

Endurskoðunarferill

gæðahandbók

Félag löggiltra endurskoðenda
Október 2002

Efnisyfirlit

Inngangur	3
3 Endurskoðun	4
3.1 Skipulagning endurskoðunar	4
3.1.1 Ráðningarbréf	4
3.1.2 Þekking á viðskiptavini	5
3.1.3 Mat á eftirlitsumhverfi	6
3.1.4 Upphafsgreining á rekstri og efnahag	7
3.1.5 Ákvörðun mikilvægismarka	8
3.1.6 Endurskoðunaráætlun	9
3.2 Framkvæmd endurskoðunar	10
3.2.1 Endurskoðunarfyrirmæli	10
3.2.2 Vinna annarra endurskoðenda	11
3.2.3 Vinna innri endurskoðunardeildar	12
3.2.4 Vinna sérfræðinga	13
3.2.5 Atburðir eftir lok reikningskiladags	14
3.3 Lok endurskoðunar	15
3.3.1 Lögfræðibréf	15
3.3.2 Staðfestingarbréf stjórnenda	16
3.3.3 Minnisblað um óleiðrétta mismuni	17
3.3.4 Rekstrarhæfi	18
3.3.5 Minnisblað um lok endurskoðunar	19
3.3.6 Yfirferð ársreiknings og áritun endurskoðenda	20
3.3.7 Skýrsla til stjórnenda	21
3.3.8 Samantekt og minnisblað vegna endurskoðunar næsta árs	22
Viðauki	23
Alþjóðlegir staðlar	23
Leiðbeinandi reglur FLE um endurskoðun	24

Inngangur

Stjórn FLE ákvað á fundi sínum í október 2001 að leggja til að endurskoðunarnefnd og gæðanefnd hefðu samráð við gerð handbókar sem ætluð væri til leiðbeiningar við endurskoðun. Þessi handbók ætti fyrst og fremst að gagnast þeim endurskoðendum sem ekki byggju við samræmt kerfi til notkunar við endurskoðun og hefðu ekki yfir að ráða gæðakerfi eins og stærri endurskoðunarfyrirtækin. Með öðrum orðum handbók fyrir litlar endurskoðunarstofur og einyrkja.

Endurskoðunarnefnd var falin ábyrgð á þessu verkefni og skyldi það unnið í samráði við gæðanefnd.

Endurskoðunarnefnd leitaði upplýsinga hjá systurfélögum FLE á Norðurlöndum og í Bretlandi. Fram kom að þar eru ekki til neinar handbækur sem hægt var að vinna eftir. Dönsku og norsku félögin hafa þó gefið út leiðbeiningabæklinga til notkunar við gæðaeftirlit. Að mati endurskoðunarnefndarinnar var ekki talið fýsilegt að þýða þá bæklinga. Viðbrögð á skrifstofum systurfélaganna voru einfaldlega þau að endurskoðendum væri ætlað að fara eftir alþjóðlegum stöðlum við skipulagningu og framkvæmd endurskoðunar.

Endurskoðunarnefndin ákvað því að setja upp handbók sem ætluð er til leiðbeiningar um endurskoðunarferilinn og gæðanefnd getur byggt starf sitt á. Þessi handbók byggir á alþjóðlegum stöðlum um endurskoðun, ISA, sem settir hafa verið af Alþjóðasambandi endurskoðenda, IFAC.

Kaflar í þessum drögum að gæðahandbók hefjast á tölustafnum 3 sem er í samræmi við uppröðun vinnuskjala um skipulagningu endurskoðunar í ársmöppu samkvæmt E2 *“Leiðbeinandi reglur um vinnupappíra löggiltra endurskoðenda”*. Uppsetningu handbókarinnar er þannig háttað að undir hverjum lið er stutt lýsing á helstu atriðum og síðan er vísað í alþjóðlega staðla og leiðbeinandi reglur FLE um endurskoðun eftir því sem við á.

Þar sem þetta er frumgerð verður að líta svo á að gæðanefnd og stjórn félagsins muni þróa þessa handbók áfram.

Skrifað í október 2002.

