

Handbók um gæðaeftirlit með endurskoðunarfyritækjum og endurskoðendum 2021

Endurskoðendaráð

September 2021

Inngangur

Handbók þessari er ætlað að vera gæðaeftirlitsmönnum til leiðbeiningar og aðstoðar við framkvæmd lögbundins gæðaeftirlits með endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum. Handbókin nær ekki yfir allt það efni sem gæðaeftirlitsmenn þurfa að kunna skil á en er ætlað að vera viðbót við útgefna gátlista og faglega þekkingu, dómgreind og gagnrýni gæðaeftirlitsmanna. Í þessari fyrstu útgáfu verður lögð áhersla á hagnýtar upplýsingar og leiðbeiningar og gert ráð fyrir að handbókin verði uppfærð reglulega og verði yfirgripsmeiri með tímanum. Ábendingar frá gæðaeftirlitsmönnum um umfjöllunarefni og nánari skýringar eru vel þegnar. Handbók þessi ásamt gátlistum er birt á vefsvæði Endurskoðendaráðs og getur því einnig gagnast endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum við skilvirkan undirbúning fyrir gæðaeftirlit og ekki síður sem stuðningur við uppbyggingu eigin gæðakerfis og gæðatryggingar.

Reglur um gæðaeftirlit

Endurskoðendum eða endurskoðunarfyrtækjum er skylt á grundvelli laga nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun, að sæta gæðaeftirliti eigi sjaldnar en á sex ára fresti en þeir endurskoðendur og endurskoðunarfyrtækis sem annast endurskoðun á einingum tengdum almannahagsmunum (ETA-félögum) skulu þó sæta gæðaeftirliti eigi sjaldnar en á þriggja ára fresti. Þessar reglur eru óbreyttar frá því sem var í eldri lögum. Það nýmæli er hins vegar í lögnum sem tóku gildi í ársbyrjun 2020, að nú ber að yfirfara gæðakerfi endurskoðunarfyrtækja við gæðaeftirlit þó það hafi vissulega verið hluti af eftirliti endurskoðendaráðs á undanförunum árum. Í nýju lögnum er áherslan jafnframt á áhættugrunað eftirlit og taka skal tillit til umfangs og þess hve flókin starfsemi og verkefni endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtækis sem sætir eftirliti eru. Þetta kallar á að tekið sé tillit til fleiri þátta en tímalengdar frá síðasta eftirliti þegar ákveðið er hvaða endurskoðendur og endurskoðunarfyrtækis sæta eftirliti hverju sinni.

Þá kveða löggin á um að endurskoðendur og endurskoðunarfyrtækis skuli fara að tilmælum sem fram koma í niðurstöðum gæðaeftirlitsins. Endurskoðendaráð getur óskað eftir staðfestingu á að brugðist hafi verið við tilmælunum eða látið framkvæma eftirlit til staðfestingar á að tilmælum hafi verið fylgt eftir.

Endurskoðendaráð hefur gefið út reglur um framkvæmd gæðaeftirlits með störfum endurskoðenda, nr. 1091/2020, og byggir skipulag eftirlitsins og inntak þess á þeim reglum.

Gæðakerfi endurskoðunarfyrtækja

Í 18. gr. laga um endurskoðendur og endurskoðun segir að endurskoðunarfyrtækis og endurskoðendur skuli starfa samkvæmt formlegu gæðakerfi. Lagagreinin kveður ekki ítarlega á um hvaða kröfur skuli gera til slíks kerfis en þó eru ákvæði um að það skuli meðal annars innihalda reglur um ábyrgð stjórnenda á gæðum endurskoðunar, viðeigandi siðareglur, reglur um samþykki og áframhaldandi samþykki viðskiptavina og endurskoðunarverkefna, reglur um ráðningu starfsfólks í endurskoðunarteymi, reglur um framkvæmd endurskoðunar og reglur um eftirfylgni og skráningu

gæðakerfis. Þá segir að stjórn endurskoðunarfyrtækis skuli bera ábyrgð á gæðakerfinu og skuli kerfið metið árlega. Niðurstöður úr mati og fyrirhugaðar breytingar á kerfinu skulu skjalfestar.

Í 18. gr. eru einnig ákvæði um viðskiptamannaskrá, skrá yfir brot á ákvæðum laga og reglna og afleiðingar af slíkum brotum og skrá yfir kvartanir. Þá er ráðherra heimilað að setja reglugerð um nánari útfærslu á gæðakerfi og skipulagi vinnu endurskoðenda og endurskoðunarfyrtækja en slík reglugerð hefur ekki verið sett.

Í ISQC1, alþjóðlega gæðastaðlinum, eru mun ítarlegri ákvæði um gæðakerfi og hvað þau þurfa að fela í sér. Gátlistar vegna gæðaeftirlits með gæðakerfum taka því mið af ákvæðum ISQC 1 auk ákvæða laga um endurskoðendur og reglugerðar ESB nr. 537/2014 um endurskoðun eininga tengdum almannahagsmunum.

Skipulag og undirbúningur gæðaeftirlits

Almennt skipulag gæðaeftirlits

Endurskoðendaráð ber ábyrgð á skipulagi og framkvæmd gæðaeftirlits. Ráðið hefur látið útbúa gátlista til notkunar við gæðaeftirlit og hafa þeir verið birtir á vefsíðu þess. Þá hefur endurskoðendaráð ráðið umsjónarmann með gæðaeftirlitinu en hlutverk umsjónarmanns er að halda utan um eftirlitið, vera gæðaeftirlitsmönnum til stuðnings og gæta þess að eftirlitið sé framkvæmt á samræmdan hátt.

