá hið fyrrgreinda eiga við, er ekki þörf á ábendingunni til lesenda samstæðureikningsins. Ef hið síðara á við, verður ekki séð af ákvæðum laga nr. 3/2006 að ársreikningaskrá megi taka við samstæðureikningi Isavia ohf. og færa hann á skrá sem gildan með því einu að benda á að hans sé áritaður af öðrum en löggiltum endurskoðanda og láta lesendum ábendingarinnar þannig eftir að vangaveltast með lagalega þýðingu þess.
116. Af lögum nr. 3/2006 leiðir að ársreikningaskrá telst vera sjálfstætt stjórnvald. Skoðun ríkisendurskoðanda á túlkun laga vegna Isavia ohf. hefur að lögum ekki meira vægi en athugasemdir félagsins sjálfs sem lúta þeirri skyldu sem lög nr. 3/2006 áskilja. Þess vegna, er framganga ársreikningaskrár gagnrýniverð að því er varðar skort á framfylgni við lög varðandi skil á lögformlegum samstæðureikningi Isavia ohf. til skrárinnar.
117. Af skoðun virðist sem stjórnsluframkvæmd ársreikningaskrár sé skýr þegar skráin hefur talið að endurskoðunarskyld félög hafi skilað ársreikningum án fullgildrar áritunar löggilts endurskoðanda. Til marks um afstöðu ársreikningaskrár til ársreiknings sem ekki hefur verið endurskoðaður með lögbundnum hætti að mati skrárinnar má til dæmis nefna úrskurð yfirskattanefndar í máli nr. 118/2021:

Í því máli var til úrlausnar deila um skyldu félags til greiðslu sektar á grundvelli ársreikningaskrár sem hafði gert kæranda sekt að fjárhæð 360.000 kr. vegna vanrækslu á að standa ársreikningaskrá skil á endurskoðuðum ársreikningi fyrir reikningsárið 2019 til opinberrar birtingar innan tilskilins frests. Ársreikningaskrá hafði fellt ársreikning kæranda af skrá, sem ófullnægjandi, með þeim rökum að félagið væri yfir þeim stærðarmörkum sem fram kæmu í 1. mgr. 98. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, og **bæri því að kjósa endurskoðanda til að láta endurskoða ársreikninginn, sbr. 96. gr. laganna.** Var félaginu gefinn kostur á að leggja fram endurskoðaðan ársreikning, en að öðrum kosti yrði félaginu ákvörðuð sekt að fjárhæð 600.000 kr., sbr. 3. mgr. 120. gr. laga nr. 3/2006. **Tók ársreikningaskrá fram að ársreikningurinn þyrfti að vera með áritun endurskoðanda ásamt skýrslu stjórnar og þyrfti hann að hafa verið samþykktur á hluthafafundi.** Var kæranda veittur 30 daga frestur til að bregðast við og **afhenti félagið innan þeirra tímamarka ársreikningaskrá að nýju ársreikning fyrir reikningsárið 2019, áritaðan um endurskoðun.** Allt að einu ákvað ársreikningaskrá að gera félaginu sekt á þeim grunni að ársreikningur kæranda fyrir reikningsárið 2019, **áritaður um endurskoðun af B, löggiltum endurskoðanda, hefði ekki að geyma í árituninni nafn endurskoðunarfyrtækis félagsins og væri áritunin því ekki í samræmi við ákvæði 1. mgr. 16. gr. laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun, svo sem vera bæri, sbr. 1. og 2. mgr. 104. gr. laga nr. 3/2006.** Samkvæmt upplýsingum sem ársreikningaskrá hafði undir höndum starfaði tédur B ekki hjá félagi sem hefði fengið starfsleyfi sem endurskoðunarfyrtæki, og **hefði honum því ekki verið heimilt að árita ársreikninginn sem endurskoðandi, sbr. ákvæði 4. gr. laga nr. 94/2019.**

