

Prófnefnd löggiltra endurskoðenda

Próf til löggildingar í endurskoðunarstörfum – fyrri hluti

18. október 2011

kl. 9:00 – 17:00

Ábendingar:

Áætlaður tími við úrlausn hvers verkefnis svarar til vægis þess í heildareinkunn. Það er því skynsamlegt að nýta próftímann með hliðsjón af vægi verkefna.

Vinsamlega notið word- og excel-skjöl sem fylgja til þess að leysa verkefnin.

Merkið allar lausnir með prófnúmeri og einungis með prófnúmeri. Ef úrlausn er merkt með nafni prófmanns telst hún ógild og prófmaður fallinn.

Ætlast er til að vísað sé til staðla, laga og annarra heimilda eftir því sem tilefni er til hverju sinni. Ekki er nægilegt að vísa til einstakra staðla í heild sinni, heldur er ætlast til að vísað sé til einstakra greina eftir því sem við á.

Prófmenn hafa á heimasvæði prófsins aðgang að alþjóðlegum endurskoðunarstöðlum, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, lögum, reglugerðum og reglum, sem gæti reynt á í prófinu.

Drög að samstæðuársreikningi Útgerðar og vinnslu hf. fyrir árið 2010 liggja til grundvallar nokkrum verkefnum sem lögð eru fyrir prófmenn. Ársreikningurinn er gerður á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla. Við úrlausn einstakra verkefna skal byggt á drögunum og þeim upplýsingum sem prófmenn fá í verkefninu. Leysa skal sérhvert verkefni óháð öðrum verkefnum í prófinu og þeim upplýsingum sem þar koma fram, nema annað sé sérstaklega tekið fram.

Móðurfélagið Útgerð og vinnsla, er hlutafélag sem á innlend og erlend dótturfélög. Fyrirtækið rekur útgerð og fiskvinnslu, veiðir bæði uppsjávarfisk og botnfisk, sem ýmist er unnin um borð í veiðiskipum eða í landi. Þá stundar félagið fiskeldi og hefur fjárfest í erlendum útgerðar- og fiskvinnslufyrirtækjum. Félagið hefur skráð skuldabréf sín í Kauphöllinni.

Prófmenn eru beðnir um að prenta tvö afrit af lausnum og skila í prófmöppu að prófinu loknu.

Prófmönnum er óheimilt að taka með sér prófið, lausnir, ársreikning eða nokkur önnur gögn að loknum fyrri prófdegi. Þessi gögn mega prófmenn hafa með sér að loknum síðari hluta prófsins.

Verkefni 1 (um 30 mín.)

Undanfarin ár hefur þú sinnt starfi áhættustjóra hjá Gömlu endurskoðuninni ehf. sem þú vinnur hjá. Nýlega barst þér neðangreint erindi frá Jóni Jónssyni endurskoðanda. Jón er ungur og metnaðarfullur endurskoðandi og meðeigandi hjá Gömlu endurskoðuninni ehf. og mjög áhugasamur um að afla nýrra viðskiptavina. Erindið var svona:

Sæll áhættustjóri, eins og þú kannski veist hef ég að undanfögnu verið að vinna að því að afla nýrra viðskiptavina. Í því sambandi hefur mér orðið vel ágengt en ég er þó aðeins að vandræðast með þrjú mál sem ég vil bera undir þig. Þau snúa fyrst og fremst að því hvort að ég/við getum ekki örugglega tekið þessi verkefni að okkur. Getur þú vinsamlega skoðað þetta fyrir mig sem allra fyrst og sent mér rökstudd svör með vísan í þá staðla og reglur sem um þessi mál gilda á Íslandi. Það er, hvort að ég/við getum ekki örugglega tekið þessi verkefni að okkur. Eins að láta mig vita ef þú telur að við þurfum að grípa til einhverra varúðarráðstafana (e. safeguards) eða aðgerða til að geta tekið verkefnið að okkur. Ég þarf ekki að taka það fram að ég er mjög spenntur fyrir því að taka þessi verkefni að mér og myndi helst vilja hafa umsjón með þeim sjálfur.

Verkefni A

Málið snýst um Við byggjum ehf. sem er byggingarfélag hér í bæ. Bróðir minn Gunnar Jónsson var nýlega skipaður stjórnarformaður félagsins en hann á ekkert í því. Hann segir að stjórnin og hluthafarnir séu frekar óánægðir með núverandi endurskoðendum og líklegt sé að við getum fengið endurskoðunina að því gefnu að við bjóðum samkeppnishæft verð. Er eitthvað því til fyrirstöðu að ég taki að mér þetta endurskoðunarverkefni? Ef þú telur að það sé vandkvæðum bundið þar sem bróðir minn er stjórnarformaður væri þá hægt að bjarga því til dæmis með því að hann hætti sem stjórnarformaður en yrði bara venjulegur stjórnarmaður eða með einhverjum öðrum úrræðum?

Verkefni B

Málið snýst um Við framleiðum ehf. sem er framleiðslufyrirtæki hér í bæ. Ég kannast ágætlega við Svein sem er aðaleigandi og framkvæmdastjóri félagsins. Við vorum saman í boltanum í gamla daga. Sveinn er mjög ákveðinn og getur verið beinlínis frekur ef mikið liggur við. Hann hefur líka byggt upp rekstur Við framleiðum ehf. af miklu harðfylgi þrátt fyrir erfitt rekstrarumhverfi og ég veit ekki betur en að félagið gangi ágætlega í dag. Ég rakst á Svein á ráðstefnu um daginn og hann fór að ræða um það að fyrra bragði að hann væri óánægður með núverandi endurskoðendum félagsins, Betri endurskoðun ehf. Þeir væru endalaust að setja út á hitt og þetta sem engu máli skipti og svo hefðu þeir neitað að skrifa upp á ársreikning félagsins um daginn. Hann spurði mig hvort að ég myndi ekki bara vilja taka endurskoðunina að mér, þar með talið að ganga frá endurskoðun síðasta árs.

