

Κεφάλαιο 9

Αναδοχή & σχεδιασμός ελέγχου

Θεματολογία:

- ✦ Αναζήτηση και αναδοχή πελάτη
- ✦ Σχεδιασμός του ελέγχου
- ✦ Κατανόηση πελάτη & περιβάλλοντος
- ✦ Εκτίμηση κινδύνων για σφάλματα
- ✦ Προσωρινό επίπεδο σημαντικότητας

Πρόσθετη βιβλιογραφία

- ✦ ΔΕΠ 300, 315 και 330

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 1

1

Περίγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας (audit process)

(I) Αναζήτηση και αναδοχή πελάτη

(II) Κατανόηση περιβάλλοντος και στρατηγικών κινδύνων πελάτη

(III) Μελέτη και αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης (internal controls)

(IV) Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών του συστήματος εσωτερικών δικλίδων

(V) Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών για τον εντοπισμό σφαλμάτων σε συναλλαγές, υπόλοιπα λογαριασμών και προσάρτημα (γνωστοποιήσεις)

(VI) Ολοκλήρωση ελεγκτικών διαδικασιών

(VII) Τελική αξιολόγηση τεκμηρίων και έκδοση της έκθεσης ελέγχου (γνώμη ελεγκτή)

Chapter 9

σ. 2

2

I. Αναζήτηση και αναδοχή πελάτη (9.1)

- ♦ Πλέγμα επαγγελματικών και νομικών ρυθμίσεων σε ισχύ (ΚΔ, άρ. 42 ν. 4449/17)
- ♦ Ο ελεγκτής (φυσικό πρόσωπο ή ελεγκτική εταιρεία) διορίζεται από τη Γ.Σ. μετόχων ή μελών της ελεγχόμενης οντότητας (παρ.1 άρθρου 42 ν. 4449/17)
 - κατ' ερμηνεία, σε περίπτωση ελεγκτικής εταιρείας ο έλεγχος ανήκει σε αυτή και όχι στον ελεγκτή-εταίρο που τον αναλαμβάνει

σ. 3

3

- ♦ Απαγορεύεται κάθε ρήτρα που περιορίζει την επιλογή ελεγκτή από τη Γ.Σ. σε ορισμένες κατηγορίες ελεγκτών
- ♦ Αλλαγή (rotation) ελεγκτή (φυσικού προσώπου, όχι εταιρείας) κάθε 5 έτη, με δυνατότητα επανεκλογής μετά 2 συνεχή χρόνια παύσης

σ. 4

4

- ◆ Παύση – Παραίτηση ορκωτού ελεγκτή
 - αφορά ελεγκτή διορισμένο για τον έλεγχο μιας περιόδου
 - επιτρέπεται για βάσιμο & σπουδαίο λόγο, με την έγκριση της ΕΛΤΕ
 - η ελεγχόμενη οντότητα και ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει ο καθένας την ΕΛΤΕ και να τεκμηριώσει τους λόγους
 - για ελέγχους **ΟΔΣ**, μπορούν να ζητήσουν δικαστικά παύση μέτοχοι $\geq 5\%$, το ΔΣ ή η Επιτροπή Ελέγχου και η ΕΛΤΕ

