

Reykjavík, 7. júní 2021.

Ákvörðun um veitingu áminningar og tímabundna niðurfellingu löggildingar til endurskoðunarstarfa, skv. 2. mgr. 48. gr. laga nr. 94/2019

Í bréfi endurskoðendaráðs til þín, dags. 20. janúar 2021, kemur fram að ráðinu hafi borist upplýsingar frá ársreikningaskrá um að þann 20. janúar 2020 hafir þú f.h. A hf. áritað ársreikning félagsins B ehf., kt. 710798-2229 fyrir reikningsárið 2019.

Í bréfinu kemur fram að samkvæmt 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun, skuli endurskoðun fara fram á vegum endurskoðunarfyrtækis sem hefur starfsleyfi og er skráð í endurskoðendaskrá en samkvæmt 2. mgr. 4. gr. sömu laga sé endurskoðendum skylt að stofna félag um rekstur endurskoðunarfyrtækis í því formi sem þeir sjálfir kjósi. Af framangreindu ákvæði leiði að endurskoðun, sem ekki fer fram á vegum skráðs endurskoðunarfyrtækis sem fengið hafi starfsleyfi, sé óheimil. Þá kemur fram í bréfi endurskoðendaráðs að með vísan til framanritaðs svo og þess að samkvæmt gögnum endurskoðendaráðs hafi endurskoðun ársreiknings B ehf. fyrir árið 2019 ekki farið fram á vegum endurskoðunarfyrtækis sem hafi starfsleyfi og sé skráð í endurskoðendaskrá sé það mat endurskoðendaráðs að með áritun þinni á ársreikninginn hafir þú brotið gegn ákvæði 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019. Jafnframt hafir þú brotið gegn ákvæði 1. mgr. 14. gr. sömu laga þar sem fram komi að endurskoðandi skuli rækja störf sín í samræmi við góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda og skuli af kostgæfni og samviskusemi í hvívetna fylgja ákvæðum þeirra laga og reglna sem gildi um störf hans. Fram kemur að endurskoðendaráð líti framangreinda háttsemi alvarlegum augum og veki athygli á því að samkvæmt 48. gr. laga nr. 94/2019 geti slík háttsemi varðað réttindamissi, varanlegum eða tímabundnum, í allt að þrjú ár, eða áminningu endurskoðanda. Með vísan til 13. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 var þér veittur frestur til 4. febrúar 2021 til að koma að andmælum vegna framangreinds.

Með tölvupósti C, lögmanns, þann 2. febrúar 2021 var þess óskað að frestur til að koma að andmælum yrði framlengdur um einn mánuð og var fallist á það af hálfu endurskoðendaráðs.

Með bréfi C lögmanns, dags. 8. febrúar 2021, bárust endurskoðendaráði andmæli þín. Í andmælunum kemur m.a. fram að þú sért einn af eigendum D slf. Þú hafir fullgild réttindi til endurskoðunarstarfa skv. 3. gr. laga nr. 94/2019 og séu atvinnuréttindi þín varin af 72. og 75. gr. stjórnskipunarlaga nr. 33/1944. Áralöngu samstarfi um félagið A hf. hafi óvænt lokið á árinu 2020 sem hafi haft í för með sér flækjur og tímabundinn óróa. Fram kemur að áður en samstarfinu hafi lokið hafi ákveðin verkaskipting verið milli aðila þar sem samstarfsaðili þinn hafi haft með

höndum daglegan rekstur félagsins, þ.m.t. það hlutverk að sækja um starfsleyfi fyrir félagið í samræmi við áskilnað nýrra laga.

Þegar ný lög um endurskoðun hafi tekið gildi þann 1. janúar 2020 hafi það verið skilningur þinn að þau lög ættu aðeins við um endurskoðun á fyrirtækjum vegna tekjuársins 2020 en ekki 2019. Einnig hafir þú staðið í þeirri trú að fyrrum samstarfsmaður þinn hafi sótt um starfsleyfi fyrir félagið A hf. Þegar þér hafi orðið ljóst að það hafi ekki verið gert hafir þú lagt inn umsókn um starfsleyfi til atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins þann 10. september 2020. Hafi sú umsókn verið framsend endurskoðendaráði.

Fram kemur í andmælunum að óumdeilt sé að þú sért löggiltur endurskoðandi í skilningi 3. gr. laga nr. 94/2019 og hafir starfað sem slíkur án athugasemda frá árinu 1984. Taka beri tillit til þess við ákvörðun um það hvort þér skuli veitt áminning.