Verkefni C

Málið snýst um Við þjónustum ehf. sem er þjónustufyrirtæki hér í bæ. Þetta er nokkurra ára gamalt félag sem byrjaði smátt en hefur vaxið hægt en örugglega. Félagið hefur verið í viðskiptum hjá mér/okkur með bókhald, launaútreikninga, afstemmingar, gerð ársreiknings og skattframtals og höfum við góða reynslu af þeirri vinnu. Jóna framkvæmdastjóri og aðaleigandi félagsins er að vísu ekkert sérstaklega bókhaldslega þenkjandi en hefur haft vit á að láta okkur sjá um bókhaldsmálin. Nú er svo komið að félagið hefur vaxið svo mikið að það er orðið endurskoðunarskyldt samkvæmt lögum um ársreikninga. Jóna spurði mig um daginn hvort ég gæti ekki tekið verkið að mér, það er að sjá um árlega endurskoðun á ársreikningi félagsins.

Með fyrirfram þökk,
Jón Jónsson

Úrlausnarefni:

Taktu saman rökstutt og greinargott svar til Jóns um hvort að þú teljir að Jón, eða einhver annar meðeigandi hjá Gömlu endurskoðuninni ehf., geti tekið þessi verkefni að sér.

Hugaðu sérstaklega að því í svarinu að fram komi til hvaða aðgerða eða varúðarráðstafana (e. safeguards) þú telur að grípa þurfi til, ef við á, þannig að Jón eða annar meðeigandi hjá Gömlu endurskoðuninni ehf. geti tekið verkefnin að sér.

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 2 (um 30 mín.)

Hjá Gömlu endurskoðuninni ehf. þar sem þú starfar sem reyndur endurskoðandi eru nokkir ungir starfsmenn sem eru að lesa fyrir löggildingarpróf í endurskoðun. Á dögnum leituðu þeir til þín með spurningar í tengslum við greiningaraðgerðir í endurskoðun. Þeir höfðu verið að bera saman bækur sínar og voru mjög óöruggir með til hvers væri verið að gera greiningaraðgerðir í endurskoðun. Til dæmis vildu þeir vita hver munurinn væri á mismunandi tegundum greiningaraðgerða sem framkvæmdar eru við endurskoðunarvinnu. Meðal annars sögðust þeir ekki skilja til hvers verið væri að gera svokallaðar greiningaraðgerðir í upphafi verks, gjarnan fyrir reikningskiladag og þá ekki einu sinni með endanlegar fjárhæðir.

Þú hallaðir þér aftur í stólnum, andvarpaðir og hugsaðir með þér hvað þetta unga fólk hefði eiginlega verið að gera undanfarin ár. Þú ætlaðir að fara að svara þeim þegar síminn hringdi. Í símanum var mikilvægur viðskiptavinur svo þú sagðir ungu starfsmönnum að þú værir upptekin. Þú lofaðir þeim hins vegar að þú myndir taka saman og senda þeim læsilega minnispunkta með vísan í staðla um allt sem máli skiptir um greiningaraðgerðir í endurskoðun. Þar með talið upplýsingar um helstu tegundir greiningaraðgerða sem unnar eru í endurskoðun, hver tilgangur þeirra er, hvernig þær eru unnar, hvenær þær eru unnar, hvað ber helst að varast við framkvæmd greiningaraðgerðanna og svo framvegis.

Úrlausnarefni:

Taktu saman skýrt og greinargott minnisblað með vísan í staðla sem um málið gilda, sem hægt væri að senda til ungu starfsmannanna um allt sem máli skiptir um greiningaraðgerðir í endurskoðun.

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 3 (um 120 mín.)

Sem endurskoðandi stendur þú frammi fyrir eftirtöldum aðstæðum sem allar eru ótengdar innbyrðis vegna endurskoðunaráritunar á ársreikning 2010:

1. AA ehf. er gamall og rótgróinn banki sem hefur haft það að megin starfsemi að taka við innlánnum frá viðskiptavinum sínum og lána aftur út. Undanfarin tvö til þrjú ár hefur sigið á ógæfuhliðina hjá bankanum. Helgast það meðal annars af efnahagskreppunni sem varir í landinu en vegna hennar hafa vanskil á útlánnum bankans aukist verulega og mikil óvissa er um greiðslugetu og greiðsluvilja margra sem skulda bankanum. Á sama tíma hefur vaxtastig á Íslandi lækkað mikið og nú er svo komið að á árinu 2010 dugði vaxtamunur bankans ekki fyrir hefðbundnum rekstrarkostnaði. Stjórnendur bankans hafa lagt mat á niðurfærsluþörf útlánasafnsins og færð hefur verið umtalsverð niðurfærsla í ársreikning bankans árið 2010 vegna þessa. Stjórnendur bankans eru meðvitaðir um að í ljósi aðstæðna ríkir veruleg óvissa um virði útlánasafnsins en þeir sjá samt ekki ástæðu til að geta um það í skýringum með ársreikningnum þar sem eðli máls samkvæmt, sé alltaf óvissa um mat á útlánnum banka. Þú sem endurskoðandi bankans hefur endurskoðað varúðarniðurfærsluna og ert sammála mati stjórnenda bankans á henni en gerir þér grein fyrir því að vegna ytri aðstæðna í þjóðfélaginu ríkir gríðarleg óvissa um virði útlánasafnsins. Þessar miklu niðurfærslur á útlánasafni bankans hafa einnig haft þau áhrif að í árslok 2010 er eiginfjárhlutfall bankans einungis lítillega yfir þeim mörkum sem gerð er krafa um í starfsleyfi hans. Stjórnendur eru meðvitaðir um erfiða stöðu bankans og mögulegan vafa um rekstarhæfi hans og geta um það með ítarlegum hætti í skýringum. Þeir eru samt sannfærðir um að nú fari efnahagslífið á Íslandi að hjarna við með tilheyrandi góðum áhrifum á rekstur og stöðu bankans.
2. BB ehf. er þjónustufyrirtæki. Við endurskoðunarvinnu þína vegna ársins 2010 kom fram að helsti samkeppnisaðili félagsins hefur höfðað dómsmál á hendur BB ehf. vegna meintrar markaðsmisnotkunar á árinu 2009 og krafist verulegra fjárhæða í bætur frá BB ehf. Í janúar 2011 var málið tekið fyrir í Héraðsdómi Reykjavíkur og tapaði BB ehf. málinu og var félaginu gert að greiða samkeppnisaðilanum verulega fjárhæð eða sem nemur um 300 milljónum króna í bætur. Málinu var áfrýjað til Hæstaréttar sem fyrir tveimur vikum kvað upp úrskurð sinn og staðfesti dóm Héraðsdóms. Þú hefur farið yfir þetta með stjórnendum BB ehf. og þeir hafa gjaldfært þessar bætur í bókhaldi félagsins árið 2011 og getið ítarlega um dómsmálið og niðurstöðuna í skýringum í ársreikningi ársins 2010.
3. CC ehf. er framleiðslufyrirtæki. Fyrirtækið hefur vaxið mikið á síðustu árum bæði með innri vexti sem og ytri vexti. Í efnahagsreikningi CC ehf. er eignfærð veruleg viðskiptavild vegna kaupa félagsins á öðru framleiðslufyrirtæki sem var sameinað CC ehf. fyrir nokkrum árum. Byggt á endurskoðunarvinnu þinni er það mat þitt að viðskiptavildin sé verulega ofmetin í ársreikningi félagsins árið

2010. Þú hefur bent stjórnendum félagsins á þetta en þeir eru ekki sammála þér og telja viðskiptavildina ekki ofmetna.

Að auki hefur þú ekki náð að klára yfirferð þína á öðrum vinnupappírurum aðstoðarmanna þinna fyrr en í dag en á morgun verður að árita ársreikning CC ehf. Við yfirferðina kemstu að því að vegna misskilnings á milli aðstoðarmannanna þinna hefur láðst að framkvæma endurskoðun á tekjum hjá CC ehf. Því verður ekki bjargað fyrir morgundaginn en sem betur fer var búið að framkvæma góða endurskoðunarvinnu á viðskiptakröfum sem og öllum öðrum liðum.

4. DD ehf. er búið að vera í rekstri lengi en undanfarin ár hefur heldur sigið á ógæfuhliðina. Félagið hefur verið rekið með tapi síðustu 3 ár og nú er svo komið að eigið fé félagsins er orðið neikvætt og skammtímaskuldir eru orðnar hærri en veltufjármunir. Þú nefndir þetta við stjórnendur félagsins og þeir segjast vera meðvitaðir um stöðuna en hafa ekki miklar áhyggjur af henni þar sem nú sé kreppunni að ljúka og þá fari allt að ganga betur.

Úrlausnarefni:

Fyrir sérhverjar aðstæður sem lýst er hér að ofan:

- a) Gerðu grein fyrir því hvort að þú teljir viðkomandi aðstæður kalli á að nauðsynlegt sé að víkja frá hefðbundinni fyrirvaralausri áritun. Rökstyddu vel hvers vegna.
- b) Stilltu upp endanlegri áritun í heild sinni fyrir hvert tilvik samkvæmt niðurstöðu þinni í lið a. Við þá vinnu getur þú stuðst við drög að fimm mismunandi stöðluðum áritunum sem þú hefur aðgang að á tölvutæku formi á heimasvæði prófsins. Vandaðu sérstaklega orðalag og frágang áritunarinnar.

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 4 (um 75 mín.)

Hjá Útgerð og vinnslu hf. eru laun og launatengd gjöld mjög mikilvægur liður. Í október 2011 hófst endurskoðunarvinna vegna ársins 2011 fyrir móðurfyrirtækið og þar með talin öflun upplýsinga um innra eftirlit fyrirtækisins í þeim tilgangi að leggja mat á áhættu.

Hér að neðan er lýsing á ferli sem tekur til launa og launatengdra gjalda hjá fyrirtækinu sem aðstoðarmaður þinn hefur unnið, en þú ert verkefnastjóri í endurskoðunarteyminu:

RÁÐNING STARFSMANNA

Sviðsstjórar, það er sviðsstjóri skrifstofu, sviðsstjóri útgerðar, sviðsstjóri fiskvinnslu og sviðsstjóri bræðslu hafa heimild til að ráða fólk.

Alltaf á að fylla út skráningarblað fyrir nýráðinn starfsmann og er það undirritað af viðkomandi starfsmanni. Ýmsum aðferðum er beitt til að afla upplýsinga um hinn nýja starfsmann svo hægt sé að skrá hann inn í upplýsingakerfi félagsins.