σ. 5

5

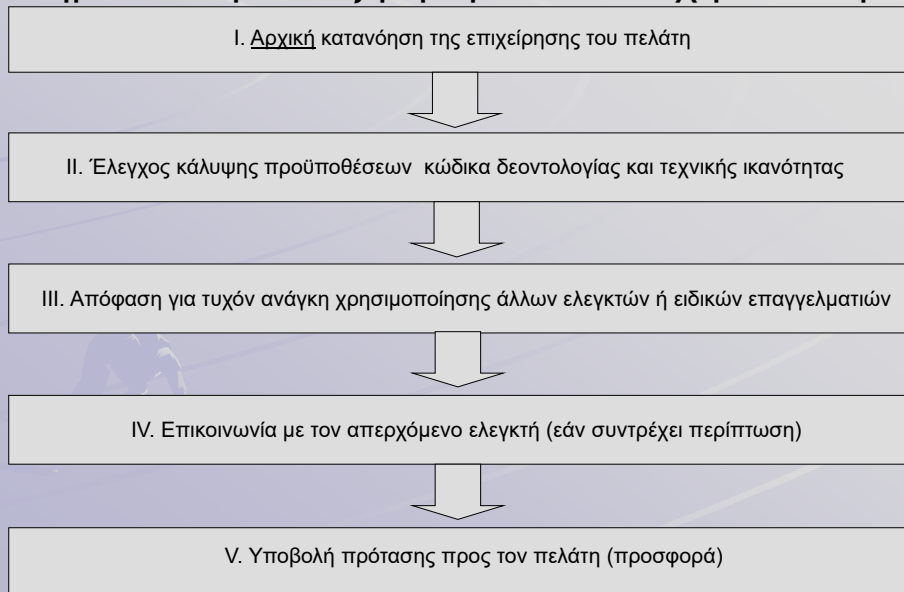
Κίνδυνος αναδοχής (acceptance risk)

- ◆ Η πιθανότητα ο ελεγκτής να υποστεί πάσης φύσεως ζημία από την αναδοχή και εκτέλεση ενός ελέγχου, π.χ.
 - δικαστική εμπλοκή
 - αρνητική δημοσιότητα
 - μη είσπραξη αμοιβής
 - κλπ

σ. 6

6

Βήματα στην αναζήτηση και αναδοχή πελάτη



Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 7

7

A. Αρχική κατανόηση

- ✦ Περιορισμένη κατανόηση για την λήψη απόφασης περί αναδοχής
 - αναζήτηση πληροφοριών από τον πελάτη, δημοσιεύματα ή ηλεκτρονικές βάσεις
 - σύνθεση διοικητικής ομάδας
 - νομικές / κανονιστικές ρυθμίσεις
 - οικονομικό & πολιτικό περιβάλλον
 - σχέσεις πελάτη με προηγούμενο ελεγκτή (διαφωνίες, μη καταβολή αμοιβής, κλπ)

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 8

8

B) κάλυψη ΚΔ & τεχνικής ικανότητας

- ✦ Απαγόρευση ανάληψης ελέγχου εάν ο ελεγκτής δεν έχει την τεχνική ικανότητα και τους απαιτούμενους πόρους
- ✦ Πριν την ανάληψη ελέγχου ο ελεγκτής / ελεγκτική εταιρεία αξιολογεί:
 - εάν υπάρχει συμμόρφωση με το άρθρο 21 του ν. 4449/17 περί ανεξαρτησίας
 - εάν υφίστανται απειλές για την ανεξαρτησία και τις διασφαλίσεις για τη μείωσή τους
 - εάν διαθέτει κατάλληλο προσωπικό, χρόνο, ανθρώπινους και υλικούς πόρους

Γ. Χρησιμοποίηση άλλων ειδικών

- ✦ (βλέπε ΔΕΠ 600 και 620)

Δ. Επικοινωνία με απερχόμενο ελεγκτή

- ✦ Περιπλεγμένο ζήτημα- θέμα απορρήτου (βλέπε ΔΕΠ 570.7 και 300.28)

Ε. Υποβολή πρότασης

- ✦ Έγγραφη πρόταση με όλους τους όρους (ΔΕΠ 210) – βλέπε πίνακα 9.1

II. Σχεδιασμός του ελέγχου (9.2)

- ✦ Σχεδιασμός είναι ο προγραμματισμός ενεργειών και η ανάπτυξη στρατηγικής για καθορισμό φύσης, έκτασης και χρόνου ελεγκτικών διαδικασιών
- ✦ Επιβάλλεται η διενέργεια & τεκμηρίωση σχεδιασμού (ΔΕΠ 300.2) με σκοπό:
 - βελτίωση αποτελ/τας & αποδοτ/τας
 - διευκόλυνση ανασκόπησης τεκμηρίων για τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου
 - διευκόλυνση συντονισμού και επίβλεψης ελεγκτικής ομάδας