Endurskoðunarnefnd FLE

3 Endurskoðun

3.1 Skipulagning endurskoðunar

3.1.1 Ráðningarbréf

Áður en hafist er handa við endurskoðun er mikilvægt að ganga frá samkomulagi um endurskoðunina við viðskiptavininn. Hægt er að komast að slíku samkomulagi í sérstökum samningi eða ráðningarbréfi sem er undirritað af fulltrúa viðskiptavinar (t.d. stjórnarformanni) og endurskoðanda sem er ábyrgur fyrir verkefninu. Tilgangur slíks bréfs er margþættur og má þar meðal annars nefna eftirfarandi atriði:

- Kynna tilgang og markmið með endurskoðun.
- Gera grein fyrir ábyrgð stjórnenda og endurskoðanda í tengslum við reikningsskilin.
- Kynna framkvæmd endurskoðunar með hliðsjón af alþjóðlegum stöðlum, lögum og reglum.
- Kynna form á upplýsingagjöf til viðskiptavinar (áritun og önnur skýrslugjöf).
- Vekja athygli á að villur geta mögulega verið í ársreikningi þrátt fyrir endurskoðun sökum annmarka er tengjast úrtakskönnunum o.fl.
- Minna á óheft aðgengi endurskoðanda að öllum upplýsingum sem tengist endurskoðun á ársreikningi.
- Komast að samkomulagi um þóknun

Einnig getur verið viðeigandi að upplýsa um ýmis fleiri atriði í ráðningarbréfi. Vísað er í ISA 210 *“Terms of Audit Engagements”* og E8 *“Leiðbeinandi reglur um ráðningarskilmála við endurskoðun”* en þar er fjallað nánar um ráðningarbréf og einnig er að finna dæmi um uppsetningu slíkra bréfa.

3.1.2 Þekking á viðskiptavinum

Til að geta framkvæmt endurskoðun þarf endurskoðandi að hafa þekkingu á viðskiptavininum og viðskiptaumhverfi hans. Þessi þekking hjálpar honum að öðlast skilning á atburðum eða færslum sem geta að mati endurskoðandans haft veruleg áhrif á ársreikninginn. Einnig ætti endurskoðandinn að vera betur í stakk búinn að meta áhættuþætti sem hafa áhrif á endurskoðunina ef hann hefur góða þekkingu á viðskiptavininum. Það er því mikilvægur liður í endurskoðuninni að skrá niður á sérstakt vinnublað þessa þekkingu. Upplýsingar á slíku vinnublaði hafa gildi til lengri tíma en þó er nauðsynlegt að uppfæra það árlega þar sem upplýsingar úreldast og sömuleiðis getur verið viðeigandi að bæta nýjum við. Vinnublað af þessu tagi er einnig góð leið til að miðla þekkingu til annarra starfsmanna er taka þátt í endurskoðunarvinnunni. Eftirfarandi eru dæmi um upplýsingar sem gætu verið viðeigandi:

- Efnahagsumhverfið
- Atvinnugreinin
- Lög og reglugerðir er hafa áhrif á reksturinn
- Eignarhald og stjórnskipulag
- Tengdir aðilar
- Rekstrarleg atriði
- Fjárhagsleg atriði
- Reikningsskilaaðferðir
- Skattaleg atriði
- Eftirlitsumhverfi

Ofangreind upptalning eru einungis tillögur að atriðum sem geta verið viðeigandi. Fjallað er nánar um þetta efni í ISA 310 “*Knowledge of the Business*” og ISA 250 *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*”. Sömuleiðis er að finna umfjöllun í E10 “*Leiðbeinandi reglur um skipulagningu endurskoðunar*”.

3.1.3 Mat á eftirlitsumhverfi

Endurskoðanda ber að afla sér þekkingar á reikningshaldsferli og eftirlitsumhverfi áður en hann gengur frá endurskoðunaráætlun og ákveður hvaða endurskoðunaraðferð hann mun nota við skoðun á einstökum reikningsliðum. Honum ber að nota faglegt mat til að skilgreina áhættuþætti sem kunna að vera til staðar vegna veikleika í eftirlitsumhverfinu. Ef eftirlitsumhverfi félagsins er gott þá getur endurskoðandi beitt athugunum á eftirlitsþáttum og þannig lágmarkað þörf á beinni gagnaskoðun í endurskoðun sinni. Ef eftirlitsumhverfið er hins vegar slæmt getur endurskoðandi ekki treyst á virkni innra eftirlits og þarf því að beita hámarks gagnaskoðunum til að geta byggt álit sitt á þeirri endurskoðunarvinnu sem hann hefur framkvæmt. Eftirfarandi eru nokkur atriði sem geta haft áhrif á eftirlitsumhverfi:

- Stjórnskipulag
- Viðhorf stjórnenda og lykilstarfsmanna til eftirlitsumhverfis
- Aðgreining starfa
- Öryggi upplýsingakerfa
- Innri endurskoðun ef hún er til staðar