Samkvæmt Guðrúnu í launadeildinni hafa verið gerðir ráðningarsamningar við alla starfsmenn.

Það eru aðgangsstýringar að launakerfunum, leyniorð sem Guðrún hefur, en hún sér um alla launavinnslu. Jóna leysir hana stundum af og hefur því einnig aðgang að kerfinu. Þessir tveir starfsmenn geta farið inn í launakerfið og bætt við og breytt upplýsingum um starfsmenn.

Guðrún, umsjónarmaður launa, fær upplýsingar um nýja starfsmenn frá viðkomandi sviðsstjóra þannig að tryggt á að vera að allir nýir starfsmenn séu settir inn í kerfið. Þar fyrir utan ef að starfsmanni væri ekki bætt í kerfið þá fengi hann ekki útborgað og ef það myndi gerast er ljóst að viðkomandi myndi kvarta.

Ekki er um að ræða sérstakar möppur með upplýsingum um hvern starfsmann.

UPPSAGNIR/STARFSLOK STARFSMANNA

Engar formlegar verklagsreglur eru til um það í launadeildinni með hvaða hætti á að bregðast við ef einhver hættir eða er sagt upp. Boð koma frá viðkomandi sviðsstjóra um að viðkomandi starfsmaður sé hættur og þá sér Guðrún til þess að það sé skráð í launakerfið. Sömu aðgerðir gilda hvort sem viðkomandi starfsmanni er sagt upp eða ef viðkomandi hættir að eigin ósk. Samkvæmt Guðrúnu þá er afar fátítt að menn hafi farið í mál við félagið vegna launamála eða starfsmannamála.

TÍMASKRÁNING

Í bræðslunni, fiskvinnslunni og á skrifstofunni eru tímaklukkur til að skrá tíma en á skipunum er haldið utan um einstaka veiðitúra.

Sviðsstjórar yfirfara allar tímaskráningar í sinni deild og senda svo til Guðrúnar í launadeildinni sem les þær með rafrænum hætti úr tímaskráningarkerfinu inn í launakerfið.

Sviðsstjóri útgerðar sendir Guðrúnu upplýsingar vegna uppgjörs einstakra veiðitúra og setur Guðrún þær upplýsingar inn í launakerfið.

Eftir að tímar hafa verið settir inn í launakerfið, prentar Guðrún út skýrslu um innskráða tíma og ber saman við upprunalegar tímaskráningarskýrslur. Þessar skýrslur eru svo geymdar saman í möppu.

Sviðsstjórar láta Guðrúnu vita um orlofsdaga og veikindadaga en hún heldur utan um skráningu þeirra.

ÚTREIKNINGUR LAUNA

Guðrún sér um útreikning og frágang á öllum launum, mánaðarlaunum fyrir landverkafólk og um útreikning á sjómannalaunum.

Þegar launakeyrslnan hefur verið keyrð rennir Guðrún yfir launaseðlana á skjánum. Að því loknu er búin til færslubók og þá eru launin tilbúin til útborgunar. Töflur vegna frádráttarliða svo sem staðgreiðslu skatta eru yfirfarnar reglulega og alltaf uppfærðar með nýjum upplýsingum um áramót.

Tveimur til þremur dögum eftir að launin eru greidd og engar kvartanir hafa komið fram er færslubókin með laununum uppfærð í aðalbókina.

Aðalbókari framkvæmir síðan afstemmingu á milli aðalbókarinnar og launakerfisins mánaðarlega fyrir launakostnað og tengda liði.

Þegar Guðrún er ekki við, hvort heldur sem er út af veikindum eða sumarfrí, þá leysir Jóna hana af við launaútreikninginn.

ÚTBORGUN LAUNA

Jóna sér um útborgun launa. Það er gert í fyrirtækjabankanum á netinu, Jóna millifærir inn á viðkomandi starfsmann. Þegar búið er að greiða launin ber Jóna saman heildarfjárhæð greiddra launa við launakeyrluna. Það er ekki sérstakur tékkareikningur sem notaður er vegna launa heldur er hinn almenni tékkareikningur notaður. Hann er afstemmdur mánaðarlega af aðalbókara. Einnig framkvæmir aðalbókari mánaðarlegar afstemmingar á milli launakerfisins og aðalbókarinnar fyrir laun og launatengd gjöld.

VIÐHALD LAUNAKERFIS

Guðrún og Jóna hafa aðgang að launakerfinu og annast breytingar á því. Guðrún er þó sú eina sem ætlað er að gera breytingar á kerfinu. Það er ekkert formlegt ferli til staðar til að yfirfara skráningu í launakerfinu en á 6 mánaða fresti sendir Guðrún yfirlit til viðkomandi sviðsstjóra yfir þá launamenn sem eru eyrnamerkir þeim og þá gera þeir athugasemdir ef eitthvað er rangt. Töflur yfir frádráttarliði eru yfirfarnar nokkuð reglulega og að lágmarki árlega þegar nýjar tölur eru færðar inn í upphafi árs.