Að auki væri áritun endurskoðanda ábótavant þar sem ekki kæmi fram staðfesting þess að skýrsla stjórnar og ársreikningur innihéldi það sem skylt væri samkvæmt lögum um ársreikninga, sbr. 6. mgr. 16. gr. laga nr. 94/2019 og 2. mgr. 104. gr. laga nr. 3/2006. Í ljósi þess að framlagður ársreikningur kæranda þótti vera ófullnægjandi hefði ársreikningaskrá ákveðið að leggja stjórnvaldssekt að fjárhæð 600.000 kr. á félagið. Var kæranda leiðbeint um að legði félagið fram fullnægjandi ársreikning innan 30 daga frá tilkynningu ársreikningaskrár myndi sektarfjárhæðin lækka um 90%. Lagði félagið fram fullnægjandi ársreikning innan tveggja mánaða frá sama tímapunkti myndi sektin lækka um 60% en yrði hann lagður fram innan þriggja mánaða myndi sektin lækka um 40%. Þann 23. apríl 2021 stóð kærandi enn skil á ársreikningi félagsins fyrir reikningsárið 2019 til ársreikningaskrár.

118. Við meðferð málsins fyrir yfirskattanevnd lagði ríkisskattstjóri fram umsögn, þar sem byggt var á því að áritun endurskoðanda hefði ekki verið í samræmi við ákvæði laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun, sbr. 2. mgr. 104. gr. laga nr. 3/2006. Að mati ársreikningaskrár hefði félagið því ekki staðið skil á fullnægjandi ársreikningi innan 30 daga frá tilkynningu um kröfu um úrbætur. Í niðurstöðu yfirskattanevndar sagði meðal annars:

...Óumdeilt er í málinu að ársreikningur kæranda fyrir reikningsárið 2019, sem upphaflega var sendur ársreikningaskrá, uppfyllti ekki skilyrði laga nr. 3/2006 hvað snerti endurskoðun ársreikningsins. Ennfremur er óumdeilt að áritun endurskoðanda á ársreikningi sem skilað var 19. febrúar 2021 hafi ekki verið fullnægjandi, sbr. ákvæði laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun. Hins vegar hefur ársreikningaskrá ekki gert athugasemdir við ársreikning kæranda sem kærandi sendi 23. apríl 2021. Vegna vanrækslu kæranda á að sinna þeirri skyldu sinni að skila endurskoðuðum ársreikningi innan tilskilins frests voru lagaskilyrði til beitingar sektar samkvæmt 3. mgr. 120. gr. laga nr. 3/2006. Sektarfjárhæð er fastákvörðuð 600.000 kr. samkvæmt þessu lagaákvæði. Hins vegar bar ársreikningaskrá að lækka ákvarðaða sekt vegna skila kæranda á endurskoðuðum ársreikningi 23. apríl 2021, sbr. 4. mgr. 120. gr. laga nr. 3/2006. Á þeim grundvelli var sektarfjárhæð lækkuð og ákvörðuð að lyktum 360.000 kr. með hinum kærða úrskurði...

119. Í ofangreindu máli má sjá að ársreikningaskrá beitti mjög strangri túlkun, meðal annars, á 96. gr., 97. gr., 98. gr. og 120. gr. laga nr. 3/2006 og gekk mjög eftir því að kærandi legði fram ársreikning með áritun löggilts endurskoðanda félagsins. Þó úr væri bætt var kæranda engu að síður gerð sekt.
120. Í yfirskattanevndarmáli nr. 150/2023 hafði kærandi ekki skilað inn samstæðureikningi í samræmi við lagaskyldu að mati ársreikningaskrár. Í niðurstöðukafla úrskurðar yfirskattanevndar segir meðal annars:

*Um birtingu ársreikninga og skyldur félaga til þess að standa ársreikningaskrá skil á ársreikningum sínum eru ákvæði í X. kafla laga nr. 3/2006. Í XII. kafla laganna er fjallað um viðurlög og málsmeðferð vegna brota á þeim. Í 3. mgr. 120. gr. laganna, sbr. 71. gr. laga nr. 73/2016, um breytingu á lögum um ársreikninga nr. 3/2006, kemur fram að uppfylli ársreikningur eða samstæðureikningur ekki ákvæði laganna að mati ársreikningaskrár skuli hún tilkynna félagi um þá afstöðu, gefa því kost á úrbótum og möguleika á að koma að andmælum. **Berist ekki fullnægjandi skýringar eða úrbætur***