Endurskoðendaráð ræður gæðaeftirlitsmenn, velur endurskoðunarfyrtæki til skoðunar, yfirfer niðurstöður eftirlitsins og tekur ákvörðun um viðbrögð við þeim niðurstöðum eftir því sem við á.

Einingar tengdar almannahagsmunum og aðrar einingar

Gæðaeftirlit með endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum sem annast endurskoðun á reikningskilum ETA-félaga á, í öllum grundvallaratriðum, að vera eins og gæðaeftirlit með þeim sem eingöngu annast endurskoðun félaga sem ekki eru einingar tengdar almannahagsmunum (ekki ETA-félög). Gátlistar vegna skoðunar á verkefnum eru þeir sömu, hvort sem um er að ræða ETA-félag eða ekki, en sérstakar viðbætur eru vegna ETA-félaga þar sem um sértækar kröfur er að ræða vegna þeirra.

Einingar tengdar almannahagsmunum (ETA-félög) eru skilgreindar í lögum um ársreikninga og lögum um endurskoðendur. Skilgreining hugtaksins í 9. tl. 1. mgr. 2. gr. núgildandi laga nr. 3/2006 er eftirfarandi en hugtakið var víkkað talsvert út með lagabreytingu sem samþykkt var á Alþingi 29. júní 2020:

- a. lögaðili sem er með skráð lögheimili á Íslandi og hefur verðbréf sín skráð á skipulegum verðbréfamarkaði í ríki innan Evrópska efnahagssvæðisins, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum,
- b. lífeyrissjóður sem hefur fullgilt starfsleyfi,
- c. lánastofnun eins og hún er skilgreind í lögum um fjármálafyrirtæki,
- d. félag sem hefur starfsleyfi til að reka váttryggingarstarfsemi hér á landi samkvæmt lögum um váttryggingarstarfsemi.

- e. lögaðili sem á fiskiskip með aflahlutdeild samkvæmt lögum um stjórn fiskveiða og lögum um fiskveiðar utan lögsögu Íslands og telst vera stórt félag í skilningi d-liðar 11. tölul., sem og lögaðili sem hefur rekstrarleyfi samkvæmt lögum um fiskeldi og telst vera stórt félag í skilningi d-liðar 11. tölul.,
- f. stórnotandi, dreifiveita eða flutningsfyrirtæki samkvæmt skilgreiningum raforkulaga, sem telst vera stórt félag í skilningi d-liðar 11. tölul., sem og lögaðili sem starfrækir raforkuver/virkjun samkvæmt skilgreiningu raforkulaga, eða hitaveitu samkvæmt skilgreiningu orkulaga, og telst vera stórt félag í skilningi laganna,
- g. lögaðili sem hefur flugrekstrarleyfi samkvæmt lögum um loftferðir og telst vera stórt félag í skilningi d-liðar 11. tölul.,
- h. lögaðili sem hefur leyfi til rekstrar fjarskiptanets samkvæmt lögum um fjarskipti og telst vera stórt félag í skilningi d-liðar 11. tölul.,
- i. lögaðili sem sinnir farmflutningum samkvæmt siglingalögum og telst vera stórt félag í skilningi d-liðar 11. tölul.

Val á endurskoðunarfyrirtækjum til skoðunar

Við val á þeim endurskoðunarfyrirtækjum sem koma til skoðunar hverju sinni skal byggt á áhættugreiningu, í samræmi við 31. gr. laga um endurskoðendur, auk þess að tryggja að endurskoðunarfyrirtæki sem annast endurskoðun ETA-félaga komi til skoðunar eigi sjaldnar en á þriggja ára fresti og önnur endurskoðunarfyrirtæki eigi sjaldnar en á sex ára fresti.

Áhættugreining á öllum endurskoðunarfyrirtækjum skal gerð árlega og er horft til eftirtalinna áhættuvísa við greininguna. Áhættuvísunum er ekki raðað í sérstakri mikilvægisröð og vægi þeirra er háð faglegu mati endurskoðendaráðs.

1. Endurskoðunarfyrirtæki og endurskoðendur sem hafa á síðast liðnu ári fengið áminningu eða sætt stjórnvaldssektum eða verið svipt réttindum tímabundið og fengið þau aftur.
2. Árafjöldi frá því endurskoðunarfyrirtæki sætti síðast gæðaeftirliti.
3. Endurskoðunarfyrirtæki sem hlutu skráningu sem slík á síðasta ári.
4. Fjöldi endurskoðenda sem starfa hjá endurskoðunarfyrirtæki og árafjöldi frá því hver þeirra sætti gæðaeftirliti.
5. Meiriháttar breytingar á eigendahópi og stjórnendum endurskoðunarfyrirtækis.
6. Endurskoðunarfyrirtæki sem sætt hafa viðurlögum að hálfu annarra eftirlitsaðila svo sem Seðlabanka, Skattinum eða Samkeppniseftirlitinu.
7. Endurskoðunarfyrirtæki og endurskoðendur sem sætt hafa brottvísun úr Félagi löggiltra endurskoðenda.
8. Endurskoðunarfyrirtæki þar sem stór hluti endurskoðenda hefur ekki skilað tilskyldum endurmenntunareiningum.
9. Samsetning viðskiptavina endurskoðunarfyrirtækis með tilliti til fjölda þeirra og stærðar, þar á meðal fjöldi og stærð undir stjórn hvers endurskoðanda.
10. Samsetning viðskiptavina endurskoðunarfyrirtækis með tilliti til áhættu svo sem vegna skráningar á markaði, atvinnugreinar, fjárhagserfiðleika eða flókinnar uppbyggingar.