Úrlausnarefni:

- a) Greindu þá veikleika í innra eftirliti sem fram koma í framangreindri lýsingu og tilgreindu hvaða afleiðingar veikleikarnir geta haft fyrir fyrirtækið. Gerðu grein fyrir þeim mögulegu úrbótum á innra eftirliti sem þú álitur að stjórn fyrirtækisins geti gripið til varðandi feril launakostnaðar.
- b) Skilgreindu þær áhættur (e. risks) sem þú telur að við eigi vegna endurskoðunar á launakostnaði hjá Útgerð og vinnslu hf. með hliðsjón af því sem fram kemur í ofangreindri lýsingu og þeirra atriða sem almennt eiga við um endurskoðun á launakostnaði fyrirtækja. Fyrir sérhverja áhættu þarf að meta og rökstyðja hvort hún sé hefðbundin (e. risk) eða veruleg (e. significant risk). Einnig skal koma fram hvaða staðhæfingum stjórnenda (e. management assertions) einstakar áhættur tengjast.
- c) Umsjónarendurskoðandi verkefnisins hefur lagt á það áherslu að við endurskoðun á launakostnaði hjá Útgerð og vinnslu verði stuðst að hluta við aðgerðaendurskoðun (e. control testing). Ákvarðaðu og rökstyddu hvað af ofangreindum áhættum, samanber svar við b lið hér að framan, er skynsamlegt að framkvæma aðgerðaendurskoðun á og skrásettu hvaða eftirlitsaðgerð/-ir það eru sem þú vilt skoða fyrir hverja áhættu. Útbúðu síðan skýr og greinargóð endurskoðunarfyrirmæli vegna aðgerðaendurskoðunar (e. control testing) á launakostnaði hjá Útgerð og vinnslu hf. með hliðsjón af því sem fram hefur komið í dæminu og svörum þínum hér að framan.
- d) Ákvarðaðu og rökstyddu hvort að þú teljir skynsamlegt að beita greiningaraðgerðum (e. substantive analytical procedures) eða ítarlegri endurskoðun (e. tests of details) við gagnaskoðun (e. substantive procedures) á launakostnaði hjá Útgerð og vinnslu hf. í framhaldinu. Útbúðu síðan skýr og greinargóð endurskoðunarfyrirmæli vegna gagnaskoðunar (e. substantive procedures) á launakostnaði hjá Útgerð og vinnslu hf. með hliðsjón af því sem fram hefur komið í dæminu og svörum þínum hér að framan. Til einföldunar í þessu dæmi skal miða við að gagnaskoðunin verði unnin eftir lok reikningsskiladags.

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 5 (um 60 mín.)

Endurskoðun á Útgerð og vinnslu hf. er að ljúka. Endurskoðendur dótturfélaganna hafa verið að senda þér lokaniðurstöður vegna endurskoðunarvinnu þeirra fyrir dótturfélögin í samræmi við endurskoðunarfyrimælin sem þú sendir til þeirra við upphaf endurskoðunarinnar.

Þú ert að yfirfara endurskoðunarvinnu teymisins og meðal annars skoðar þú hvort mikilvægismörkin sem skilgreind voru við skipulagningu verkefnisins sé enn viðeigandi. Þá tekur þú eftir því að ládst hefur að skrásetja mikilvægismörkin.

Annað dótturfélaganna, Limitada sem staðsett er í Mexíkó, innleiddi IFRS reikningsskilareglurnar á síðasta ári (2010). Móðurfélagið hefur hins vegar gert ársreikning í samræmi við IFRS um árabíl og hefur því þurft að breyta uppgjöri dótturfélagsins til samræmis við IFRS í samstæðuuppgjöri sínu. Í einhverjum tilvikum var talsverður munur á þeim reikningsskilareglum sem dótturfélagið beitti í sínum eigin reikningsskilum og reglum IFRS. Stjórnendur samstæðunnar þurftu því, í samvinnu við stjórnendur dótturfélagsins, að skoða þá liði í reikningsskilunum sérstaklega og umbreyta í samræmi við IFRS auk þess sem velja þurfti milli mismunandi leiða sem IFRS reglurnar leyfa.

Í skýrslu frá endurskoðanda Limitada kemur eftirfarandi fram:

„Fyrir þremur árum gaf dótturfélagið út skuldabréf með breytilegum vöxtum og gerði samtímis vaxtaskiptasamning á móti bréfunum þar sem vöxtum bréfsins var breytt í fasta vexti. Skuldabréfið var til 10 ára. Þegar þessi viðskipti dótturfélagsins voru færð yfir í IFRS reglurnar í samstæðunni var ákveðið að færa skuldabréfin upp m.v. gangvirði þeirra þ.e. beita svokallaðri „fair value option“ í stað áhættuvarnarreikningsskila, til að draga úr mismunni á mati á milli eigna og skulda. Þegar dótturfélagið innleiddi IFRS á síðasta ári völdu stjórnendur dótturfélagsins að færa skuldabréfin upp m.v. virka vexti og töldu sig ekki bundna af þeim reglum sem áður höfðu verið valdar í tengslum við samstæðuuppgjör Útgerðar og vinnslu. Forstöðumaður reikningshalds samstæðunnar taldi sig vera bundinn þeirri ákvörðun sem áður hafði verið tekið í samstæðunni, þ.e. að færa þessi tilteknu skuldabréf á gangvirði, en taldi mismuninn á milli þessara tveggja uppgjörsaðferða vera óverulegan. Forstöðumaðurinn gaf því fjármálastjóra dótturfélagsins leyfi til þess að skila uppgjöri dótturfélagsins í samræmi við IFRS uppgjör dótturfélagsins. Við höfum lagt mat á að mismunur þessara tveggja matsaðferða skuldabréfanna nemur 757.000 EUR sem kemur til hækkunar á skuldabréfinum ef aðferð samstæðunnar er beitt.“