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 11

11

✦ Βήματα στο σχεδιασμό:

- A. Κατανόηση επιχείρησης & περιβάλλοντος
- B. Εκτίμηση κινδύνου σφαλμάτων στις ΧΚ
- Γ. Καθορισμός επιπέδου σημαντικότητας
- Δ. Καθορισμός επιπέδου ελεγκτικού κινδύνου

✦ Βαθμός απαιτούμενου σχεδιασμού:

- μέγεθος & πολυπλοκότητα πελάτη
- γνώση του ελεγκτή για πελάτη
- εμπειρία & ικανότητα ελεγκτικής ομάδας

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 12

12

III. Κατανόηση πελάτη & περιβάλλοντος (9.3)

- ♦ Στόχος η αξιολόγηση κινδύνων σφαλμάτων
- ♦ Μεγαλύτερο βάθος έναντι αναδοχής

Τρόποι κτήσης κατανόησης (9.3.1)

- Συζητήσεις & συνεντεύξεις με διοίκηση και προσωπικό πελάτη
- Αναλυτικές διαδικασίες – κεφ. 10 (εξέταση ευλογοφάνεια των στοιχείων των ΧΚ)
- Παρατήρηση & επιθεώρηση
- Αναζήτηση στοιχείων σε μελέτες, κλπ.

Κλάδος δραστ/τας & κλπ. παραγ. (9.3.2)

- ♦ Συνθήκες (ζήτηση, προσφορά, τεχν/γία, κλπ)
- ♦ Ρυθμιστικό πλαίσιο – κρατική πολιτική
- ♦ Λοιποί εξωτερικοί παράγοντες (ύφεση, ανεργία, πληθωρισμός, επιτόκια, κλπ)

Οργάνωση & λογιστικές πολιτικές (9.3.3)

- ♦ Πηγές εσόδων, όροι πώλησης, περιθώρια κέρδους, αγορές, τεχνολογία
- ♦ Επενδύσεις, εξαγορές, κλπ
- ♦ Κεφαλαιακή διάρθρωση
- ♦ Υιοθετημένες λογιστικές πολιτικές

Στρατηγική και επιχ/κοί κίνδυνοι (9.3.4)

- ◆ Ο ελεγκτής πρέπει να έχει επίγνωση για:
 - επιδιωκόμενους στρατηγικούς στόχους
 - τη στρατηγική που έχει υιοθετηθεί
 - τους υφιστάμενους κινδύνους
- ◆ Σημασία της στρατηγικής:
 - λάθη στη στρατηγική συνήθως προκαλούν σημαντικά προβλήματα που επηρεάζουν τις ΧΚ, άρα αφορά τον ελεγκτή

- ◆ Πλαίσιο κατανόησης περιβάλλοντος
 - i. στρατηγικά πλεονεκτήματα
 - ii. στρατηγικοί κίνδυνοι
 - iii. βασικές επιχειρηματικές διαδικασίες και ικανότητες (στρατηγικό πλεονέκτημα)
 - iv. μέτρηση & στοχοθέτηση επίδοσης επιμέρους διαδικασιών
 - v. τεκμηρίωση ικανότητας δημιουργίας πλούτου με ανάλυση διαδικασιών, δείκτες μέτρησης απόδοσης (KPIs), κλπ
 - vi. εκτιμήσεις για διαμόρφωση μεγεθών των διαφόρων στοιχείων των ΧΚ (budget)
 - vii. ex-post σύγκριση πραγματικών δεδομένων με ex-ante εκτιμήσεις

Μέτρηση & ανασκόπηση επιδόσεων (9.3.5)