Með því að byggja áhættumat á öllum endurskoðunarfyrtækjum á samræmdum áhættuvísunum fæst gagnsætt ferli við val á fyrtækjum til skoðunar hverju sinni. Áhættumatinu er jafnframt ætlað að tryggja að hverju sinni komi til skoðunar þau fyrtæki og verkefni sem helst eru útsett fyrir mistökum við vinnu endurskoðunarverkefna og þar með áritana.

Val á endurskoðendum og verkefnum til skoðunar

Skoðun á einstökum verkefnum í gæðaeftirliti hefur tvíþættan tilgang. Annars vegar er slíkri skoðun ætlað að leiða í ljós virkni innra gæðakerfis endurskoðunarfyrtækisins og hins vegar að vera eftirlit með einstökum endurskoðendum. Við ákvörðun um hvaða endurskoðendur sæta eftirliti hverju sinni og hvaða verkefni þeirra eru valin til skoðunar er tekið tillit til eftirfarandi þátta:

1. Niðurstaða gæðaeftirlits með gæðakerfi endurskoðunarfyrtækisins. Slök niðurstaða úr því eftirliti ætti að jafnaði að auka eftirlit með einstökum endurskoðendum og verkefnum og öfugt. Eftirlit með gæðakerfum er þó aldrei nægilegt eitt og sér.
2. Árafjöldi frá því hver og einn endurskoðandi hefur sætt gæðaeftirliti.
3. Niðurstöður síðasta innra gæðaeftirlits hvers endurskoðanda.
4. Niðurstöður síðasta opinbera gæðaeftirlits hvers endurskoðanda.
5. Umfang verkefna hvers endurskoðanda hjá endurskoðunarfyrtækinu.
6. Verkefni, þar sem hagsmunir notenda reikningsskilanna eru brýnni og víðtækari, ætti að velja frammar öðrum verkefnum. Nauðsynlegt er þó að einnig séu tekin til skoðunar minni og einfaldari verkefni til að hægt sé að leggja mat á raunverulega virkni gæðakerfis endurskoðunarfyrtækisins.
7. Verkefni sem þegar hefur sætt innra gæðaeftirliti. Tilgangurinn með því vali er að prófa virkni þess innra eftirlits sem innbyggt er í gæðakerfi endurskoðunarfyrtækisins.

Ef við framkvæmd eftirlits með einstökum verkefnum koma í ljós verulegir ágallar þarf að meta hvort þeir séu vísbending um ágalla í gæðakerfinu sjálfu eða ranga notkun þess eða hvort ágallinn sé bundinn við þann endurskoðanda sem til skoðunar er. Í ljósi þess þarf að taka ákvörðun um hvort og hve mikið þarf að auka við úrtak á verkefnum til skoðunar hjá endurskoðunarfyrtækinu eða viðkomandi endurskoðanda.

Þrátt fyrir ofangreindar leiðbeininga um val á verkefnum ætti fjöldi skoðaðra verkefna hjá hverju endurskoðunarfyrtæki að jafnaði ekki að vera færri, í hverjum flokki og í heild, en hér greinir:

	ETA	Stór	Lítill eða meðalstór	Samtals að lágmarki*
Fjöldi endurskoðenda sem árita:				
Einn til fjórir	1	1	2	3
Fimm til tíu	1	1	4	5
Fleiri en tíu	2	2	5	8

*Í einstaka tilfellum gæti lágmarksfjöldi verkefna orðið minni

Stærðaflokkun félaga samkvæmt ákvæðum laga um ársreikninga nr. 3/2006 er sem hér segir:

Fer ekki yfir mörkin á tveimur af þremur viðmiðum miðað við uppgjörsgdag	Örfélag	Lítið félag	Meðalstórt félag	Stórt félag
Velta í milljónum króna	40	1.200	6.000	> 6.000
Heildareignir í milljónum króna	20	600	3.000	> 3.000
Starfsmannafjöldi	3	50	250	> 250

Sérstakt gæðaeftirlit

Endurskoðendaráð getur ákveðið að framkvæma gæðaeftirlit með endurskoðunarfyrtæki eða einstökum endurskoðanda utan hins reglubundna eftirlits. Slíkt eftirlit gæti beinst að endurskoðendum eða endurskoðunarfyrtækjum, sem gert hefur verið að gera úrbætur í kjölfar gæðaeftirlits á grundvelli ákvæða 7. tl. 31. gr. endurskoðendalaganna en þar segir að endurskoðandi og endurskoðunarfyrtæki skuli fara að tilmælum sem fram koma í niðurstöðum gæðaeftirlitsins.

Endurskoðendaráð getur einnig framkvæmt gæðaeftirlit sem beinist eingöngu að tilteknu atriði eða atriðum í endurskoðuninni hjá öllum eða mörgum endurskoðendum í senn. Slíkt eftirlit gæti komið í kjölfar mikilvægra breytinga á stöðlum eða öðrum reglum um endurskoðun eða vegna sérstakra aðstæðna í þjóðfélaginu. Sem dæmi má nefna eftirlit með endurskoðun á rekstrarforsendunni þegar efnahagslegir örðugleikar steðja að í þjóðfélaginu.

Loks getur sérstakt gæðaeftirlit grundvallast á kvörtunum eða ábendingum sem endurskoðendaráði berast vegna endurskoðunar tiltekins verkefnis eða vegna gruns ráðsins að öðru leyti um að ágallar séu á endurskoðun eða gæðakerfum.

Sérstakt gæðaeftirlit er framkvæmt eftir sömu reglum og gátlistum og reglubundið eftirlit eftir því sem við á hverju sinni.

Val á gæðaeftirlitsmönnum

Í 32. gr. laga um endurskoðendur segir að gæðaeftirlitsmaður skuli hafa viðeigandi menntun og reynslu í endurskoðun og reikningsskilum auk sérstakrar þjálfunar í gæðaeftirliti.

Samsvarandi orðalag er í 26. gr. reglugerðar ESB, um endurskoðun eininga tengdum almannahagsmunum (ETA-félög), en þar eru jafnframt ákvæði sem takmarka hver geti starfað sem gæðaeftirlitsmenn. Einstaklingi, sem er starfandi löggiltur endurskoðandi eða er ráðinn af löggiltum endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtæki eða er á annan hátt í samstarfi við slíkan, er ekki heimilt að starfa sem eftirlitsmaður. Í lokamálsgrein 5. tl. 26.gr. reglugerðarinnar er þó opnað á það að vikið

sé frá skilyrðinu um að eftirlitsmaður megi ekki starfa hjá endurskoðunarfyrtæki. Endurskoðendaráð nýtir sér þetta undanþáguákvæði. Þau sem annast eftirlit með endurskoðun ETA-félaga mega þó ekki hafa starfað hjá því endurskoðunarfyrtæki sem til skoðunar er síðast liðin þrjú ár.

Við gæðaeftirlit með félögum sem ekki eru ETA-félög er þess ekki krafist að eftirlitið sé framkvæmt af þeim sem ekki starfa við endurskoðun en kröfur um menntun og reynslu eru þó þær sömu hvort sem um eftirlit með endurskoðun ETA-félaga er að ræða eða ekki.

Gæðaeftirlitsmenn þurfa að staðfesta óhæði sitt og undirrita sérstaka trúnaðaryfirlýsingu áður en þeir hafist er handa við einstök verkefni. Ekki er heimilt að hefja vinnu fyrr en endurskoðendaráð eða umsjónarmaður gæðaeftirlits hefur mótttekið og yfirfarið þær staðfestingar.

Tilkynningar til þeirra er sæta gæðaeftirlit

Endurskoðendaráð leggur kapp á að tilkynningar um hvaða endurskoðunarfyrtæki sæti gæðaeftirliti hverju sinni berist viðkomandi tímanlega. Áður en gæðaeftirlit hefst er þeim fyrirtækjum sem sæta eiga gæðaeftirliti tilkynnt hvaða gæðaeftirlitsmenn munu annast eftirlitið. Endurskoðunarfyrtækið sem sætir eftirliti þarf að staðfesta að það muni veita þeim sem sinnir gæðaeftirliti nauðsynlega aðstoð og aðgang að upplýsingum sem óskað er eftir við gæðaeftirlitið og að ekki sé gerð athugasemdir við hæfi gæðaeftirlitsmanna. Í þeim tilfellum sem endurskoðunarfyrtæki kann að hafa athugasemdir við skipun einstakra gæðaeftirlitsmanna þarf að taka tillit til þess ef athugasemdirnar byggja á gildum rökum.

Framkvæmd gæðaeftirlits

Eftir að endurskoðendaráð hefur tilkynnt viðkomandi endurskoðunarfyrtækjum að þau muni sæta gæðaeftirliti ákveður ráðið hvaða gæðaeftirlitsmenn sinni eftirlitinu hjá hverju fyrirtæki. Í kjölfarið er endurskoðunarfyrtækið upplýst um þá ákvörðun og því gefin kostur á að koma fram athugasemdum. Samhliða er óskað eftir að endurskoðunarfyrtækið skili almennum upplýsingum um starfsemi sína og gæðakerfi á þar til gerðu formi. Þá er jafnframt sent bréf til endurskoðunarfyrtækis þar sem fram koma upplýsingar um tilgang og lagagrundvöll eftirlitsins, ábyrgð gæðaeftirlitsmanna og endurskoðendaráðs annars vegar og ábyrgð endurskoðunarfyrtækis, forsvarsmanna þess og einstakra endurskoðenda hins vegar. Þar er einnig fjallað um áætlað umfang skoðunarinnar þar með talinn áætlaðan tíma sem eftirlitið tekur.

Gæðaeftirlit sjálft skal fara fram á starfstöð endurskoðunarfyrtækisins sem er undir eftirliti nema í undantekningartilfellum. Halda skal upphafsfund með þeim sem eru í forsvari fyrir fyrirtækið þar sem teknar eru ákvarðanir um skipulag eftirlitsins, tímasetningu yfirferðar yfir gæðakerfi og skoðunar á verkefnum. Upphafsfundur gæðaeftirlits hjá minni endurskoðunarfyrtækjum getur eftir atvikum farið fram rafrænt, með tölvupósti eða í síma. Ef endurskoðunarfyrtækið gerir gæðaeftirlitsmanni ekki kleift að framkvæma gæðaeftirlitið eða stendur á einhvern hátt í vegi fyrir framkvæmd eftirlitsins skal gæðaeftirlitsmaður umsvifalaust tilkynna það til endurskoðendaráðs eða umsjónarmanns gæðaeftirlits.

Gæðaeftirlitið sjálft hefst á fundum gæðaeftirlitsmanna, með þeim sem eru ábyrg fyrir gæðakerfi viðkomandi endurskoðunarfyrtækis, þar sem aflað er upplýsinga um gæðakerfið og í kjölfarið ákveðið hvernig eftirlitinu verður að öðru leyti háttað. Nauðsynlegt er að jafnframt sé fundað með

viðeigandi stjórnendum hjá endurskoðunarfyrtækinu svo sem framkvæmdastjóra, yfirmanni endurskoðunarviðs, áhættustjóra, yfirmanni innra gæðaeftirlits og öðrum eftir atvikum. Með slíkum viðtölum er lagður grunnur að skilningi gæðaeftirlitsmanns á gæðakerfi viðkomandi fyrirtækis. Að þessum upplýsingum fengnum fer fram skoðun á gæðakerfinu samkvæmt gátlista 1.

Að lokinni skoðun á gæðakerfi velja gæðaeftirlitsmenn verkefni til skoðunar. Endurskoðunarfyrtæki er þá tilkynnt hvaða endurskoðunarverkefni komi til skoðunar og er almennt gert ráð fyrir að fyrirtækin fá vikufrest áður en skoðunin fer fram svo þeim sé kleift að skipuleggja viðveru viðkomandi endurskoðenda og annarra starfsmanna. Heimilt er þó að stytta þann frest ef samkomulag er um það á milli endurskoðunarfyrtækis og gæðaeftirlitsmanna.

Við skoðun á einstökum verkefnum þarf jafnframt að halda upphafsfund með viðkomandi endurskoðanda þar sem lagður er grunnur að yfirferð verkefnisins og að því loknu framkvæmd skoðun samkvæmt gátlista 2. Jafnframt ætti að halda fund að lokinni skoðun þar sem farið er yfir niðurstöður gátlista og þær athugasemdir sem gæðaeftirlitsmaður hyggst setja í skýrslu sína. Mikilvægt er, sérstaklega við skoðun hjá minni fyrirtækjum, að leitast við að verkið vinnist í samfellu og takmarka fjölda heimsókna.

Niðurstöður skoðunar á einstökum verkefnum eru dregnar saman í sérstakt skýrsluform. Þegar drög að niðurstöðuskýrslu vegna verkefnis liggja fyrir yfirfer umsjónarmaður gæðaeftirlits þau ásamt tilheyrandi gátlistum, meðal annars til að tryggja að samræmis sé gætt. Að því loknu eru drögin send til viðkomandi endurskoðanda sem fær tækifæri til að gera við þau athugasemdir innan viku frests. Gæðaeftirlitsmaður yfirfer athugasemdirnar og tekur afstöðu til þess hvort þær eigi að leiða til breytinga á niðurstöðum hans í samráði við umsjónarmann gæðaeftirlits. Andmæli sem viðkomandi endurskoðandi kann að hafa skulu skráð í niðurstöðuskýrsluna áður en hún er send endurskoðendaráði til endanlegrar meðferðar ásamt útfylltum gátlistum.

Í lok eftirlitsins hjá hverju og einu endurskoðunarfyrtæki eru niðurstöður vegna skoðunar á gæðakerfi og helstu niðurstöður vegna skoðunar á verkefnum dregnar saman í sérstakt skýrsluform. Þá er haldinn fundur með fyrirsvarsaðilum fyrirtækisins þar sem niðurstöður eftirlitsins eru kynntar og gerð grein fyrir þeim athugasemdum sem ráðgert er að fram komi í gæðaeftirlitsskýrslu. Eins og í tilviki skýrslna vegna einstakra verkefna yfirfer umsjónarmaður gæðaeftirlitsins drög að heildarskýrslunni og í kjölfarið fá stjórnendur endurskoðunarfyrtækis tækifæri til að gera athugasemdir innan tveggja vikna. Gæðaeftirlitsmenn fara yfir athugasemdir og taka afstöðu til þess hvort þær eigi að leiða til breytinga á niðurstöðum í samráði við umsjónarmann gæðaeftirlits og skýrslan að því loknu send endurskoðendaráði til meðferðar.

Þegar gæðaeftirlitsmenn afhenda endurskoðunarfyrtækjum eða einstökum endurskoðendum drög að skýrslum þarf að koma skýrt fram að um drög sé að ræða og að endanleg niðurstaða sé í höndum endurskoðendaráðs.

Í skýrslunum þarf að greina á milli athugasemda sem þarfnast skjótra viðbragða af hálfu endurskoðunarfyrtækisins og geta leitt til frekari aðgerða af hálfu endurskoðendaráðs og ábendinga sem ekki leiða til slíks. Geri endurskoðendaráð athugasemdir vegna frávika sem fram komu í eftirlitinu fer ráðið fram á við stjórnendur að þeir greini orsakir þeirra og sendi ráðinu viðbragðsáætlun sína. Eðli og umfang athugasemdanna ræður því hvort og hvernig ráðið fylgir því eftir að viðbragðsáætlun sé hrint í framkvæmd.

Endurskoðendaráð fær sendar lokaskýrslur gæðaeftirlitsmanna vegna endurskoðunarfyrtækja í heild, ásamt skýrslum vegna einstakra verkefna og útfylltum gátlistum. Í lokaskýrslu er að finna niðurstöður vegna einstakra verkefna sem skoðuð voru í eftirlitinu.

Skýrslurnar eru teknar til meðferðar á fundi endurskoðendaráðs sem kemst að niðurstöðu vegna eftirlits hjá viðkomandi endurskoðunarfyrtæki. Ef niðurstaða endurskoðendaráðs er í samræmi við skýrslu gæðaeftirlitsmanns og felur ekki í sér beitingu viðurlaga verður sú niðurstaða ráðsins endanleg og er endurskoðunarfyrtæki sent bréf þar um. Ef skýrslan felur í sér athugasemdir sem ekki leiða til viðurlaga er óskað viðbragðsáætlunar frá endurskoðunarfyrtækinu.

Ef niðurstaða endurskoðendaráðs felur í sér að gerðar séu alvarlegar athugasemdir sem haft geta í för með sér beitingu viðurlaga eða endurskoðendaráð finnur að atriðum sem ekki er fjallað um í skýrslu gæðaeftirlitsmanns sendir ráðið viðkomandi endurskoðunarfyrtæki bréf og gefur því kost á að koma að andmælum áður en endanleg niðurstaða ráðsins er ákveðin.

Ef niðurstaða endurskoðendaráðs felur það í sér að gerðar séu mjög alvarlegar athugasemdir sem eingöngu beinast að einum endurskoðanda innan fyrirtækis getur það jafnframt leitt til þess að endurskoðendaráð taki upp sérstakt mál gagnvart þeim endurskoðanda þar sem störf hans eru könnuð nánar. Í slíku máli er viðkomandi endurskoðanda veittur andmælaréttur eftir því sem lög gera ráð fyrir.

Skoðun á gæðakerfi

Ákvæði 18. gr. laga um endurskoðendur eru ekki mjög ítarleg hvað varðar þau skilyrði sem gæðakerfi endurskoðunarfyrtækja skulu uppfylla og ekki hefur verið gefin út reglugerð sem heimilt er að setja um nánari útfærslu slíks kerfis. Staðallinn ISO 9001 hefur hins vegar gildi hér á landi sem hluti af góðri endurskoðunarvenju eins og hún er skilgreind í lögum og eru gátlistar því byggðir á honum auk beinn ákvæða í lögum.

Skoðun á gæðakerfum, og þá fyrst og fremst á vöktun og eigin mati á gæðakerfunum og framkvæmd endurskoðunarverkefna hjá endurskoðunarfyrtækjunum sjálfum, er hryggjarstykkið í gæðaeftirliti endurskoðendaráðs. Umfang úrtaksskoðunar á einstökum verkefnum byggir m.a. á niðurstöðu þeirrar skoðunar.

Í upphafi er óskað eftir ýmsum upplýsingum um endurskoðunarfyrtækið og hvernig það sjálft vaktar og metur gæðakerfi sitt og endurskoðunarverkefni. Almennt er gert ráð fyrir að þessar upplýsingar berist áður en hið eiginlega gæðaeftirlit hefst en hjá allra minnstu endurskoðunarfyrtækjum gæti verið skilvirkara að þessi upplýsingagjöf fari að einhverju leyti fram eftir að gæðaeftirlitsmaður mætir á starfsstöð endurskoðunarfyrtækisins.

Bein skoðun gæðaeftirlitsmanns byggir að öðru leyti á gátlista 1 en auk þess eru gæðaeftirlitsmenn hvattir til að kynna sér gátlista frá ECAOB (Committee of European Audit Oversight Bodies), sem fylgja í viðauka 9, til að auka skilning sinn á því hvers má vænta af gæðakerfum og vöktun þeirra. Þau atriði sem snúa eingöngu að endurskoðendum ETA-félaga og voru í sérstökum gátlista áður, hafa verið felld inn í almenna gátlistann. Í gátlistanum eru flípar með ýmsum reglum og upplýsingum sem gagnast geta gæðaeftirlitsmönnum við skoðunina.

Vakin er athygli á því að nýir gæðastaðlar ISQM 1 og 2 ásamt uppfærðum ISA 220 taka gildi fyrir árslok 2022 og má þá gera ráð fyrir talsverðum breytingum á gátlistum fyrir eftirlit með gæðakerfum eftir þann tíma.

Skoðun á einstökum verkefnum

Við skoðun á einstökum verkefnum ætti áhersla að vera á:

- hvort farið sé að innri gæðareglum
- hvort skipulag og framkvæmd endurskoðunarinnar sé í samræmi við lög og staðla
- hvort eðlilegt og rökrænt samhengi sé á milli niðurstöðu endurskoðunar og þeirra vinnugagna sem til staðar eru í endurskoðunarskránni.

Skoðunin á að byggja á gátlista 2. Í upphafi er aflað almennra upplýsinga um verkefnið og skoðunin framkvæmd eins og gátlistinn segir til um. Ekki er sérstakur gátlisti vegna ETA-félaga, enda ætti endurskoðun í öllum meginatriðum að vera framkvæmd á sama hátt hvort sem um ETA-félag er að ræða eða ekki. Sérstakur flipi er þó vegna sértækra krafna sem gerðar eru við endurskoðun ETA-félaga auk þess sem sérstakur flipi er vegna verkefna sem endurskoðuð eru í fyrsta sinn af viðkomandi endurskoðunarfyrtæki. Vakin er athygli á því að í sérstökum flipa er gert ráð fyrir að teknar séu saman upplýsinga um verulega áhættuliði í endurskoðuninni eins og þeir birtast í vinnuskjölum endurskoðandans.

Mikilvægt er að við skoðun á einstökum verkefnum komi hvergi fram nafn eða annað auðkenni þess viðskiptavinar sem á bak við verkefnið er og á það jafnt við um gátlista, samanteknar niðurstöður og aðra umfjöllun um gæðaeftirlitið. Hvert skoðað verkefni fær númer og eingöngu umsjónarmaður gæðaeftirlits og viðkomandi gæðaeftirlitsmaður hafa upplýsingar um hvaða verkefni er að baki hverju númeri.

Eftirlit með endurmenntun

Eitt af verkefnum endurskoðendaráðs er að hafa eftirlit með endurmenntun endurskoðenda. Hingað til hafa endurskoðendur skráð endurmenntun sína í endurmenntunarbrenn sem Félag löggiltra endurskoðenda (FLE) hefur haldið úti. Skylduáðild að FLE hefur nú verið afnumin og hefur félagið ekki lengur lögbundnu hlutverki við eftirlit með endurmenntun að gegna. Líklegt er að hluti félagsmanna FLE muni áfram nýta sér endurmenntunarbrenn félagsins en almennt er það í valdi hvers endurskoðanda að halda með fullnægjandi hætti utan um endurmenntun sína.

Eftirlit með endurmenntun fer fram jafnhliða almennu gæðaeftirliti og er framkvæmt af sömu gæðaeftirlitsmönnum. Í gátlista 1 er kannað hvort endurskoðunarfyrtækið hafi til staðar reglur sem tryggja að allir endurskoðendur sem þar starfa uppfylli kröfur um endurmenntun. Þá fara gæðaeftirlitsmenn jafnframt í gegn um gátlista 3 vegna þeirra endurskoðenda sem koma til skoðunar við úrtak á verkefnum. Reynist reglur og eftirlit endurskoðunarfyrtækisins með endurmenntun þeirra endurskoðenda sem hjá því starfa ófullnægjandi skulu gæðaeftirlitsmenn taka viðbótarúrtak og þá gjarnan velja það úr þeim hópi sem ekki áritar reikningsskil.

Eftirlit með fylgni við lög um aðgerðir gegn peningaþvætti og fjármögnun hryðjuverka

Samkvæmt 2. mgr. 38. gr. laga nr. 140/2018, um aðgerðir gegn peningaþvætti og fjármögnun hryðjuverka, hefur ríkisskattstjóri með höndum eftirlit með því að endurskoðendur og endurskoðunarfyrtæki fari að ákvæðum laganna, reglugerða og reglna sem settar eru samkvæmt þeim lögum.

Ríkisskattstjóri hefur, með samstarfssamningi við endurskoðendaráð, falið ráðinu það verkefni að framfylgja hluta af framangreindu eftirliti gagnvart endurskoðunarfyrtækjum og endurskoðendum. Vegna þessa hefur verið útbúinn sérstakur gátlisti sem gæðaeftirlitsmenn fylla út samhliða almennu gæðaeftirliti og skulu niðurstöður þess eftirlits teknar saman af gæðaeftirlitsmanni. Útfylltur gátlisti er sendur endurskoðendaráði ásamt samantekt gæðaeftirlitsmanns með sama hætti og aðrar niðurstöður gæðaeftirlits. Endurskoðendaráð sendir ríkisskattstjóra greinargerð um framkvæmd eftirlitsins. Jafnframt sendir endurskoðendaráð ríkisskattstjóra samantekt gæðaeftirlitsmanns ásamt útfylltum gátlistum vegna eftirlits hjá þeim endurskoðendum sem gerðar voru athugasemdir við í eftirlitinu auk upplýsinga um það hvaða endurskoðendur hafi engar athugasemdir fengið í eftirlitinu.

Í árlegri skýrslu endurskoðendaráðs um niðurstöður gæðaeftirlits er þess getið að eftirlit samkvæmt 2. mgr. 38. gr. laga nr. 140/2018 hafi farið fram samhliða gæðaeftirliti endurskoðendaráðs samkvæmt samstarfssamningi við ríkisskattstjóra. Niðurstöður eftirlitsins verða þó ekki birtar í skýrslunni þar sem ekki er um að ræða verkefni á sviði endurskoðendaráðs.

Skýrslugjöf að loknu gæðaeftirliti

Samkvæmt ákvæðum 38. gr. laga um endurskoðendur og endurskoðun skal endurskoðendaráð árlega gefa út skýrslu um störf sín er lúta að eftirliti með endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum og birta opinberlega. Þá segir að endurskoðendaráð skuli birta árlega heildarniðurstöður gæðaeftirlits hjá endurskoðendum og endurskoðunarfyrtækjum. Er stefnt að því að skýrslan birtist strax og gæðaeftirliti er lokið hjá öllum þeim endurskoðunarfyrtækjum sem valin hafa verið til að sæta gæðaeftirliti.

Í skýrslu endurskoðendaráðs um niðurstöður gæðaeftirlits er gerð grein fyrir ákvæðum helstu laga og reglna sem um eftirlitið gilda, sbr. einkum lög nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun og reglur nr. 1091/2020, um framkvæmd gæðaeftirlits með störfum endurskoðenda. Fjallað er um undirbúning gæðaeftirlitsins, þ.m.t. skipan gæðaeftirlitsmanna auk umfjöllunar um val á fyrtækjum sem gert var að sæta gæðaeftirliti. Jafnframt er í skýrslunni gerð nánari grein fyrir framkvæmd gæðaeftirlitsins.

Þá er í skýrslu endurskoðendaráðs fjallað um niðurstöður gæðaeftirlits. Birtar eru tölfræðilegar upplýsingar um niðurstöður, bæði að því er varðar endurskoðunarfyrtæki sem hafa ETA verkefni með höndum sem og fyrtæki sem ekki hafa slík verkefni með höndum. Ekki er þó fjallað um niðurstöður úr gæðaeftirliti einstakra endurskoðunarfyrtækja.

Í skýrslunni eru birtar niðurstöður að því er varðar einstaka gátlista sem notaðir eru við framkvæmd gæðaeftirlitsins. Þá eru niðurstöður gæðaeftirlits viðkomandi árs jafnframt bornar saman við niðurstöður næstu ára á undan.

Varsla gagna

Öll gögn sem gæðaeftirlitsmenn og endurskoðendaráð afla eða vinna skulu vistuð á lokuðu svæði. Heimilt er að senda gögn með tölvupósti á milli gæðaeftirlitsmanna, Endurskoðendaráðs og þeirra endurskoðunarfyrirtækja sem sæta eftirliti en þá skulu öll skjöl varin með lykilorði. Að loknu gæðaeftirliti skulu gæðaeftirlitsmenn vista tölvupóstsamskipti sín vegna gæðaeftirlitsins á hinu lokaða svæði og eyða í kjölfarið úr eigin kerfum.

Væntanlegar breytingar á alþjóðlegum gæðastöðlum

Mikið af þeim kröfum sem gerðar eru til gæðakerfa endurskoðunarfyrirtækja byggja á ákvæðum alþjóðlega gæðastaðlsins ISQC1. Á vegum Alþjóðasambands endurskoðenda (IFAC) eru væntanlegir tveir nýir gæðastaðlar ISQM1 og ISQM2 sem ætlað er að leysa ISQC1 af hólmi.

Þessir nýju staðlar munu hafa umtalsverðar breytingar í för með sér og byggja á áhættugrunaðri aðferð við að stýra gæðum. Stöðlunum er m.a. ætlað að bregðast við breyttu og flóknara umhverfi, auka ábyrgð stjórnenda endurskoðunarfyrirtækja og bæta stjórnhætti þeirra. Gert var ráð fyrir að staðlarnir yrðu endanlega samþykktir í september 2020 en þess sér þó ekki enn merki á vefsíðu IFAC né hvenær þeim er ætlað að taka gildi.

Eftir gildistöku þessara nýju gæðastaðla má gera ráð fyrir að gera þurfi talsverðar breytingar á gæðaeftirliti sem snýr að gæðakerfum og er nokkuð víst að gera þurfi breytingar á þeim gátlistum sem notaðir eru við eftirlitið.

Kostnaður við gæðaeftirlit og þóknun til gæðaeftirlitsmanna

Kostanaður við gæðaeftirlit er í grunninn borinn af þeim endurskoðunarfyrirtækjum sem sæta gæðaeftirliti hverju sinni sem greiða fyrir það þjónustugjald samkvæmt reikningi frá endurskoðendaráði.

Samkvæmt gjaldskrá vegna gæðaeftirlits með störfum endurskoðenda og endurskoðunarfyrirtækja, nr. 1441/2020, sem atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið hefur gefið út fellur eftirtalinn kostnaður undir þjónustugjaldið:

- a. skipulagning og utanumhald,
- b. útsending bréfa og gagna,
- c. vinnsla gagna,
- d. vettvangseftirlit á starfsstöð endurskoðanda eða endurskoðunarfyrirtækis,
- e. skýrslugerð,
- f. endurtekið gæðaeftirlit,
- g. fundarseta.

Að loknu gæðaeftirliti senda gæðaeftirlitsmenn sérstakan reikning fyrir gæðaeftirlit hjá hverju endurskoðunarfyrirtæki til atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins – kennitala 710812-0120 - þar sem fram kemur að um sé að ræða reikning vegna vinnu við gæðaeftirlit fyrir endurskoðendaráð og

vegna hvaða endurskoðunarfyrtækis. Gæðaeftirlitsmenn þurfa að halda greinargóða skrá yfir unna tíma og skal hún fylgja reikningi á sérstöku eyðublaði. Tímum vegna skipulags og annarrar sameiginlegrar vinnu skal skipta á milli þeirra endurskoðunarfyrtækja sem viðkomandi gæðaeftirlitsmaður annast eftirlit hjá í hlutfalli við sérgreinda tíma. Tímagjald er 22.500 kr. auk virðisaukaskatts.

Samkvæmt ákvörðun fjármála- og efnahagsráðuneytisins skulu allir reikningar vegna kaupa ríkisins á vöru og þjónustu vera með rafrænum hætti og þurfa reikningar að vera á XLM formi. Þeir gæðaeftirlitsmenn sem ekki geta sent XLM reikninga úr eigin kerfi geta gert það í gegn um vef fjársýslu ríkisins á slóðinni <https://www.fjs.is/fraedsla-og-verklagsreglur/rafraenir-reikningar/>

Viðaukar

Viðauki 1 Almennar upplýsingar vegna gæðaeftirlits

Viðauki 2 Gátlisti 1 – innra skipulag og gæðakerfi

Viðauki 3 Gátlisti 2 – einstök verkefni

Viðauki 4 Gátlisti 3 - endurmenntun

Viðauki 5 Gátlisti 4 – varnir gegn peningþvætti og fjármögnun hryðjuverka

Viðauki 6 Niðurstöður gæðaeftirlits – endurskoðunarfyrtæki

Viðauki 7 Niðurstöður gæðaeftirlits – einstök verkefni

Viðauki 8 Viðbragðsáætlun endurskoðunarfyrtækis

Viðauki 9 – Gátlistar ECAOB:

- a. CAIM – skoðun á gæðakerfi og endurskoðunarfyrtækinu í heild
- b. CAIM – ISA 540, matsliðir
- c. CAIM – ISA 600, endurskoðun samstæðu
- d. CAIM – endurskoðun tekna