Þá kemur fram að samkvæmt 1. gr. laga nr. 94/2019 sé það yfirlýstur tilgangur löggjafarinnar að tryggja að um störf endurskoðenda og endurskoðunarfyrirtækja gildi skýrar reglur í því skyni að auka traust á ársreikningum og samstæðureikningsskilum endurskoðaðra eininga. Störf endurskoðenda verði tæpast traustari með því að þeim sé gert skylt að stofna félög utan um störf sín því félög í þeim skilningi sinni ekki endurskoðendastörfum heldur starfsmenn félaganna. Tilgangi laganna sé því ekki náð með því að skylda menn til að stofna félög um rekstur sinn.

Fram kemur í andmælum þínum að í greinargerð með frumvarpi því sem orðið hafi að lögum nr. 94/2019 þar sem fjallað sé um 4. gr. komi fram að rökin fyrir því að skylda endurskoðendur til að stofna félög um rekstur sinn séu rakin til Danmerkur. Af frumvarpsumfjöllun með dönsku lögnum megi hins vegar ráða að formið á rekstri endurskoðenda skipti ekki máli svo lengi sem þeir endurskoðendur, sem við reksturinn starfi, fullnægi skilyrðum dönsku laganna til að vera endurskoðendur og hafi sjálfir réttindi til endurskoðunar. Þá er vitnað til 13. gr. núgildandi laga um danska endurskoðendur, revisorloven nr. 468/2008 og skýringa með því ákvæði. Af skýringunum megi ráða að Danir fallist á hvers konar form af rekstri fyrir endurskoðendur, þ.m.t. einkafima.

Í andmælunum kemur fram að þú hafir ekki á móti því að hafa rekstur þinn í því formi sem löggjafinn óski og hafir þú sótt um starfsleyfi fyrir félag þitt í þeim tilgangi að fullnægja öllum þeim skyldum sem ákvæði laga nr. 94/2019 bjóði. Þú hafir talið þig vera í góðri trú og innan allra tímamarka þegar þú hafir lagt inn umsókn um starfsleyfi fyrir félagið þar sem þú hafir talið að ákvæði laganna kæmu ekki til framkvæmda fyrr en við endurskoðun fyrirtækja árið 2020.

Þess sé farið á leit að endurskoðendaráð taki ofangreindar skýringar til greina og falli frá frekari meðferð málsins. Verði ekki á það fallist sé bent á þá meginreglu stjórnarsýslulaga að þeim mun mótþrægari sem ákvörðun sé fyrir aðila máls þeim mun meiri kröfur verði að gera til rökstuðnings hennar. Rökstuðningurinn þurfi m.a. að vera atviksbundinn og ítarlegur ef til standi að taka þá íþyngjandi ákvörðun að veita áminningu af þessu tilefni. Augljóslega geti ekki komið til þess að þú verðir sviptur réttindum þínum vegna þessa enda væru slík úrræði í andstöðu við meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga og langt umfram tilefni.

Markmiðið í þessu tilviki geti ekki verið annað en að fullnægja áskilnaði laganna um félagsform og starfsleyfi. Félagsformið liggja fyrir og einnig umsókn um starfsleyfi. Verði ekki fallist á kröfur þínar sé þess óskað að fá að koma að frekari athugasemdum á síðari stigum málsins.

Með bréfi endurskoðendaráðs til þín, dags. 16. febrúar 2021, var þér tilkynnt að vegna alvarleika þeirra brota sem um ræðir í máli þessu og að teknu tilliti til andmæla þinna, sem fram hafi komið í bréfi lögmanns þíns, dags. 8. febrúar 2021, hafi endurskoðendaráð til skoðunar að veita þér áminningu og fella niður réttindi þín til endurskoðunarstarfa tímabundið í tvo mánuði, með vísan til heimildar 1. mgr. sbr. 2. mgr. 48. gr. laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun. Fram kom að áður en endurskoðendaráð tæki ákvörðun um beitingu viðurlaga og með vísan til áskilnaðar í andmælubréfi þínu, dags. 8. febrúar 2021, væri þér gefinn kostur á að koma að frekari andmælum í málinu og skyldu þau berast endurskoðendaráði eigi síðar 2. mars 2021.

Í tölvubréfi E, lögmanns, til endurskoðendaráðs þann 22. febrúar 2021 kom fram að hún hefði tekið að sér að gæta hagsmuna þinna í stað C. Jafnframt óskaði E eftir fresti til 16. mars 2021 til að skila frekari andmælum fyrir þína hönd. Á það var fallist af hálfu endurskoðendaráðs.