- ✦ Βασικοί αριθμοδείκτες
- ✦ Βασικοί δείκτες μέτρησης απόδοσης (KPIs)
- ✦ Δείκτες μέτρησης απόδοσης προσωπικού
- ✦ Τάσεις
- ✦ Εκθέσεις χρημ/κών αναλυτών
- ✦ Ανάλυση ανταγωνισμού
- ✦ Συγκρίσεις με προηγούμενες περιόδους (ΔΕΠ 315)

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 17

17

Προκαταρκτική κατανόηση εσωτερικών δικλίδων (9.3.6)

- ✦ Σύστημα εσωτερικών δικλίδων είναι μια σειρά από διαδικασίες και μηχανισμούς δια των οποίων οι ασκούντες τη διοίκηση μιας επιχείρησης διευθύνουν τις δραστηριότητες της και την κατευθύνουν στην επίτευξη των στόχων
- ✦ Το επίπεδο κατανόησης καθορίζεται από την ανάγκη σχεδιασμού του ελέγχου
- ✦ Δεν γίνεται λεπτομερής εξέταση και δοκιμασίες των δικλίδων στο σχεδιασμό (βλέπε κεφ. 11-12)

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 18

18

IV. Εκτίμηση κινδύνων για σφάλματα (9.4)

- ✦ Εκτίμηση κινδύνων σε δύο επίπεδα:
 - στρατηγικού χαρακτήρα κίνδυνοι που αφορούν τις ΧΚ ως ενιαίο σύνολο
 - κίνδυνοι που αφορούν επιμέρους λογαριασμούς και γνωστοποιήσεις, και για διάφορους ισχυρισμούς της διοίκησης
- ✦ Η εκτίμηση αφορά:
 - ταυτοποίηση και ανάλυση κινδύνων
 - αξιολόγηση της πιθανότητας επέλευσης
 - συσχέτιση με λογαριασμούς των χρημ/κών καταστάσεων & ισχυρισμούς της διοίκησης



Ελεγκτικός κίνδυνος (κεφ. 13):

- ✦ η πιθανότητα ο ελεγκτής να εκδώσει λανθασμένο τύπο έκθεσης όταν υπάρχουν, εν αγνοία του, ουσιώδη σφάλματα ή παραλήψεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που έλεγξε
- ✦ Ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελείται από:
 - ενδογενής κίνδυνος (inherent risk)
 - κίνδυνος των δικλίδων (control risk)
 - κίνδυνος εντοπισμού σφαλμάτων (detection risk)

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 21

21

Προσωρινό επίπεδο σημαντικότητας - ΕΣ (planning materiality) (9.5)

- ✦ Το ΕΣ είναι η τάξη μεγέθους ενός σφάλματος στις ΧΚ που καθιστά πιθανό τον επηρεασμό των χρηστών
- ✦ Όταν ένα σφάλμα δεν υπερβαίνει το ΕΣ, δεν θίγεται το εύλογο της παρουσίασης
- ✦ Όταν σφάλμα υπερβαίνει το ΕΣ, επηρεάζεται αναλόγως η γνώμη του ελεγκτή

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 22

22

✦ Το ΕΣ

- αποτελεί πυξίδα για τον ελεγκτή στο σχεδιασμό του ελέγχου
- μπορεί να αλλάξει στην πορεία του ελέγχου, ανάλογα με τα ευρήματα
- επηρεάζεται από:
 - ✦ απόλυτα μεγέθη πελάτη (μέγεθος)
 - ✦ χρηματοοικονομική κατάσταση πελάτη και γενικότερα με τον κίνδυνο αναδοχής
- ✦ Αντίστροφη σχέση ΕΣ & έκτασης ελέγχου
 - μικρό ΕΣ → μεγάλη έκταση ελέγχου
 - μεγάλο ΕΣ → μικρή έκταση ελέγχου

✦ Υπολογισμός ΕΣ

- 5% έως 10% επί των κερδών προ φόρων
- 5% έως 10% επί του κυκλοφορούντος ενεργητικού
- 5% έως 10% επί των βραχ. υποχρεώσεων
- **0.5% έως 2% του ενεργητικού**
- **1% έως 5% επί καθαρής θέσης**
- **0.5% έως 2% επί πωλήσεων**