innan 30 daga skuli ársreikningaskrá leggja á félagið stjórnvaldssekt að fjárhæð 600.000 kr. Þá er í 4. mgr. sömu lagagreinar kveðið á um að leggi félag fram **fullnægjandi upplýsingar eða skýringar** með ársreikningi eða samstæðureikningi innan 30 daga frá tilkynningu um álagningu stjórnvaldssektar skuli ársreikningaskrá lækka sektarfjárhæðina um 90%. Séu úrbætur gerðar innan tveggja mánaða frá tilkynningu sektarfjárhæðar skuli lækka sektarfjárhæðina um 60%, en séu úrbætur gerðar innan þriggja mánaða frá tilkynningu sektarfjárhæðar skuli lækka sektarfjárhæðina um 40%.

Eins og fram er komið er ágreiningslaust að kæranda hafi borið að standa skil á **endurskoðuðum ársreikningi og samstæðureikningi**. Var skorað á kæranda með bréfi ársreikningaskrár, dags. 8. ágúst 2023, að gera úrbætur að þessu leyti vegna reikningsársins sem lauk 31. desember 2022 og var félaginu veittur 30 daga frestur frá dagsetningu bréfsins að telja, sbr. 3. mgr. 120. gr. laga nr. 3/2006. **Vegna vanrækslu kæranda á að gera úrbætur á innsendum ársreikningi félagsins fyrir fyrrgreint tímabil, þrátt fyrir áskorun þar um, voru lagaskilyrði til beitingar sektar samkvæmt 3. mgr. 120. gr. laga nr. 3/2006.** Um lögboðinn frest er að ræða og gat kærandi því ekki vænst þess að frekari frestur til úrbóta yrði veittur. Getur ekki komið til ógildingar hinnar kærðu ákvörðunar ársreikningaskrár vegna þessa þótt taka megi undir með kæranda að rétt hefði verið að svara beiðni félagsins. Með vísan til framanritaðs verður að hafna kröfu kæranda um niðurfellingu sektar. Að því gættu sem fram er komið í málinu um skil endurskoðaðs samstæðureiknings kæranda 27. september 2023 og með vísan til 4. mgr. 120. gr. laga nr. 3/2006 er fallist á varakröfu kæranda um lækkan sektar um 90% eða úr 600.000 kr. í 60.000 kr.

121. Með hliðsjón af framangreindum úrskurðum yfirskattanefndar og sambærilegum úrskurðum¹⁸ liggur fyrir hver lagatúlkun og stjórnsýsluleg framkvæmd ársreikningaskrár og yfirskattanefndar er í þeim tilvikum þegar að ársreikningi er skilað til ársreikningaskrár án þess að gætt sé að lagaskyldu um endurskoðun ársreikninga. Leiðir slíkt til þess að ársreikningur er tekinn af skrá og félaginu gerð viðurlög.

122. Í tilviki Isavia ohf. standa lagarök til þess að telja að samstæðureikningur félagsins sé haldinn veigameiri annmörkum en þeim sem voru til úrlausnar í framangreindum úrskurðum yfirskattanefndar. Í fyrra málinu hafði skoðunarmaður áritað innsendan ársreikning en eftir athugasemd ársreikningaskrár um að félagið væri endurskoðunarskilt hafði löggiltur endurskoðandi áritað hann en þó ekki með fullnægjandi hætti að mati ársreikningaskrár, eins og lýst er í úrskurðinum. Varðaði það viðurlögum þó úr væri bætt af hálfu félagsins. Í síðara málinu var bætt úr annmörkun á samstæðureikningi, í samræmi við kröfur ársreikningaskrár um endurskoðun en þó ekki innan lögbundinna fresta og kæranda því gerð sekt. Varðandi samstæðureikning Isavia ohf. er málum háttað á annan veg. Ekki var bætt úr annmörkum í samræmi við tilmæli ársreikningaskrár. Samstæðureikningi félagsins var skilað til ársreikningaskrár í því formi að ríkisendurskoðandi – sem hvorki er löggiltur endurskoðandi né hefur sjálfur framkvæmt endurskoðun á reikningum félagsins – áritaði samstæðureikninginn um endurskoðun fyrir hönd Ríkisendurskoðunar, sem er bersýnilega brot á 104. gr. laga nr. 3/2006 og 16. gr. og 22. gr. laga nr. 94/2019.

¹⁸ Sjá og úrskurð yfirskattanefndar nr. 78/2022;

123. Í þessu sambandi ber að líta til þess ársreikningaskrá hafði öll árin á undan tekið samstæðureikning Isavia ohf. á skrá í því formi sem athugasemdabréf skrárinnar gerði kröfu um. Liggur fyrir að samstæðureikningar Isavia ohf. fyrir árin 2010 til og með 2022 voru allir áritaðir um endurskoðun af tveimur löggiltum endurskoðendum, fyrst af endurskoðendum Deloitte og síðan af endurskoðendum í starfi hjá Ríkisendurskoðun. Áritun endurskoðendanna er jafnan með yfirskriftinni „**óháð endurskoðun**“ og staðfestir hún að endurskoðun félagsins hafi farið fram með lögbundnum hætti. Það er ljóst af samstæðureikningum Isavia ohf. frá 2010 til og með 2022 að ríkisendurskoðendur á því tímabili hafa túlkað lög um ríkisendurskoðanda á þann veg að einungis löggiltir endurskoðendur hefðu rétt til að endurskoða og árita samstæðureikning Isavia ohf. Þessu viku bersýnilega öðruvísi við í samstæðureikningi félagsins vegna rekstrarársins 2023. Engin grein er gerð fyrir því í áritun ríkisendurskoðanda hvers vegna áritun endurskoðanda um óháða endurskoðun er ekki að finna í samstæðureikningi félagsins vegna rekstrarársins 2023. Ekki verður séð að lagabreytingar hafi orðið á gildissviði laga nr. 46/2016 eða eftir atvikum lögum nr. 3/2006 eða nr. 94/2019 á árunum 2023 og 2024. Má því álykta að ríkisendurskoðandi byggi ákvörðun sína um að árita samstæðureikninginn um endurskoðun hans ekki á lagabreytingum, heldur á grundvelli breyttrar túlkunar hans á lögum nr. 46/2016. Af skýringum ríkisendurskoðanda virðist þessi nýtilkomna túlkun hans á inntaki laga nr. 46/2016 hafa skapað ágreining milli embættisins og Endurskoðendaráðs. Liggur því fyrir að Endurskoðunarráð hefur ekki fallist á þá lagatúlkun ríkisendurskoðanda sem hin svokallaða áritun hans grundvallast á.

124. Með hliðsjón af framangreindu er ekki unnt að álykta með öðrum hætti en að samstæðureikningur Isavia ohf. fyrir 2023 uppfylli hvorki ákvæði laga nr. 3/2006 né laga nr. 94/2019.

125. Lagaskyldur um framfylgni ársreikningaskrár við lög nr. 3/2006 eru skýrar, eins og að framan er rakið. Ber ársreikningaskrá að viðhafa sömu stjórnsluframkvæmd og tíðkast hefur um árabíl sem er staðfest af yfirsattanefnd. Ársreikningaskrá ber sem lægra settu stjórnvaldi að fylgja niðurstöðum yfirsattanefndar sem æðra setts stjórnvalds, sbr. álit UA¹⁹ þar sem umboðsmaður fjallar sérstaklega um fordæmi úrskurða ríkiskattanefndar, forvera yfirsattanefndar, með þessum orðum:

Þegar um stigskipta stjórnslu er að ræða, þar sem lögmælt er að ákvörðun lægra stjórnvalds verði kærð til æðra stjórnvalds, er slík skipan stjórnsluferfisins byggð á þeirri grundvallarreglu, að niðurstaða æðra stjórnvalds um framkvæmd og túlkun réttarheimilda bindi almennt lægri stjórnvöld, en þannig fæst nauðsynlegt samræmi í stjórnsluframkvæmd og jafnréttis þeganna er gætt. [...] Úrskurðir nefndarinnar hafa gildi sem fordæmi og geta því verið réttarheimildir í skattarétti.

126. Í ljósi lagaskyldu og stjórnsluframkvæmdar er ársreikningaskrá skylt að ganga eftir því að ársreikningum sé skilað til hennar í því formi sem ársreikningalög mæla fortakslaut

¹⁹ UA , mál nr. 702/1992. Sjá og dóm Hæstaréttar í máli nr. 297/1998 þar sem sagði:

„...Samkvæmt meginreglu stjórnsluréttar er úrlausn æðra stjórnvalds um skýringu á lögum bindandi við þessar aðstæður fyrir lægra stjórnvald, og myndi hið síðarnefnda ekki geta skotið henni til enn æðra stjórnvalds, jafnvel þótt slíkri lagaheimild væri almennt til að dreifa. Í þeirri aðstöðu ber lægra settu stjórnvaldi að hlíta niðurstöðu æðra stjórnvalds, sem endurskoðað hefur ákvörðun hins lægra setta á grundvelli kæru frá aðila, sem á lögvarinna hagsmuna að gæta...“

fyrir um en ella afskrá ársreikninga sé úrbótakröfum ekki sinnt innan lögboðinna fresta og beita lögmaeltum viðurlögum. Það er viðurkennd meginregla að stjórnvöld skuli gæta samræmis í úrlausnum sínum, þannig að festa og samkvæmni sé í stjórnsýsluframkvæmd. Það leiðir einnig af þeim jafnræðisreglum sem stjórnvöldum ber að fylgja við afgreiðslu mála. Þegar að breyta á stjórnsýsluframkvæmd, verður það aðeins gert að ákveðnum skilyrðum fullnægðum. Slík breyting verður þannig að vera innan þeirra marka, sem gildandi lagareglur setja, og á grundvelli málefnaþgra sjónarmiða. Að öðrum kosti er stjórnvaldi óheimilt að breyta stjórnsýsluframkvæmd nema á grundvelli lagabreytinga eða vegna þess að lög hafi áður bersýnilega verið túlkuð með röngum hætti. Hvorugt á við hér, eftir því sem séð verður.

127. Á þessum grunni bar ársreikningaskrá því að hafna skýringum Isavia ohf. [og ríkisendurskoðanda] og ítreka þá kröfu að Isavia ohf. skilaði samstæðureikningi vegna ársins 2023 með áritun löggilts endurskoðanda í samræmi við ákvæði laga nr. 3/2006. Með því að samstæðureikningur Isavia ohf. hefur ekki að geyma lögmaelta áritun endurskoðanda um endurskoðun bar ársreikningaskrá að hafna samstæðureikningnum og beita viðurlögum gagnvart félaginu. Það hefur ársreikningaskrá ekki gert og felur það í sér að ársreikningaskrá ríkisskattstjóra hefur þá ekki fylgt fyrirmælum X. og XII. kafla laga nr. 3/2006 um eftirlit og viðurlög gagnvart Isavia ohf. vegna þessa.

6. ÚRRÆÐI VEGNA AÐGERÐARLEYSIS ÁRSREIKNINGASKRÁR

129. Með því að ársreikningaskrá hefur ekki fellt ársreikning Isavia ohf. af skrá og beitt félagið lögmaeltum viðurlögum, kemur til skoðunar hvort fyrir hendi séu úrræði gagnvart ársreikningaskrá fyrir að rækja ekki sínar lögbundnu skyldur samkvæmt lögum nr. 3/2006.

6.1. Tilmæli til ársreikningaskrár

130. Í fyrsta lagi kemur til skoðunar að beina tilmælum til ársreikningaskrár um að hún afturkalli ákvörðun sína um að taka samstæðureikning Isavia ohf. á skrá og taki nýja ákvörðun á grundvelli fyrri stjórnsýsluframkvæmdar. Í því felst að ársreikningaskrá legði fyrir Isavia ohf. að nýju að skila samstæðureikningnum með lögmaeltri áritun endurskoðanda innan tilgreinds tíma að viðlagðri höfnun hans og viðurlögum. Ef ekki yrði orðið við þeirri kröfu af hálfu Isavia ohf. færi ákvörðun um höfnun til meðferðar æðra stjórnvalds sem leysti þá úr málinu á stjórnsýslustigi.

6.2. Kvörtun til ráðherra

131. Í öðru lagi kemur til skoðunar að kvarta til Menningar- og viðskiptaráðuneytisins sem fer með mál er varða ársreikningaskrá, sbr. forsetaúrskurður um skiptingu stjórnarmálefna milli ráðuneyta í Stjórnarráði Íslands nr. 7/2022, sbr. lög nr. 3/2006. Í því felst að ráðherra fer með yfirstjórn stjórnvalda sem hafa á hendi framkvæmd stjórnarmálefna sem heyra undir hann nema stjórnvaldið sé sjálfstætt, sbr. 12. gr. laga um Stjórnarráð Íslands. Þó hefur ráðherra eftirlit með starfrækslu, fjárreiðum og eignum á vegum sjálfstæðra stjórnvalda sem heyra undir almennar stjórnunarheimildir hans, sbr. 2. mgr. 12. gr. sbr. 13. gr. sömu laga. Í því felst að ráðherra getur engu að síður lagt mat á það hvort aðfinnslur við verklag ársreikningaskrár í einstökum málum skuli tekið til frekari athugunar á grundvelli yfirstjórnunar- og eftirlitsheimilda hans.¹⁵ Athafnaskylda kann að hvíla á ráðherra til að grípa til virkra úrræða á grundvelli yfirstjórnar- og eftirlitsheimilda þegar fyrir liggur að þess hafi ekki verið gætt, í starfsemi undirstofnunar, að haga málsmeðferð á verkswiði

hennar með þeim hætti sem áskilið er í lögum.¹⁶ Skiptir máli, við frekari afmörkun á skyldu ráðherra til að grípa með raunhæfum og virkum hætti inn í starfsemi undirstofnunar, hvers eðlis annmarkinn er, til dæmis hvort um viðvarandi ástand er að ræða eða einstök tilvik og hversu alvarlegur hann er. Telja verður að skylda ráðherra til grípa inn í starfsemi undirstofnunar markist fyrst og fremst af því hvort lög hafi verið brotin og þá einkum þannig að ólögmett ástand hafi skapast. Ráðherra sem æðra sett stjórnvald og yfirstjórnandi málaflokksins getur ekki látið hjá líða að gera virkar ráðstafanir til að koma þessum þætti í starfsemi lægra setts stjórnvalds í lögmett horf, til dæmis með því að setja stofnun lokafrest, sbr. 2. mgr. 9. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og að öðrum kosti beita heimildum á grundvelli laga nr. 70/1996 um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins.¹⁷ Verður því ekki annað séð en að Menningar- og viðskiptaráðuneytið yrði að bregðast við kvörtun sem byggir á því að stofnun sem lýtur stjórnunar- og eftirlitsskyldu þess hafi brostið lagaheimild við meðferð tiltekins máls.

132. Félag löggiltra endurskoðenda gæti því kvartað til Menningar- og viðskiptaráðuneytisins á þeim grunni að meðferð ársreikningaskrár á samstæðureikningsskilum Isavia ohf. hafi brotið gegn ákvæðum laga nr. 3/2006 um ársreikninga, sbr. lög nr. 94/2019 um endurskoðendur.

133. Þó að ársreikningaskrá hafi sent minnisblað til ráðuneytisins með ábendingu um það mat starfsmanna Ríkisskattstjóra að óljóst sé um heimildir ríkisendurskoðanda - sem er góðra gjalda vert - þá felur það ekki í sér sambærilega athafnaskyldu ráðuneytisins vegna úrlausnar ársreikningaskrár á ágreiningnum um gildi samstæðureiknings Isavia ohf. með sama hætti og kvörtun myndi gera.

6.3. Kvörtun til umboðsmanns Alþingis

134. Í þriðja lagi, kæmi til skoðunar að kvarta til umboðsmanns Alþingis yfir framgöngu ársreikningaskrár að lokinni afgreiðslu Menningar- og viðskiptaráðuneytisins á kvörtun Félags löggiltra endurskoðenda ef viðbrögð þess við kvörtun félagsins væru ófullnægjandi.

135. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 85/1997, um umboðsmann Alþingis, er hlutverk hans að hafa í umboði Alþingis eftirlit með stjórnsýslu ríkis og sveitarfélaga á þann hátt sem nánar greinir í lögnum og tryggja rétt borgaranna gagnvart stjórnvöldum landsins. Skal hann gæta þess að jafnræði sé í heiðri haft í stjórnsýslunni og að hún fari að öðru leyti fram í samræmi við lög, vandaða stjórnsýsluhætti og siðareglur settar á grundvelli laga um Stjórnarráð Íslands og laga um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins. Samkvæmt 2. mgr. 4. gr. laganna getur hver sá sem telur sig hafa verið beittan rangsleitni af hálfu stjórnvalda kvartað af því tilefni til umboðsmanns.

136. Í athugasemdum við 2. mgr. 4. gr. í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögnum um umboðsmann Alþingis er kveðið á um að aðrir geti ekki borið fram kvörtun við umboðsmann en þeir sem haldi því fram að þeir hafi sjálfir orðið fyrir rangsleitni af hálfu stjórnvalda. Þá verður ráðið af athugasemdunum að kvörtunin verði að sýna fram á að brot geti snert beinlínis hagsmuni eða réttindi þess aðila sem kvartar. Eftirlit umboðsmanns snýr fyrst og fremst að því hvort stjórnvöld hafi hagað meðferð mála og ákvarðana í samræmi við skráðar og óskráðar reglur stjórnsýsluréttar, nánari reglur sem settar hafa verið um störf viðkomandi stjórnvalda og að málsmeðferð hafi að öðru leyti verið í samræmi við lög og vandaða stjórnsýsluhætti. Þá hefur umboðsmaður Alþingis einnig heimildir til að vekja athygli Alþingis og viðkomandi fagráðuneytis telji hann óskýrleika vera til staðar varðandi

löggjöf eða breytingar á stjórnsluframkvæmd, þannig að Alþingi sé skylt að huga að því hvaða breytingar þurfi að gera á lögum svo öllum óskýrleika sé eytt.

137. Með hliðsjón af því að tilgangur Félags löggiltra endurskoðenda er að halda uppi hagsmunagæslu löggiltra endurskoðenda gagnvart opinberum aðilum, þá má telja að unnt sé að sýna fram á að meðferð ársreikningaskrár á samstæðureikningi Isavia ohf. árið 2023 varði hagsmuni og rétt félagsmanna þess og félagið hafi því stöðu kvartanda í skilningi 2. mgr. 4. gr. laga um umboðsmann Alþingis.

6.4. Kvörtun til Eftirlitsstofnunar EFTA, ESA (EFTA Surveillance Authority)

138. Loks, kæmi til álita kvörtun til ESA. Einstaklingar, félagasamtök og fyrirtæki á Íslandi geta lagt fram kvartanir til ESA ef þau telja að innlend löggjöf eða stjórnsluaðgerðir séu ósamrýmanlegar ákvæðum eða meginreglum EES-laga sem teknar hafa verið upp í EES samninginn og ber því að innleiða á Íslandi. Kvartanda ber ekki að sýna formlega fram á vilja til að höfða mál eða að hann sé beinn og aðallega þolandi vegna tiltekinna meintra brota á reglunum um innri markað EES.

139. Á þessum grunni gæti Félag löggiltra endurskoðenda lagt fram kvörtun til ESA um að meðferð ársreikningaskrár, vegna annmarka á samstæðureikningi Isavia ohf., færi gegn skuldbindingum Íslands samkvæmt EES samningnum. Til þess að kvörtun sé tekin til greina verður hún að varða brot á EES rétti af hálfu EES ríkis, þar með talið á miðstigi, svæðisbundnu eða staðbundnu stigi. ESA er ekki skylt að hefja formlegt brotamál eftir hverja kvörtun, jafnvel þótt stofnunin telji að brot hafi átt sér stað. Ef ESA fylgir formlega eftir kvörtun er markmið þess að tryggja að lög EES ríkisins í viðkomandi máli séu að fullu í samræmi við EES-lög og réttilega beitt af samningsríkinu.

140. ESA leitast ekki við að leysa einstök og persónuleg mál. Það á undir innlenda dómstóla að leysa úr slíkum málum. Ef EFTA-dómstóllinn staðfestir brot á EES-lögum, verður viðkomandi EES EFTA-ríki að grípa til aðgerða til að bæta úr brotinu.

Fyrir hönd Jónatansson & Co Legal



Hróbjartur Jónatansson hrl., LL.M.