Með bréfi, dags. 16. mars 2021, bárust endurskoðendaráði andmæli þín þar sem eftirfarandi kom m.a. fram:

I. Meint brot á 1. mgr. 4. gr. og 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019

Í andmælum er ekki fallist á það að áritun ársreiknings sem ekki fer fram á vegum endurskoðunarfyrtækis sem hafi starfsleyfi og sé skráð í endurskoðendaskrá hafi falið í sér brot á lögum nr. 94/2019 þannig að tilefni geti verið til sviptingar réttinda eða áminningar. Beina verði kröfum vegna brota á 4. gr. laga nr. 94/2019 að lögaðilanum sjálfum sem á hvíli skráningarskylda. Þá hafi verið um að ræða afsakanlegan misskilning auk þess sem engum hagsmunum hafi verið raskað er endurskoðun var sinnt á vegum fyrirtækis sem ekki hafi haft starfsleyfi eða verið skráð í endurskoðendaskrá skv. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019. Jafnframt sé háttarnislýsing 1. mgr. 14. gr. of almenns eðlis til að geta verið grundvöllur stjórnsluviðurlaga. Þá verði að telja beitingu viðurlaga á borð við áminningu eða sviptingu réttinda í andstöðu við meðalhófsreglu 12. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Séu þær kröfur gerðar að málið verði látið niður falla eða að vægustu mögulegum viðurlögum verði beitt.

a. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019

Í 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019 sé tekið fram að endurskoðun skuli fara fram á vegum endurskoðunarfyrtækis sem hafi starfsleyfi og sé skráð í endurskoðendaskrá. Umrætt ákvæði sé nýmæli. Fram að gildistöku laga nr. 94/2019 hafi endurskoðendum verið heimilt að sinna endurskoðun án þess að stofna um þá starfsemi sérstakt félag. Í athugasemdum við 4. gr. frumvarps til laga nr. 94/2019 komi fram að tilgangur þessarar breytingar sé að einfalda gæðaeftirlit þegar verkefni séu valin til skoðunar. Einnig einfaldi þetta fyrirkomulag yfirsýn yfir þau

félög sem veiti endurskoðunarþjónustu og tryggi að til staðar sé virkt gæðakerfi til að halda utan um endurskoðunina.

Sú boðregla sem felist í 1. mgr. 4. gr. feli í sér þá skyldu tiltekinna stjórnenda eða fyrirsvarsmanna endurskoðunarfyrtækja að afla starfsleyfis skv. 7. mgr. 4. gr. laganna. Endurskoðendaráð hafi enga tilraun gert til að útlista að þú hafir brotið umrædda skráningarskyldu þó svo að heimfærsla til 1. mgr. 4. gr. hljóti að teljast fela slíkt í sér. Hafir þú staðið í þeirri trú að þér væri heimilt að árita umræddan ársreikning.

Fram kemur að þú hafir fengið löggildingu til endurskoðunarstarfa árið 1984, sért með flekklausan starfsferil og hafir sætt reglubundnu gæðaeftirliti allar götur síðan þar sem niðurstöður hafi jafnan verið í góðu lagi. Þá hafi félagið A hf. einnig sætt reglubundnu gæðaeftirliti og það uppfyllt þær kröfur sem gerðar hafi verið til slíkra fyrtækja um gæðakerfi og meirihluta endurskoðenda í stjórn þó það hafi ekki óskað skráningar eða sótt um starfsleyfi. Þá hafir þú áritað ársreikning félagsins B ehf. þann 27. janúar 2020 í eigin nafni og í nafni A hf.

Auknar kröfur um skráningu hafi verið gerðar með 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019. Það hafi komið þér í opna skjöldu að samstarfsaðili þinn hafi ekki sinnt því að skrá félagið enda hafi legið fyrir að ekkert væri því til fyrirstöðu en félagið hafi uppfyllt allar lagakröfur til að fá skráningu. Þá hafir þú talið að þær kröfur sem fram komi í 1. mgr. 4. gr. laganna kæmu ekki til framkvæmda fyrr en við áritun ársreikninga vegna þess reikningsárs sem hæfist 1. janúar 2020 eða síðar. Slíkur skilningur sé ekki langsóttur né séu slík gildistökuákvæði laga óalgeng í starfsumhverfi endurskoðenda og eru dæmi nefnd því til skýringar.

Fram kemur að þú teljir réttmætt að ætla, í samræmi við markmið 4. gr. laga nr. 94/2019, að kröfum vegna vanskráningar endurskoðunarfyrtækis beri að beina að lögaðilanum sjálfum en ekki einstökum starfsmönnum en til þess hafi endurskoðendaráð fullar heimildir að lögum. Þá teljir þú að taka verði tillit til þess við mat á því hvort 1. mgr. 4. gr. hafi verið brotin hvernig verkaskiptingu hafi verið háttáð milli þín og samstarfsaðila þíns hjá A hf. vegna skráningarinnar. Ekki verði heldur séð að með áritun ársreikningsins hafi verið raskað neinum þeim hagsmunum sem 1. mgr. 4. gr. sé ætlað að vernda og lýst sé í frumvarpinu. Um afsakanlegan misskilning hafi verið að ræða sem líta beri til við ákvörðun um viðurlög. Í ljósi þessa beri endurskoðendaráði að láta málið niður falla.

b. 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019

Í andmælum kemur fram að þú teljir að sú háttsemi að árita ársreikning B ehf. á vegum endurskoðunarfyrtækis sem ekki hafi starfsleyfi eða sé skráð í

endurskoðendaskrá falli ekki undir orðalag 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019. Einnig skorti 1. mgr. 14. gr. skýrleika til að geta verið grundvöllur stjórnsluviðurlaga gagnvart þér.