Ο ελεγκτής μπορεί να πάρει το μεγαλύτερο ή μικρότερο ποσό που προκύπτει με βάση τα παραπάνω κριτήρια, κατά την κρίση του ή το μέσο όρο

- ✦ Κατανομή ΕΣ σε λογαριασμούς των ΧΚ (ανεκτό ποσό σφάλματος)
 - α) αναλογικά σε σχέση με το ποσό λογ/μού
 - β) κατά την κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με:
 - πιθανότητα σφάλματος στο λογ/μό
 - κόστος ελέγχου του λογ/μού
 - αίτια σφαλμάτων, κλπ

Προσοχή:

- ✦ Όσο μικρότερο το επίπεδο σημαντικότητας (όταν και ένα μικρό σφάλμα παραπλανά τους χρήστες), τόσο περισσότερος έλεγχος απαιτείται, και το αντίστροφο

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 25

25

Σημαντικότητα εφαρμογής (performance materiality)

- ✦ Ο ελεγκτής για τη διενέργεια του ελέγχου των χρηματ/νομικών καταστάσεων ως σύνολο, υιοθετεί επίπεδο σημαντικότητας μικρότερο του προκύπτοντος, δηλαδή υιοθετεί το «επίπεδο σημαντικότητας εφαρμογής – planning materiality», που οδηγεί σε περισσότερο έλεγχο, με σκοπό να μειωθεί η πιθανότητα μη διορθωμένα και μη εντοπισμένα σφάλματα να υπερβαίνουν τελικά το επίπεδο σημαντικότητας στις χρημ/νομικές καταστάσεις συνολικά, ώστε να μην παραπλανηθούν οι χρήστες

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 26

26

Παράδειγμα «Σημαντικότητας εφαρμογής»

Σημαντικότητα εφαρμογής

Καθορισμένο επίπεδο σημαντ/τας στο στάδιο σχεδιασμού	500
Εντοπισμένο σφάλμα από τον ελεγκτή	550
Διόρθωση μέρους τους σφάλματος από την εταιρεία	-100
Παραμένον σφάλμα (κάτω του επιπέδου σημαντικότητας)	450
Έστω μη εντοπισμένο σφάλμα από τον ελεγκτή	400
Πραγματικό σφάλμα στις καταστάσεις (άνω το ΕΣ=500)	850

- ✦ Για να μειωθεί το πραγματικό σφάλμα (στην περίπτωση 850), ο ελεγκτής ορίζει «σημαντικότητα εφαρμογής» (performance materiality) σε επίπεδο 300 (μικρότερο του προσωρινού επιπέδου σημαντικότητας 500), ώστε κάνοντας περισσότερο έλεγχο να μειωθεί η πιθανότητα το πραγματικό σφάλμα (στην περίπτωση 850) να υπερβαίνει το τεθέν επίπεδο σημαντικότητας ύψους 500

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 27

27

Παράδειγμα κατανομής ΕΣ

Να γίνει κατανομή ΕΣ ποσού 2 με βάση τα παρακάτω δεδομένα και σκοπό:

- να μεγιστοποιηθεί η διασφάλιση
- να ελαχιστοποιηθεί το κόστος

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Πάγια	60	Καθαρή θέση	50
Αποθέματα	40	Υποχρεώσεις	50
	<u>100</u>		<u>100</u>

Chapter 9: audit acceptance and planning

σ. 28

28

Ενδεικτικά παραδείγματα κατανομής

	Κατανομή		
	Αναλογικά	(α)	(β)
Πάγια	1,2	0,3	1,7
Αποθέματα	0,8	1,7	0,3
	2	2	2

- ✦ Ποιες οι πρακτικές συνέπειες των εναλλακτικών σεναρίων κατανομής;

Ελεγκτικός κίνδυνος & στρατηγική ελέγχου (9.6)

Στρατηγική Α

Στρατηγική Β