Rétt eftir að ofangreind skýrsla berst þér, hringir Þórður forstjóri Útgerðar og vinnslu hf. í þig og spyr þig um hvaða rugl sé í gangi þarna í Mexíkó. Hann sé nýkominn af stjórnarfundum Limitda í Mexíkó og þar hafi honum skilist að það væru tvær útgáfur í gangi af ársreikningi Limitda og mismunandi reikningshaldsleg meðferð á hluta

skuldanna (útgefnum skuldabréfum). Í báðum tilfellum væri verið að setja fram reikningsskilin í samræmi við IFRS. „Þessar IFRS reglur eru nú meira ruglið og ekki skil ég hvernig ég sem stjórnarformaður á að geta kvittað upp á tvær mismunandi útgáfur ársreikninga fyrir sama fyrirtæki og sama tímabil? Það er ekki nema von að hálfur heimurinn sé á hausnum með svona rugl reikningsskilareglur.“

Úrlausnarefni:

- a) **Ákvarðaðu mikilvægismörk fyrir samstæðuna og einstaka hluta (e. components) samstæðunnar.**
- b) **Hvernig bregst þú við yfirlýsingum Þórðar forstjóra, sem endurskoðandi samstæðunnar?**
- c) **Hefur niðurstaða endurskoðanda Limitda einhver áhrif á endurskoðun samstæðunnar, og ef svo er, hvernig?**

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 6 (um 45 mín.)

Þú hefur komið að endurskoðun Útgerðar og vinnslu hf. í nokkur ár en í ár gegnir þú í fyrsta sinn hlutverki verkefnisstjóra. Hingað til hefur ekki verið lögð sérstök áhersla á viðskipti tengdra aðila í endurskoðuninni. Í ljósi mikillar umræðu um viðskipti tengdra aðila í íslenskum fyrirtækjum rétt fyrir fall bankanna telur þú rétt að leggja meiri áherslu á þennan lið við endurskoðun ársins. Innan endurskoðunarteymisins fer fram kröftug umræða um hversu mikil áhersla skuli lögð á endurskoðun viðskipta tengdra aðila en í endurskoðun fyrri ára hefur verið talið nægjanlegt að senda staðfestingabréf til stjórnenda fyrirtækisins og biðja þá um að staðfesta að öll viðskipti tengdra aðila kæmu réttilega fram í ársreikningnum. Þú ræðir þetta við sérstaklega við Hrein Kristin, en hann er nú orðinn eigandi og umsjónarendurskoðandi í öðrum verkefnum, sem þekkir Útgerð og vinnslu hf. enn betur en þú og telur hann að „menn eigi nú ekki að vera eltast við orðið á götunni hvað þetta varðar, viðskipti tengdra aðila hjá Útgerð og vinnslu séu óveruleg“ og því ítrekar Hreinn Kristinn að hann telji ekki rétt að eyða miklum tíma í endurskoðun tengdra aðila. Hann segir jafnframt: „Okkur er nú einmitt ætlað samkvæmt stöðlunum að beita faglegu mati og áhættugrunaðri endurskoðun og ekki get ég séð að staðlarnir séu að biðja um eitthvað meira“.

Nú eru einungis um 10 dagar þar til endurskoðuninni þarf að vera lokið. Þú þarft því að taka skjóta ákvörðun um hvort þú getið tekið undir sjónarmið Hreins Kristins eða hvort þú teljir að bæta þurfi við frekari endurskoðunaraðgerðum. Þú reiknar með að endurskoðendur dótturfélaganna skili inn lokaskýrslum eftir 3 daga en átt ekki von á að þau hafi lagt sérstaka áherslu á viðskipti tengdra aðila þar sem þú hafðir ekki gefið fyrirmæli um slíkt í endurskoðunarfyrirmælunum (e. audit instructions) til þeirra. Samstæðureikningur Útgerðar og vinnslu hf. liggur fyrir drögum og eru upplýsingar í skýringu 26 um tengda aðila.

Úrlausnarefni:

- a) **Settu fram skriflegt áhættumat miðað við ofangreindar upplýsingar og upplýsingar í skýringu 26 í ársreikningi Útgerðar og vinnslu hf.?**
- b) **Hvaða lágmarksendurskoðun telur þú að þurfi að fara fram? Greindu frá hvaða aðferðum þú telur rétt að beita við endurskoðunina og settu fram á skipulegan hátt endurskoðunarfyrirmæli.**

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 7 (um 45 mín.)

Útgerð og vinnsla hf. hefur lagt áherslu á að sýna gott fordæmi í góðum stjórnarháttum. Stjórn Útgerðar og vinnslu hf. telur mikilvægt að varðveita gott orðspor og treysta félagið út á við enda séu nú ekki mörg fyrirtæki eftir á íslenska hlutabréfamarkaðnum. Í stjórnarháttayfirlýsingu félagsins, sem er að finna í skýrslu stjórnar og forstjóra, kemur fram að ekki sé víst að stjórn uppfylli kröfur um óhæði og sjálfstæði. Til að bregðast við þessari óvissu ákvað stjórnin fyrir tveimur árum að ráða innri endurskoðanda, Kristínu Hreinsdóttur, til félagsins þrátt fyrir að ekki sé lagaskylda um slíkt. Einnig var sett á fót endurskoðunarnefnd og sitja í henni óháðir aðilar sem þó þekkja vel til félagsins og sjávarútvegsmála, þ.e. tveir fyrrum starfsmenn félagsins og fyrrum ytri endurskoðandi félagsins.