Í bréfi endurskoðendaráðs, dags. 16. febrúar 2021, sé engan rökstuðning að finna fyrir því að háttsemin sem þar sé lýst falli undir ákvæði 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019. Það ákvæði fjalli um starf endurskoðandans sem undir lögum falli, þ.e. endurskoðunina sem skv. orðskýringu 6. tl. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 94/2019 er *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.*

Sami skilningur á inntaki 1. mgr. 14. gr. laganna komi fram í tilvísun í 4. tl. 1. mgr. 48. gr. laganna þar sem vísað sé til 14. gr. um skyldu endurskoðenda til að rækja störf sín í samræmi við lög, góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda. Í máli þessu sé óumdeilt að ekkert hafi verið fundið að gæðum starfa þinna við endurskoðun ársreiknings B ehf. Á umræddum tíma hafir þú haft löggildingu til starfa og verið skráður á lista yfir endurskoðendur á heimsíðu endurskoðendaráðs.

Þá kemur fram að árétting þess að endurskoðandi skuli fylgja lögum og reglum sem um starf hans gildi eigi rætur að rekja til 7. gr. eldri laga um endurskoðendur nr. 18/1997. Í athugasemdum í frumvarpi við 8. gr. laganna segi að það ákvæði og flest ákvæði frumvarpsins beri að skoða í ljósi þess að lögum verði almenn lög um endurskoðendur en ekki um endurskoðun sem slíka en ákvæði þar að lútandi sé að finna í hinum ýmsu sérögum, m.a. lögum um ársreikninga. Tilvísun 7. gr. sbr. og 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019 sé því til innihalds þessara sérákvæða um „endurskoðun sem slíka“ og megi af tilvísun til m.a. siðareglna og staðla ráða að ákvæðið vísi frekar til gæða endurskoðunarinnar en ekki t.d. til ákvæða er lúti að formlegum kröfum viðvirkjandi starfsumhverfi endurskoðenda og endurskoðunarfyrtækja, s.s. þeirrar skyldu sem hvíli á endurskoðunarfyrtækjum að afla sér starfsleyfis.

Ítrekir þú að til að beita megi stjórnsluviðurlögum þurfi lagastoðin að vera viðhlítandi en í því felist að gerðar séu tiltekna efnislegar kröfur til innihalds viðkomandi ákvæðis. Skýra beri vafa viðkomandi í hag. Um lagagrundvöll stjórnslulaga sé m.a. fjallað í grein Hafsteins Dan Kristjánssonar „Brottfall stjórnsluviðurlaga“ en þar sé lýst efasemdum um að slíkar almennt orðaðar heimildir geti verið grundvöllur viðurlaga.

Teljir þú að orðalagið „ákvæðum laga og reglna sem gilda um störf hans“ í 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019 sé of almennt orðað og að það skorti skýrleika til að geta

verið grundvöllur stjórnsýsluviðurlaga í máli þínu. Þér hafi ekki verið borið á brýn að hafa ekki rækt starf þitt í samræmi við siðareglur eða góða endurskoðunarvenju og ítrekir að auk þess hafi vafi verið talinn leika á því hvort almenn tilvísun til siðareglna án nánari tilgreiningar þess hverjar þær reglur séu eða óbirtra staðla á öðru tungumáli en íslensku uppfylli lagaáskilnaðarreglu 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrár. Eftir standi að þú hafir ekki að því er virðist fylgt „ákvæðum þeirra laga og reglna sem gildi um störf þín“. Hér sé einungis um að ræða almenna skírskotun til þess að viðkomandi skuli fylgja lögum og reglum sem gildi um starf hans, án nánari lýsingar á því hvaða athöfn eða athafnaleysi það sé sem geti gefið tilefni til þeirra viðurlaga sem ráðið hafi boðað. Að þínu mati standist slík almenn tilvísun ekki 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 1. mgr. 7. gr. Mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Þá vísir þú til þeirrar meginreglu um skýrleika viðurlagaheimilda að þegar brot á ákvæðum laga kunni að leiða til þess að stjórnsýsluviðurlögum verði beitt beri að skýra slík ákvæði þröngri skýringu.

Tilvísun endurskoðendaráðs til 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019 sé ekki útskýrð á neinn hátt og verði ekki annað ráðið en að þar sem 1. mgr. 4. gr. laganna eigi við falli meint brot sjálfkrafa einnig undir 1. mgr. 14. gr. Slíkt myndi þó óhjákvæmilega leiða til þess að heimilt væri að beita stjórnvaldssektum t.d. vegna brota á 1. mgr. 4. gr. þrátt fyrir að ákvæðið sé ekki talið upp í 49. gr. laganna einungis vegna þess að 1. mgr. 14. gr. ætti þá einnig við. Sú skýring fái ekki staðist.

II. Meðalhófsreglan á við um beitingu viðurlaga vegna meintra brota á ákvæðum 1. mgr. 4. gr. og 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019

Fram komi í bréfi endurskoðendaráðs að ráðið hafi til skoðunar að veita þér áminningu eða fella niður réttindi þín til endurskoðunarstarfa tímabundið í tvo mánuði með vísan til heimildar 1. mgr., sbr. 2. mgr. 48. gr. laga nr. 94/2019. Eins og öðrum viðurlögum sé stjórnsýsluviðurlögum almennt ætlað að valda þjáningu, böli og óþægindum. Stjórnsýsluviðurlög, ef beitt verði, muni skerða hagsmuni þína, atvinnuréttindi þín, aflahæfi og æru. Réttindasvipting skerði aflahæfi þitt með beinum og óbeinum hætti. Hafa beri í huga þau sérstöku tengsl sem endurskoðandi hafi við viðskiptavinum sína. Svipting réttinda, þó ekki sé nema í stuttan tíma, leiði til þess að endurskoðanda sé óheimilt að sinna endurskoðun í tiltekinn tíma og geti þurft að segja sig frá verkefnum sem hann hafi lagt mikla vinnu í og geti það leitt til þess að hann missi úr viðskiptum fasta viðskiptavini og þannig valdið langvarandi tjóni. Þá sé réttindasvipting, ásamt áminningu, afar skaðleg fyrir starfsframa og starfsheiður. Atvinnuréttindi þín séu vernduð af 75. gr. um atvinnufrelsi og 72. gr. um eignarrétt, sbr. 1. gr. 1. samningsviðauka Mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Af því leiði að

strangar kröfur séu gerðar til skerðingar slíkra réttinda, bæði að því er snúi að lagagrundvelli viðurlaga og um að gætt verði meðalhófs við beitingu viðurlaga.

Telji endurskoðendaráð að háttarni þitt hafi falið í sér brot á ákvæðum laga nr. 94/2019 sem varði þeim viðurlögum sem lýst hafi verið þurfi ákvörðun um slíkt að vera í samræmi við meðalhófsreglu 12. gr. stjórnsýslulaga, þ.e. hún þarf að þjóna lögmætu markmiði, velja skuli það úrræði sem vægast er og skuli hóf vera á beitingu þess úrræðis sem valið er. Ekki megi ganga lengra en nauðsyn beri til og því þurfi stjórnvald að veга og meta þau andstæðu sjónarmið sem vegist á. Almennt sé gengið út frá því að hagsmunir einstaklinga, sem verndar njóti í mannréttindaákvæðum stjórnarskrár eða alþjóðlegum mannréttinasáttmálum, vegi þungt.

Að því er varðar fyrsta skilyrðið um lögmætt markmið sé ljóst að markmið áminningar og réttindasviptingar sé að vera endurgjald vegna brots, þ.e. refsar, að hafa varnaðaráhrif og stefna að því að vernda þá hagsmuni sem að baki búi þeim réttarreglum sem brotið sé gegn.

Af orðalagi 1. og 2. mgr. 48. gr. laga nr. 94/2019 megi ætla að endurskoðendaráð hafi ekkert val um hvort beita eigi viðurlögum við broti á 2. mgr. 48. gr. en hafi val um að beita viðurlögum við broti á 1. mgr. 48. gr. Slík niðurstaða standist þó vart framangreinda meðalhófsreglu.

Fyrir liggir að þú hafir sinnt endurskoðun hjá endurskoðunarfyrtæki sem ekki hafi haft starfsleyfi en málið varði einungis eitt endurskoðunarverkefni. Þú hafir staðið í þeirri trú að samstarfsmaður þinn hjá A hf. hafi sótt um starfsleyfi. Nýtt félag þitt, D slf. (hér eftir: D), hafi fengið starfsleyfi endurskoðendaráðs þann 4. mars sl. Sú staða að endurskoðandi þurfi tvöfalt starfsleyfi, þ.e. bæði persónulegt og leyfi fyrir fyrirtæki sitt, verði þess óhjákvæmilega valdandi að falli annað leyfið niður eða sé ekki til staðar sé það til þess fallið að valda viðkomandi endurskoðanda miklu tjóni. Sú staða sem þú hafir lent í, er þú sleist samstarfi við félag þinn og þurftir að fara í tímafreka umsókn um starfsleyfi, hafi valdið þér ómældum áhyggjum og takmarkað aflahæfi þitt frá því ný lög tóku gildi. Viðurlög í formi niðurfellingar á réttindum þínum til viðbótar nú þegar fyrirtæki þitt hafi loksins fengið starfsleyfi verði því að teljast þungbærari en eðlilegt kann að þykja við broti á umræddum lagaákvæðum. Gildi einu þótt niðurfelling vari í skamman tíma.

Að því er varðar annað skilyrðið um að velja skuli það úrræði sem vægast er sé ljóst að endurskoðendaráði sé ekki stætt á öðru en að velja vægasta úrræði sem hægt sé að beita. Um það efni er vísað til dóms Hæstaréttar í máli H 1997:2828 þar sem áréttað sé það sjónarmið að því þungbærari sem sú skerðing er sem leiðir af ákvörðun stjórnvalds, þeim mun strangari kröfur séu gerðar til sönnunar á nauðsyn skerðingarinnar.

Sönnunarbyrði um slíkt hvíli á stjórnvaldi. Velji endurskoðendaráð annað en vægustu viðurlög sem til greina komi hvíli á ráðinu sönnunarbyrði um að málsatvik í máli þessu séu með þeim hætti að vægari úrræði hafi ekki komið til greina.

Þegar litið sé til þeirra viðurlaga sem endurskoðendaráð hafi beitt í tilefni af brotum á lögum um endurskoðendur megi sjá að einungis hafi verið gerð tillaga til ráðherra um sviptingu réttinda í tilefni af ítrekuðum og alvarlegum brotum á ákvæðum laga sem viðkomandi hafi gerst brotlegur við af ásetningi og í flestum tilvikum án vilja til að bæta ráð sitt. Því sé ekki að skipta í máli þessu þar sem um sé að ræða meint brot í einu stöku tilviki á þeirri kröfu að endurskoðun skuli sinnt á vegum endurskoðunarfyirtækis sem hafi starfsleyfi. Þegar þér hafi verið ljós staðan hafir þú unnið ötullega að því að tryggja að starfsemin sé í samræmi við 4. gr. laga nr. 94/2019. Telji ráðið rétt að beita þig viðurlögum sé ljóst að það nægi að beita áminningu. Telja megi eðlilegt að líta til þess að á öðrum sviðum stjórnsýsluréttar sem varði starfsréttindi, s.s. við brottvikningu opinberra starfsmanna, þyki almennt viðeigandi í ljósi meðalhófsreglunnar að beita áminningu við fyrsta brot en ekki brottvikningu. Telja verði að endurskoðendaráði sé ekki stætt á öðru en að byggja á sambærilegum sjónarmiðum í máli þessu.

Að því er varðar þriðja skilyrðið um meðalhóf þá beri endurskoðendaráði að gæta hófs við beitingu þess úrræðis sem valið sé og megi það ekki ganga lengra en nauðsynlegt sé. Vega þurfi og meta þau andstæðu sjónarmið sem rekist á, annars vegar tilgang og verndarhagsmuni lagaákvæða sem þér sé gefið að sök að hafa brotið og hins vegar starfsréttindi þín sem njóti verndar 72. og 75. gr. stjórnarskrárinnar og ákvæði MSE. Gangi skuli út frá því að hagsmunir þínir vegi þungt.

Hagsmunir sem undir liggi í málinu ef til sviptingar réttinda komi séu fjárhagslegir hagsmunir, aflahæfi til lengri og skemmri tíma, starfsréttindi og æra endurskoðanda með yfir 35 ára flekklausan starfsferil. Á móti því vegist hagsmunir sem 4. gr. sé ætlað að vernda en afar erfitt sé að sjá að hafi verið raskað. Markmið þeirra lagaákvæða sem vísað hafi verið til sé að einfalda gæðaeftirlit þegar verkefni séu valin til skoðunar, einfalda yfirsýn yfir þau félög sem veiti endurskoðunarþjónustu og tryggja að til staðar sé virkt gæðakerfi til að halda utan um endurskoðunina. Þessir hagsmunir hafi þegar verið tryggðir með því að þú hafir haft réttindi til endurskoðunar, uppfyllt öll skilyrði til þess og sért þegar á skrá sem slíkur hjá endurskoðendaráði. Þá hafir þú sætt gæðaeftirliti sem þú hafir staðist með sóma. Þó þú hafir sinnt endurskoðun vegna eins verkefnis hjá endurskoðunarfyirtæki sem ekki hafi haft starfsleyfi sé hafið yfir allan vafa að þeir hagsmunir sem umræddum ákvæðum sé ætlað að vernda hafi aldrei verið í hættu. Því sé ljóst að svipting réttinda eða áminning verði að teljast úr hófi íþyngjandi og ekki í samræmi við meðalhófsregluna.

Með vísan til framangreinds sé þess farið á leit að málið verði látið niður falla eða að vægustu mögulegu viðurlögum verði beitt.

III. Lokaorð

a. Almennt um kröfu til stofnunar félags skv. 1.mgr. sbr. 5.mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019
Í andmælum þínum er á það bent að í Danmörku sé heimilt að sinna endurskoðun í firma einstaks manns. Tæpast verði talið að krafa um að tiltekna þjónustu megi aðeins sinna af lögaðilum standist 31. og 36. gr. EES-samningsins, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið eða b. lið 2. mgr. 15. gr. þjónustutillskipunar 2006/123/EB, sbr. lög nr. 76/2001 um þjónustuviðskipti á innri markaði Evrópska efnahagssvæðisins. Þá er vitnað til dóms Evrópudómstólsins í máli C-171/02 (36.- 43. mgr.) þar sem krafa um að tilteknir þjónustuveitendur störfuðu sem lögaðilar var talin brjóta gegn reglum staðfesturéttar. Starfsemi endurskoðenda falli undir III. kafla tilskipunar um staðfesturétt en sé sérstaklega undanskilin IV. kafla um þjónustufrelsi (veiting þjónustu yfir landamæri), sbr. 17. gr. Í skýrslu framkvæmdastjórnar ESB frá 8. júní 2012 segi að slíkar kröfur um tiltekið form séu alvarlegar hindranir á staðfesturéttinum.

Samkvæmt 15. gr. tilskipunarinnar sé samningsaðilum skylt að kanna og aðlaga lög og stjórnisýslufyrirmæli með það fyrir augum að afnema tilteknar hindranir, m.a. kvöð á þjónustuveitanda um að hafa tiltekið lögákvæðið rekstrarform. Ekki verði séð að neitt mat viðvirkjandi þessum kröfum þjónustutillskipunarinnar, m.a. hvort skilyrðið uppfylli meðalhófskröfur, hafi farið fram af hálfu stjórnvalda í tengslum við þinglega meðferð málsins sem þó hefði verið skylt að framkvæma. Það sé ekki afstaða þín að framangreindar reglur Evrópuréttar eigi við með beinum hætti í því tilviki sem hér um ræði heldur sé það undirstrikað að þau nýmæli í lögum um endurskoðendur sem hér um ræði séu vanhugsuð og ekki nauðsynleg enda verði störf endurskoðenda tæpast traustari með því að þeim sé gert að stofna félög utan um störf sín. Það skjóti hins vegar skökku við að beita ákvæði 1. mgr. 4. gr., sbr. 5. mgr. laga nr. 94/2019 gegn þér standist það ekki alþjóðlegar skuldbindingar að kveði á um að þjónustunni verði aðeins sinnt af lögaðilum. Það sé enn ein ástæða þess að endurskoðendaráð láti málið niður falla.

b. Kæruheimild

Þá kemur fram í andmælum að telji endurskoðendaráð viðeigandi að kveða á um niðurfellingu réttinda þinna eigin þú ekki annan kost en að bera slíkt undir ráðherra í samræmi við 4. mgr. 35. gr. laga nr. 94/2019 og fara jafnframt fram á frestun réttaráhrifa í samræmi við ákvæði 2. mgr. 29. gr. stjórnisýslulaga. Í því sambandi sé á það bent að ekki verði annað séð en að niðurfelling réttinda kæmi þegar í stað til framkvæmda. Réttur þinn til að fá niðurstöðunni hnekk með stjórnisýslukæru geti ekki komið í veg fyrir að þú skaðist eigi að síður þrátt fyrir að ráðherra sé skylt að hraða meðferð málsins. Þú gætir þurft að segja þig fyrirvaralaust frá verkefnum sem þú hafir lagt vinnu í með tilheyrandi skaða fyrir orðspor þitt.

Niðurstaða endurskoðendaráðs

Í 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun, er kveðið á um það að endurskoðun skuli fara fram á vegum endurskoðunarfyrtækis sem hefur starfsleyfi og er skráð í endurskoðendaskrá.

Ákvæði 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019 kveður m.a. á um það að endurskoðandi skuli rækja störf sín í samræmi við góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda og skuli af kostgæfni og samviskusemi í hvívetna fylgja ákvæðum þeirra laga og reglna sem gilda um störf hans. Í framangreindu felst að endurskoðandi ber ábyrgð á því að störf hans séu unnin í samræmi við gildandi lög og reglur á hverjum tíma. Ábyrgð endurskoðanda er rík þar sem hann gegnir starfi í þágu almannahagsmuna sem opinber sýslunarmaður. Í áritun endurskoðanda er því falið traust sem almenningur þarf að geta haft á störfum hans.

Eins og fram hefur komið í máli þessu liggur fyrir að þú hafir þann 20. janúar 2020 áritað ársreikning félagsins B ehf. fyrir reikningsárið 2019. Áritunin var gerð f.h. A hf. sem ekki hafði starfsleyfi sem endurskoðunarfyrtæki eins og gerð er ófrávíkjanleg krafa um í 1. mgr. 4. gr. laga nr. 94/2019. Það er afstaða endurskoðendaráðs, með vísan til framangreindra lagaákvæða, að það hafi verið ábyrgð þín sem endurskoðanda eins og atvikum máls þessa er háttað að tryggja að félag þitt hafi haft tilskilið starfsleyfi sem var grundvöllur áritunar þinnar.

Endurskoðendaráð hefur farið yfir andmæli þín og metið með hliðsjón af þeim röksemdum og sjónarmiðum sem þar koma fram. Það er afstaða endurskoðendaráðs að þau sjónarmið sem fram koma í andmælum þínum og varða m.a. samstarf þitt við fyrrum meðeiganda, að um afsakanlegan misskilning hafi verið að ræða að því er varðar umsókn starfsleyfis og reikningsár og að háttsemi þín hafi ekki falið í sér brot eða röskun á hagsmunum þannig að tilefni geti verið til sviptingar réttinda eða áminningar, séu haldlaus. Sama gildi um sjónarmið og röksemdir þess efnis að beina beri kröfum vegna brota á 4. gr. laga nr. 94/2019 að lögaðila, að háttsemi þín falli ekki undir 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019 auk þess sem orðalag 1. mgr. 14 gr. sé of almenns eðlis til að geta verið grundvöllur stjórnarsýsluviðurlaga. Þá verður hvorki á það fallist að veiting áminningar og/eða svipting réttinda feli í sér brot á meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 né verður fallist á réttmæti annarra sjónarmið sem fram koma í andmælum þínum. Verður því lagt til grundvallar við úrlausn máls þessa að framangreind atriði hafi ekki að geyma fullnægjandi lögmætan grundvöll sem leysi þig undan þeirri ríku ábyrgð sem á þér hvílir sem endurskoðandi.

Með vísan til framangreinds telur endurskoðendaráð sýnt að með áritun þinni á ársreikning félagsins B ehf. fyrir árið 2019 hafir þú brotið gegn ákvæðum 1. mgr. 4. gr. laga um endurskoðendur og endurskoðun nr. 94/2019. Jafnframt hafir þú brotið gegn ákvæði 1. mgr. 14. gr. sömu laga þar sem fram kemur að endurskoðandi skuli rækja störf sín í samræmi við góða endurskoðunarvenju og siðareglur endurskoðenda og skuli af kostgæfni og samviskusemi í hvívetna fylgja ákvæðum þeirra laga og reglna sem gilda um störf hans.

Það er niðurstaða endurskoðendaráðs að þó að brotið sé alvarlegt teljist það ekki stórfellt í skilningi 1. mgr. 48. gr. laga nr. 94/2019, en samkvæmt ákvæðinu er ráðinu heimilt að fella réttindi endurskoðanda niður ef viðkomandi hefur brotið gegn ákvæðum laganna eða vanrækt skyldur sínar alvarlega að öðru leyti. Ráðinu er hins vegar skylt að áminna endurskoðanda sem brýtur gegn lögnum ef brot telst ekki stórfellt. Einnig er endurskoðendaráði í slíkum tilvikum heimilt að fella réttindi viðkomandi endurskoðanda tímabundið úr gildi í allt að þrjú ár.

Endurskoðendaráð tilkynnir þér hér með þá ákvörðun ráðsins að veita þér áminningu fyrir að hafa brotið gegn ákvæðum 1. mgr. 4. gr. og 1. mgr. 14. gr. laga nr. 94/2019. Í ljósi alvarleika brotsins tilkynnir endurskoðendaráð þér enn fremur þá ákvörðun ráðsins að fella niður réttindi þín til endurskoðunar tímabundið í einn mánuð frá dagsetningu bréfs þessa að telja.

Þá hafa ársreikningaskrá verið sendar upplýsingar um að endurskoðun framangreinds ársreiknings hafi ekki verið í samræmi við lög um endurskoðendur og endurskoðun, nr. 94/2019.

Vakin er athygli á því að sá hluti ákvörðunar endurskoðendaráðs sem snýr að tímabundinni niðurfellingu löggildingar þinnar sem endurskoðandi er kærannlegur til atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins, sbr. 4. mgr. 35. gr. laga nr. 94/2019. Kærufrestur er þrjú mánuðir frá því þér var kynnt ákvörðunin, sbr. 1. mgr. stjórnsýslulaga 27. gr. nr. 37/1993.