Vísað er í ISA 400 “*Risk Assessment and Internal Control*” en staðallinn fjallar ítarlega um innra eftirlit og mögulega áhættuþætti er tengjast því. Einnig getur ISA 401 “*Auditing in a Computer Information Systems Environment*” átt við hjá félögum þar sem tölvunotkunin er mikil. Þá getur einnig verið viðeigandi að nýta sér ISA 610 “*Considering the Work of Internal Auditing*” við endurskoðun á ársreikningum félaga sem hafa innri endurskoðunardeildir. Að lokum eru einnig upplýsingar um eftirlitsumhverfi og reikningshaldsferli í E1 “*Leiðbeinandi reglur um grundvallaratriði endurskoðunar á ársreikningum hlutafélaga*” og E10 “*Leiðbeinandi reglur um skipulagningu endurskoðunar*”.

3.1.4 Upphafsgreining á rekstri og efnahag

Við skipulagningu á endurskoðun er mikilvægt að endurskoðandi framkvæmi greiningarvinnu á reikningsskilunum til að átta sig á grundvelli reikningsskilanna. Tilgangur slíkrar greiningar er einnig að veita eftirtekt mikilvægum breytingum á reikningsskilunum og meta hvort einstökum reikningsliðum fylgir aukin áhætta. Reikningsskilin eru sjaldnast fullbúin þegar þessi vinna er framkvæmd en hægt er að nota árshlutauppgjör eða reikningsjöfnuð félagsins sem grundvöll að upphafsgreiningunni. Hægt er að bera saman hlutföll eða kennitölur sem koma út úr greiningarvinnunni við eldri tímabil, t.d. ársreikning fyrra árs eða önnur árshlutauppgjör.

Vísað er í ISA 520 “*Analytical Procedures*” en þar er fjallað nánar um greiningaraðgerðir, hvort sem um er að ræða við skipulagningu eða á síðari stigum endurskoðunarinnar.

3.1.5 Ákvörðun mikilvægismarka

Endurskoðunina þarf að skipuleggja þannig að rökstudd niðurstaða fái st um að í reikningsskilunum séu ekki verulegar villur eða skortur á upplýsingum. Til að ná þessari niðurstöðu þarf endurskoðandi að skilgreina mikilvægismörk í skipulagningarferlinu. Mikilvægismörk eru hámarks fjárhæð samanlagðra villna sem ekki telst veruleg. Ef villur fara umfram mikilvægismörk í ársreikningi þarf annað hvort að leiðrétta hann eða endurskoðandinn þarf að aðlaga áritun sína í samræmi við viðeigandi staðla um áritanir á reikningsskil. Ekki eru til fastmótaðar reglur um hvernig á að reikna út mikilvægismörk heldur verður endurskoðandi að beita faglegu mati í því sambandi.

Nánar er fjallað um mikilvægismörk í ISA 320 “*Audit Materiality*” og E12 “*Leiðbeinandi reglur um mikilvægi við endurskoðun*”.

3.1.6 Endurskoðunaráætlun

Síðasta skrefið í skipulagningarferlinu er að taka saman allar mikilvægar upplýsingar sem fram hafa komið og skrá þær niður í endurskoðunaráætlun. Í endurskoðunaráætlun er líka metið hvaða endurskoðunaraðferð skal beita á einstökum reikningsliðum. Um er að ræða athuganir á eftirlitsþáttum (þegar innra eftirlit er skilvirkt) og beina gagnaskoðun. Umfang gagnaskoðunar byggist á áhættu og skilvirkni innra eftirlits, en ef það er óskilvirkt og áhætta mikil þá ber að beita hámarks gagnaskoðun. Ef innra eftirlit er skilvirkt og áhætta talin vera í lágmarki ber samt sem áður einnig að beita gagnaskoðun, en þá er heimilt að halda henni í lágmarki. Eftirfarandi eru dæmi um atriði sem ætti að vera samantekt um í endurskoðunaráætlun:

- Þekking á viðskiptavini
- Mat á eftirlitsumhverfi
- Áhættumat
- Mikilvægismörk
- Val á endurskoðunaraðferð

Einnig ber endurskoðanda í endurskoðunaráætluninni að meta áhættuna á því að til staðar séu svik og blekkingar innan félagsins og hvort hættu sé á að í ársreikningi séu verulegar villur vegna þeirra.