Stjórn og forstjóri eru mjög ánægð með störf innri endurskoðandans þessi tvö ár sem hann hefur starfað hjá félaginu og telja að starf hans hafi eflt verulega innra eftirlit félagsins. Áður fyrr hafi oft komið inn á borð til stjórnar ýmis mál sem rekja mátti til annmarka á innra eftirliti en nú sé staðan þannig að innra eftirlit komi varla til umræðu á fundum stjórnar eða endurskoðunarnefndar lengur. Forstjóri og innri endurskoðandi sjá því um að hafa innra eftirlit félagsins í lagi.

Forstjórinn, Þórður Bogason, kemur að máli við þig, í umboði stjórnar og vill gjarnan ræða við þig um þóknun vegna endurskoðunarinnar sem þeim finnst hafa hækkað óeðlilega mikið undanfarin ár. Þórður segir að Útgerð og vinnsla hf. vilji nú alls ekki skipta um endurskoðanda eða fara í útboð en það sé ljóst að það þurfi að laga til í endurskoðunarkostnaðinum eins og annars staðar. Hann kemur því með tillögu um að auka frekari samvinnu milli vinnu innri og ytri endurskoðenda. Þórður segir að hann hafi nú þegar rætt þetta við Kristínu innri endurskoðanda og lítist henni vel á þetta.

Kristín, sem er með cand. oecon. próf í viðskiptafræði með endurskoðun sem sérsvið, hefur mikinn áhuga á innra eftirliti, og starfaði m.a. í innri endurskoðunardeild olúfélags í Danmörku um árabíl. Kristín hyggst ljúka faggildingu í innri endurskoðun innan árs og er þegar farin að kynna sér alþjóðlega staðla um innri endurskoðun. Kristín þekkir frá starfi sínu í Danmörku að innri endurskoðandi getur tekið mun meira þátt í endurskoðun reikningsskilanna en hér tíðkast en leggur áherslu á að auðvitað þurfi ytri endurskoðandi að fara vel yfir hennar vinnu og jafnvel setja henni fyrir ákveðin verkefni.

Þórður leggur mikla áherslu á að þetta nýja verklag gangi eftir, þ.e. að Kristín framkvæmi hluta endurskoðunarvinnunnar og telur ekkert óeðlilegt að um 40-50% vinnunnar verði framkvæmdur af henni og sé hlutfallið ekkert óeðlilegt sé miðað við störf innri endurskoðenda erlendis. Þórður telur þetta vera góða lausn fyrir alla. Gamla endurskoðunin ehf. haldi verkefninu. Kristín fái fullt starf við innri endurskoðun en eins og starf innri endurskoðenda sé í dag þá sé það ekki nema um 50% starf og því hafi Kristín þurft að sinna öðrum verkefnum innan samstæðunnar samtímis. Þórður talar jafnframt um að það sé líka betra fyrir Útgerð og vinnslu hf. þar sem að endurskoðunin verði nánast samtímaendurskoðun með því að óháður innri endurskoðandi geti sinnt endurskoðuninni jafnt og þétt yfir árið. Þórður leggur áherslu á að Gamla endurskoðunin

ehf. reyni að byggja eins mikið á vinnu Kristínar og unnt sé. Nú sé reyndar komið fram í október og því náist þetta ekki alveg þetta árið en Kristín sé að vísu búin að vera mjög afkastamikil í innri endurskoðuninni á árinu, þrátt fyrir að hafa ekki sinnt því nema í 50% starfi, og svo geti hún einnig hugsanlega fengið aðgang að eða ráðið fleiri starfsmenn til sín til að ljúka yfirferð á öllu því helsta sem skiptir máli.

Formaður endurskoðunarnefndar hringir í þig og telur þessi áform vera mjög spennandi og mjög í anda þess sem nefndin vill sjá þessi mál án þess að nefndin vilji leggja einhverja pressu á ytri endurskoðendur. Formaðurinn boðar þig á fund endurskoðunarnefndar eftir viku og vill þá fá að heyra um þín viðhorf til þessa máls og með hvaða hætti þú telur að samvinna innri og ytri endurskoðanda geti verið sem skilvirkust. Hann biður þig um að setja fram stutta greinargerð um málið og hvernig ytri endurskoðandi geti byggt á vinnu innri endurskoðanda sem allra mest. Hann biður sérstaklega um fram komi í greinargerðinni með hvaða hætti þú getir byggt á þeirri vinnu sem Kristín hefur þegar framkvæmt.

Kristín hefur samband við þig stuttu síðar og staðfestir þessar hugmyndir Þórðar og stjórnarinnar og telur það mjög spennandi tækifæri fyrir sig. Kristín sendir þér líka yfirlit yfir þær skýrslur sem hún hefur skilað til endurskoðunarnefndar og stjórnar á árinu sem hún telur að þú getir nýtt þér fyrir fundinn með endurskoðunarnefndinni:

- Áhættumat
- Yfirlit yfir lykil eftirlitsþætti
- Úttekt innri endurskoðanda á rekstrarfjármunum
- Úttekt innri endurskoðanda á óefnislegum eignum
- Greining innri endurskoðanda á framlegð sl. 3ja ára

Stjórnendur Gömlu endurskoðunarinnar ehf. eru hræddir um að missa verkefnið og leggja hart að þér að reyna leysa málið í eins mikilli sátt og hægt er og reyna finna lausn sem báðir aðilar geta sætt sig við, þó án þess að það komið niður á gæðum ytri endurskoðunarinnar.