Varðandi frekari upplýsingar um endurskoðunaráætlun er vísað í ISA 300 “*Planning*” og ISA 400 “*Risk Assessments and Internal Control*”. Sömuleiðis eru gagnlegar upplýsingar í E1 “*Leiðbeinandi reglur um grundvallaratriði endurskoðunar á ársreikningum hlutafélaga*” og E10 “*Leiðbeinandi reglur um skipulagningu endurskoðunar*”. Varðandi svik og blekkingar er að finna upplýsingar í ISA 240 “*The Auditor’s Responsibility to consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements*” og ISA 240A “*Fraud and Error*”.

3.2 Framkvæmd endurskoðunar

3.2.1 Endurskoðunarfyrirmæli

Þegar búið er að ganga frá endurskoðunaráætlun ber endurskoðanda að útbúa endurskoðunarfyrirmæli fyrir hvern einstakan reikningslið. Fyrirmælin eiga að innihalda þær endurskoðunaraðgerðir sem framkvæma skal við endurskoðunina. Aðgerðir þessar byggjast á þeirri endurskoðunaraðferð sem hefur verið valin fyrir hvern einstakan reikningslið og sömuleiðis á því áhættumati sem búið er að framkvæma. Þá ber endurskoðanda að tengja aðgerðirnar við endurskoðunarmarkmið og tryggja að aðgerðirnar séu það umfangsmiklar að öllum markmiðum verði náð. Endurskoðunarmarkmiðin eru eftirfarandi:

- Heild (Completeness) – allar eignir, skuldir, tekjur og gjöld koma fram í reikningsskilunum.
- Tilvist (Existence) - eignir og skuldir sem koma fram í reikningsskilunum eru til staðar og færslur í bókhaldi eru vegna atburða sem áttu sér stað í raun og veru.
- Nákvæmni (Accuracy) – færslur bókhalds eru rétt færðar m.t.t. dagsetninga, lýsingar, magns, verðs o.fl. þannig að lýsing á eignum og skuldum er nákvæm.
- Virðing eða mat (Valuation) – eignir og skuldir rétt metnar í reikningsskilunum m.t.t. reikningsskilaaðferða.
- Eignarhald (Ownership) – þær eignir og skuldir sem fram koma í reikningsskilum tilheyra fyrirtækinu og það hefur tilhlýðileg réttindi til að nýta þær. Þetta markmið er stundum kallað réttindi og skuldbindingar.
- Framsetning og upplýsingar (Presentation) – viðeigandi upplýsingar koma fram í reikningsskilum og liðir reikningsskila eru rétt meðhöndlaðir m.t.t. reikningsskilaaðferða, laga o.fl.
- Lotun (cut-off) – allar færslur séu færðar á viðeigandi tímabil.

Varðandi frekari upplýsingar um endurskoðunarfyrirmæli er vísað í ISA 300 “*Planning*” og ISA 400 “*Risk Assessments and Internal Control*”. Sömuleiðis eru gagnlegar upplýsingar í E1 “*Leiðbeinandi reglur um grundvallaratriði endurskoðunar á ársreikningum hlutafélaga*” og E10 “*Leiðbeinandi reglur um skipulagningu endurskoðunar*”. Þá eru til eftirfarandi leiðbeinandi reglur um endurskoðun einstakra reikningsliða sem einnig er vísað í: E5 “*Leiðbeinandi reglur um endurskoðun á viðskiptakröfum*”, E6 “*Leiðbeinandi reglur um endurskoðun birgða*” og E8 “*Leiðbeinandi reglur um endurskoðun varanlegra rekstrarfjármuna*”.

3.2.2 Vinna annarra endurskoðenda

Endurskoðun fyrirtækja getur verið framkvæmd þannig að annar endurskoðandi framkvæmir hluta af endurskoðunarvinnunni t.d. endurskoðun á einstökum deildum, útibúum eða dótturfyrirtækjum. Þegar endurskoðun tengdra aðila er framkvæmd af öðrum endurskoðendum þá þarf endurskoðandinn að afla gagna sem staðfesta álit hans á reikningsskilum samstæðunnar. Endurskoðandi samstæðunnar þarf að veita öðrum endurskoðendum sem koma að verkinu upplýsingar um atriði sem geta haft áhrif á skipulag endurskoðunarinnar og fá afrit af endurskoðunarskýrslum þeirra. Skipuleggja þarf hvernig á að nota vinnu annarra endurskoðenda og hafa samband við þessa aðila t.d. senda þeim bréf eða fyrirmæli þar sem skyldur þeirra og ábyrgð koma fram.

Vísað er í ISA 600 *“Using the Work of another Auditor”* en þar er fjallað nánar um atriði sem hafa þarf í huga við mat á vinnu annarra endurskoðenda við skipulagningu og framkvæmd endurskoðunar.

3.2.3 Vinna innri endurskoðunardeildar

Við skipulagningu endurskoðunar þarf ytri endurskoðandi að meta vinnu innri endurskoðunardeildar ef hún er til staðar í fyrirtækinu og áhrif hennar á endurskoðunaraðgerðir. Nauðsynlegt er að skoða hvernig skipulagi innri endurskoðunar er háttað og þarf ytri endurskoðandi því að vera í góðum samskiptum við innri endurskoðun í fyrirtækjum. Markmið og umfang innri endurskoðunar er mjög mismunandi eftir fyrirtækjum, en oftast eru verkefni innri endurskoðunar eftirfarandi:

- Eftirlit með bókhaldskerfum og innri eftirlitsþáttum í fyrirtækjum.
- Athugun á fjárhagslegum upplýsingum, oft framkvæmd með fyrirspurnum eða skoðun á einstökum fjárhagsfærslum.
- Athugun á virkni og hagkvæmni ýmissa þátta í rekstri fyrirtækja.
- Eftirlit með því að lögum og reglum sé fylgt, hvort heldur um er að ræða reglur sem stjórnendur hafa sett eða almenn lög og reglugerðir.

Hlutverk og ábyrgð ytri endurskoðenda er að gefa hlutlaust álit á reikningsskilunum en hlutverk og ábyrgð innri endurskoðunar er ákveðið af stjórnendum fyrirtækisins. Ábyrgð endurskoðenda minnkar ekki þótt hann nýti sér vinnu innri endurskoðunar í fyrirtæki. Við mat á virkni innri endurskoðunar þarf m.a. að hafa í huga:

- Staðsetning innri endurskoðunar í skipuriti fyrirtækisins.
- Áhrif niðurstaðna innri endurskoðunar á aðgerðir stjórnenda.
- Hæfni innri endurskoðenda.
- Skipulagning eftirlits, eðli, umfang og tímasetning og skráning niðurstaðna.

Ytri endurskoðandi framkvæmir úrtaksprófanir á aðgerðum innri endurskoðunar. Umfang prófana og tímasetning fer eftir mati ytri endurskoðanda á áhættu og mikilvægi viðkomandi þáttar, upphaflegu mati á virkni innri endurskoðunar og framkvæmdum endurskoðunaraðgerðum. Slíkar prófanir geta falið í sér yfirferð yfir vinnupappíra innri endurskoðunar, skoðun á öðrum líkum atriðum eða skoðun á þeim aðferðum sem innri endurskoðun beitir við sitt eftirlit. Ytri endurskoðandi skráir í sína vinnupappíra niðurstöður mats og prófana á virkni innri endurskoðunar.

Vísað er í ISA 610 *“Considering the Work of Internal Auditing”* en þar er fjallað nánar um atriði sem hafa þarf í huga við mat á vinnu innri endurskoðunar og áhrif hennar á endurskoðunarvinnuna. Einnig er fjallað um innra eftirlit í E1 *“Leiðbeinandi reglur um grundvallaratriði endurskoðunar á ársreikningum hlutafélaga”*. Á heimasíðu Ríkisendurskoðunar er að finna skýrslu *“Innri endurskoðun”* þar sem fjallað er um verksvið og starfshætti innri endurskoðunardeilda sem gæti komið að gagni við skipulagningu endurskoðunar.

3.2.4 Vinna sérfræðinga

Við skipulagningu eða framkvæmd endurskoðunar getur endurskoðandi komist að þeirri niðurstöðu að þörf sé á aðstoð sérfræðinga við skoðun eða mat á einstökum þáttum. Dæmi um þess háttar aðstoð getur t.d. verið mat á verðmæti eigna, mat á líftíma fasteigna eða verksmiðja, útreikningur á lífeyrisskuldbindingu eða mat á verðmæti verka í vinnslu. Við ákvörðun um þörf á aðstoð sérfræðings er litið til mikilvægis viðkomandi þátta, hættu á verulegri skekkju og hversu auðvelt er að afla annarra endurskoðunargagna. Við skipulagningu þarf að hafa í huga hæfni sérfræðings og óhæði. Endurskoðandinn þarf síðan að afla nægjanlegra og viðeigandi gagna til að komast að niðurstöðu um það hvort vinna sérfræðingsins sé fullnægjandi. Eftirfarandi eru dæmi um aðgerðir sem getur verið viðeigandi að framkvæma:

- Kanna hvort gögn notuð við útreikning eða mat hafi verið viðeigandi og fullnægjandi.
- Kanna þær aðferðir sem notaðar voru, hvort þær séu í samræmi við fyrri tímabil eða staðla.
- Meta niðurstöðu sérfræðings með tilliti til þekkingar endurskoðanda á rekstri og fjárhagsstöðu viðskiptavinarins.

Í áritun með fyrirvara getur verið viðeigandi að vísa í niðurstöðu sérfræðinga ef niðurstaða þeirra hefur á einhvern hátt haft áhrif á álit endurskoðandans. Í öðrum tilvikum er ekki vísað í vinnu utanaðkomandi sérfræðinga.

Nánar er fjallað um þessi atriði í ISA 620 *“Using the Work of an Expert”*

3.2.5 Atburðir eftir lok reikningsskiladags

Endurskoðun lýkur við áritun reikningsskila. Endurskoðandinn þarf að kanna hvort einhverjir atburðir hafi átt sér stað eftir lok reikningsskiladags fram að áritun. Helstu endurskoðunaraðgerðir eru:

- Fyrirspurnir til stjórnenda og starfsfólks.
- Lestur fundargerða.
- Skoðun á milliuppgjörum ef til eru.
- Skoða stjórnendaupplýsingar, svo sem skýrslur úr bókhaldi, greiðslu- og rekstraráætlanir.
- Afla upplýsinga um yfirvofandi málssókn eða aðrar kröfur.

Atburðir eftir lok reikningsskiladags geta hafa verið til staðar á reikningsskiladegi og hafi þeir veruleg áhrif kann að reynast nauðsynlegt að breyta reikningsskilunum. Atburðir sem upp koma eftir reikningsskiladag geta krafist sérstakra skýringa í ársreikningnum til viðbótar þeim sem fyrir eru svo hann verði ekki villandi, en þó þarf ekki að vera nauðsynlegt að breyta fjárhæðum.

Endurskoðunaraðgerðum er beitt svo nægjanleg víska fáist um að atburðir eftir lok reikningsskiladags sem kalla á breytingu á reikningsskilunum komi í ljós og þær breytingar sem eru gerðar á reikningsskilunum séu viðeigandi. Nánar er fjallað um atburði eftir lok reikningsskiladags í ISA 560 “*Subsequent Events*” og E1 “*Leiðbeinandi reglur um grundvallaratriði endurskoðunar á ársreikningum hlutafélaga*”.

3.3 Lok endurskoðunar

3.3.1 Lögfræðibréf

Til þess að afla nauðsynlegra upplýsinga um málaferli eða kröfur á hendur viðskiptavini sem haft gætu áhrif á ársreikninginn er hægt að beita eftirfarandi aðgerðum:

- Fyrirspurnir til stjórnenda (staðfestingarbréf stjórnenda)
- Yfirlestur fundargerða stjórnar og bréfaskipta viðskiptavinar við lögfræðing.
- Kanna lögfræðikostnað.
- Aflla upplýsinga með viðtölum við starfsmenn.

Þegar endurskoðandi hefur upplýsingar um kröfur á hendur viðskiptavini eða málaferli sem viðskiptavinur stendur í, þarf hann að afla upplýsinga beint frá lögfræðingi viðskiptavinarins. Það er gert með lögfræðibréfi (Legal letter). Lögfræðibréf er útbúið af stjórnendum viðskiptavinar og sent af endurskoðandanum. Jafnframt er ætlast til þess að lögfræðingurinn svari endurskoðandanum beint. Innihald slíks bréfs gæti verið eftirfarandi:

- Listi yfir kröfur og málaferli.
- Upplýsingar um mat stjórnenda á niðurstöðu einstakra mála og krafna, þ.m.t. kostnaði vegna þeirra.
- Beiðni um að lögfræðingurinn staðfesti mat stjórnenda eða veiti frekari upplýsingar ef hann telur þær ekki komnar fram.

Að öðru leyti er vísað í ISA 501 “*Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items*”, en þar er meðal annars fjallað um fyrirspurnir varðandi málaferli og kröfur.

3.3.2 Staðfestingarbréf stjórnenda

Endurskoðandi skal afla staðfestingar stjórnenda á að upplýsingar í ársreikningi séu á þeirra ábyrgð og að þær séu fullnægjandi og réttar. Einnig skal endurskoðandinn fá staðfestingu stjórnenda á því að hann hafi verið upplýstur um alla þá hluti sem skipta máli við endurskoðunina og að þeir hafi veitt honum aðgang að öllum þeim gögnum sem nauðsynleg voru við endurskoðunina. Staðfesting þessi er fengin með bréfi sem stjórnendur senda endurskoðandanum. Atriði sem þurfa að koma fram í slíku bréfi eru eftirfarandi:

- Að reikningsskilin séu á ábyrgð stjórnenda félagsins.
- Að reikningsskilin byggji á réttum bókhaldsupplýsingum.
- Að endurskoðandanum hafi verið veittur aðgangur að öllum nauðsynlegum gögnum.
- Að gerð sé fullnægjandi grein fyrir tengdum aðilum og viðskiptum við þá.
- Að reikningsskilin séu án verulegra annmarka.
- Að allar skuldbindingar viðskiptavinarins komi fram í reikningsskilunum.
- Að viðskiptavinurinn hafi fylgt lögum og reglum.

Nánari upplýsingar um staðfestingarbréf má finna í ISA 580 “*Management Representations*”, en þar er einnig að finna sýnishorn að slíku bréfi. Auk þess sem finna má tilvísun til innihalds staðfestingarbréfsins í ISA 250 “*Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*” og ISA 550 “*Related Parties*”.

3.3.3 Minnisblað um óleiðréttu mismuni

Við lok endurskoðunar skal endurskoðandi taka saman lista yfir alla þekktu óleiðréttu mismuni og líklega mismuni sem komið hafa upp við endurskoðun á ársreikningnum. Samtala þessara mismuna er síðan borin saman við þau mikilvægismörk sem endurskoðandi hefur ákvarðað. Sé það niðurstaða þessa samanburðar að mismunirnir séu hærri en mikilvægismörkin, þá kallar það á aðgerðir að hálfu endurskoðandans.

Nánar er fjallað um mikilvægismörk í ISA 320 “*Audit Materiality*” og E12 “*Leiðbeinandi reglur um mikilvægi við endurskoðun*”.

3.3.4 Rekstrarhæfi

Endurskoðandi þarf að leggja mat á rekstrarhæfi viðskiptavinar. Þeir þrír þættir sem hafa áhrif á rekstrarhæfi eru:

- Fjárhagsleg staða, t.d. viðvarandi taprekstur, neikvætt eigið fé og slæmt veltufjárhlutfall.
- Rekstrarleg staða, t.d. missir lykilstjórnenda, tapaðir markaðir eða skortur á hráefni.
- Aðrir þættir t.d. málaferli, breytingar í lagaumhverfi eða stefnu stjórnvalda.

Endurskoðandi þarf því að leggja mat á rekstrarhæfi og meta í því sambandi hvort þörf sé á fyrirvara í áritun. Nánar er fjallað um rekstrarhæfi í ISA 570 “*Going Concern*”.

3.3.5 Minnisblað um lok endurskoðunar

Þegar framkvæmd endurskoðunar er lokið ber endurskoðanda að taka saman allar meginniðurstöður á vinnu sinni í sérstöku minnisblaði um lok endurskoðunar. Einnig ber honum að endurskoða áhættumat á viðskiptavini með tilliti til svika og blekkinga og þess að lögum og reglum sé ekki fylgt.

Upplýsingar um þetta má finna í ISA 240 *“The Auditors’ Responsibility to consider Fraud and Error”* og ISA 240A *“Fraud and Error”* og ISA 250 *“Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements”*.

3.3.6 Yfirferð ársreiknings og áritun endurskoðenda

Við yfirferð á ársreikningi viðskiptavinarins þarf endurskoðandi að huga vel að framsetningu hans. Einnig þarf hann að yfirfara mat stjórnenda á einstökum liðum. Hann þarf að kanna hvort allar upplýsingar sem nauðsynlegar eru komi fram og séu viðeigandi. Um þætti þessu tengdu er fjallað m.a. í ISA 510 “*Initial Engagements – Opening Balances*”, en þar er einnig tekið til sérstakrar skoðunar þau atriði sem þarf að hafa í huga þegar endurskoðun er framkvæmd í fyrsta skipti. Einnig tengjast þessu ISA 710 “*Comparatives*”, ISA 720 “*Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements*” og ISA 550 “*Related Parties*”. Noti endurskoðandi greiningaraðgerðir við endurskoðunina, hvort sem um er að ræða við skipulagningu, framkvæmd eða lok, þá er að finna upplýsingar um þær í ISA 520 “*Analytical Procedures*”.

Áritun endurskoðandans á reikningsskilin byggir síðan á niðurstöðum endurskoðunarinnar. Hvað áritunina varðar vísast til E3 “*Leiðbeinandi reglur um áritanir á endurskoðuð reikningsskil*” og ISA 700 “*The Auditor’s Report on Financial Statements*”.

3.3.7 Skýrsla til stjórnenda

Við lok endurskoðunar getur endurskoðandi skilað viðskiptavini endurskoðunarskýrslu (endurskoðunarbréf, innfærsla í endurskoðunarbók, sbr. 66. gr. laga nr. 144/1994 um ársreikninga). Kjósi endurskoðandi að senda viðskiptavini slíka skýrslu skal í henni komið á framfæri niðurstöðum endurskoðunarinnar ásamt viðeigandi ábendingum. Endurskoðandi er ekki skyldugur til að skila viðskiptavini skýrslu um endurskoðunina, nema eitthvað komi upp á sem honum ber að benda stjórnendum á. Þetta á sérstaklega við um allar athugasemdir er við koma innra eftirliti. Umfjöllun um innra eftirlit og galla í því má finna í ISA 400 “*Risk Assessment and Internal Control*”.

3.3.8 Samantekt og minnisblað vegna endurskoðunar næsta árs

Hér eru teknar saman helstu niðurstöður endurskoðunar ársins og tekin saman þau atriði sem koma til með að hafa áhrif á endurskoðun næsta árs.

Viðauki

Alþjóðlegir staðlar

ISA 100	Assurance Engagements
ISA 120	Framework of International Standards on Auditing
ISA 200	Objective and General Principles governing an Audit of Financial Statements
ISA 210	Terms of Audit Engagements
ISA 220	Quality Control for Audit Work
ISA 230	Documentation
ISA 240	The Auditor's Responsibility to consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements
ISA 240A	Fraud and Error
ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
ISA 260	Communications of Audit Matters with those charged with Governance
ISA 300	Planning
ISA 310	Knowledge of the Business
ISA 320	Audit Materiality
ISA 400	Risk Assessments and Internal Control
ISA 401	Auditing in a Computer Information Systems Environment
ISA 402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
ISA 500	Audit Evidence
ISA 501	Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Terms
ISA 505	External Confirmations
ISA 510	Initial Engagements – Opening Balances
ISA 520	Analytical Procedures
ISA 530	Audit Sampling and other Selective Testing Procedures
ISA 540	Audit of Accounting Estimates
ISA 550	Related Parties
ISA 560	Subsequent Events
ISA 570	Going Concern
ISA 580	Management Representations
ISA 600	Using the work of another Auditor
ISA 610	Considering the work of Internal Auditing
ISA 620	Using the work of an Expert
ISA 700	The Auditor's Report on Financial Statements
ISA 700A	The Auditor's Report on Financial Statements
ISA 710	Comparatives
ISA 720	Other information in documents containing Audited Financial Statements
ISA 800	The auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements
ISA 810	The Examination of Prospective Financial Information
ISA 910	Engagements to review Financial Statements
ISA 920	Engagements to perform agreed-upon procedures regarding Financial Information
ISA 930	Engagements to compile financial information

Leiðbeinandi reglur FLE um endurskoðun

- E1 Leiðbeinandi reglur um grundvallaratriði endurskoðunar á ársreikningum hlutafélaga
- E2 Leiðbeinandi reglur um vinnupappíra löggiltra endurskoðenda
- E3 Leiðbeinandi reglur um áritanir á endurskoðuð reikningsskil
- E4 Leiðbeinandi reglur um gerð óendurskoðaðra reikningsskila og áritanir endurskoðenda á þau
- E5 Leiðbeinandi reglur um endurskoðun á viðskiptakröfum
- E6 Leiðbeinandi reglur um endurskoðun birgða
- E7 Leiðbeinandi reglur um endurskoðun þegar vafi leikur á um rekstrarhæfi
- E8 Leiðbeinandi reglur um endurskoðun varanlegra rekstrarfjármuna
- E9 Leiðbeinandi reglur um könnun á árshlutareikningum
- E10 Leiðbeinandi reglur um skipulagningu endurskoðunar
- E11 Leiðbeinandi reglur um ráðningarskilmála við endurskoðun
- E12 Leiðbeinandi reglur um mikilvægi við endurskoðun
- E13 Leiðbeinandi reglur um gæðastjórnun