Úrlausnarefni:

- a) Taktu afstöðu til hugmynda Þórðar forstjóra um aukna samvinnu ytri og innri endurskoðanda og hvort þú teljir að hægt sé að koma til móts við tillögur hans?**
- b) Taktu saman greinargerð um með hvaða hætti þú telur þig geta byggt á þeirri vinnu sem Kristín innri endurskoðandi hefur þegar framkvæmt og, ef viðeigandi, hvort framkvæma þurfi frekari endurskoðunaraðgerðir vegna þessarar vinnu. Í svari þínu þarftu einnig að taka afstöðu til þess með hvaða hætti þú skráir vinnu innri endurskoðanda í þín endurskoðunargögn.**

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 8 (um 30 mín.)

Menningarsjóðurinn Kultura hefur verið starfræktur í 20 ár og styrkir sjóðurinn menningu og listir í víðum skilningi, bæði atvinnufólk og áhugamenn. Styrkir eru veittir fyrir m.a. ráðstefnur, málþing, tónleika, leikferðalög, sýningar, menningarhátíðir og rannsókn- og menntaverkefni. Nýr forstöðumaður, Leifur Leiknisson, tók til starfa hjá sjóðnum í september sl. Leifur hefur kynnt sér vel starfsemi sjóðsins á þessum stutta tíma frá því að hann hóf störf og er strax kominn með ýmsar hugmyndir og ábendingar um það sem betur mætti fara í rekstri sjóðsins. Hann er til að mynda á þeirri skoðun að eftirlit með veittum styrkjum sé ekki nægjanlega gott og lítið sé vitað um það hvort styrkjunum hafi raunverulega verið ráðstafað í samræmi við þau skilyrði sem menningarsjóðurinn setti við styrkveitingu.

Leifur leitar til þín, sem fagmanns á sviði endurskoðunar, og er að velta fyrir sér hvort menningarsjóðurinn geti ekki sett fram skilyrði við styrkveitingu um að styrkþegar skili a.m.k. árlega endurskoðuðu fjárhagsyfirliti yfir þau verkefni sem styrkt hafa verið. Leifur telur afar mikilvægt að löggiltir endurskoðendur komi að því að staðfesta þær upplýsingar sem fram koma í þessum yfirlitum en hingað til hafa yfirlitin, sem hafi borist sjóðnum, verið mjög misjöfn að gæðum enda ekki allir listamenn með mikla kunnáttu í að setja slíkar upplýsingar fram. Í sumum tilvikum hafa styrkþegar sent sjóðnum ársreikninga og er það gott og gilt. Leifur segir þó að hann vanti frekari staðfestingu á að ráðstöfun styrkjanna sé í samræmi við þau skilyrði sem sjóðurinn hefur sett og það sé ekki gott að finna út úr því með því að yfirfara þessa ársreikninga. Leifur segir jafnframt að hann hafi svo sem ekki hugmynd um hvort þetta væru verkefni sem samræmdust störfum endurskoðenda og því sé hann að leita til þín um góð ráð.

Úrlausnarefni:

Taktu saman rökstutt og greinargott svar um hvort þú teljir að endurskoðendur gætu komið að því að staðfesta upplýsingar til menningarsjóðsins með þeim hætti sem Leifur óskar eftir og, ef við á, hvernig slík staðfesting gæti litið út.

Rökstyddu svarið með tilvísun í lög, reglur, staðla eða önnur gögn eftir því sem þú telur ástæðu til.

SVARID HÉR:

Verkefni 9 (um 45 mín.)

Dótturfélag Útgerðar og vinnslu hf., Eldisfiskur hf., stundar m.a. fiskeldi á þorski. 6 stórar kvíar eru í Stórafirði og fer fjölgandi þar sem stjórnendur trúa mjög á arðsemi þessa hluta fyrirtækisins. Ekki skaðar það arðsemi fiskeldisins sem slíks að hægt er að endurvinnna ýmsan úrgang og afganga frá hinni hefðbundnu framleiðslu sem fóður fyrir fiskeldishlutann og auka þannig enn frekar arðsemi hans.

Við fiskeldið starfa, á vöktum, 6 manns við reglubundna gjöf og eftirlit og nota til þess lítinn aflagðan togara sem áður var á hefðbundnum fiskveiðum. Hefur honum verið breytt á þann hátt að hann hentar afar vel til starfseminnar. Starfsaðstaða starfsmanna er enn fremur um borð í togaranum.

Eftir að þorskurinn er orðinn vinnsluhæfur, sem er eftir 3 ára eldi frá þeim tíma er hann fór í kvíarnar sem seiði, er gert að honum um borð í togaranum og hann síðan fluttur í frystihús til frekari vinnslu. Þar eru bæði sérhæfð tæki og þjálfaðir starfsmenn til starfans.

Það er því ljóst að heildar framleiðsluferlið er í tveimur hlutum. Annars vegar uppeidishlutinn sem tekur 3 ár og síðan fullvinnsluferlið sem fer í gegnum frystihúsið.

Eftir miklar vangaveltur stjórnenda um hver eiginlegur kostnaður vegna þorskeldisins er hafa þeir ákveðið að leita til þín, sem sérfræðings, um frekari ráðgjöf.

Úrlausnarefni:

- a) Taktu saman greinargerð fyrir stjórnendur Eldisfisks hf. um hvaða aðferðir koma til greina til að ná utan um kostnaðarverð þorskins á sem nákvæmastan hátt? Stjórnendurnir fara fram á að greint sé hvað hvert kg. af þorski frá fiskeldinu kostar, annars vegar verð á kg. af þorski „við frystihússdyr“ og hins vegar fullunnið kg. „út úr húsi“.
- b) Hefur hugtakið „framlegð“ einhverja þýðingu í útreikningi á arðsemi fiskeldisins?

SVARID HÉR: