

# Κεφάλαιο 12

## Δοκιμασία εσωτερικών δικλίδων

Θεματολογία:

- ✦ Αξιολόγηση εσωτερικών δικλίδων
- ✦ Δοκιμασία εσωτερικών δικλίδων

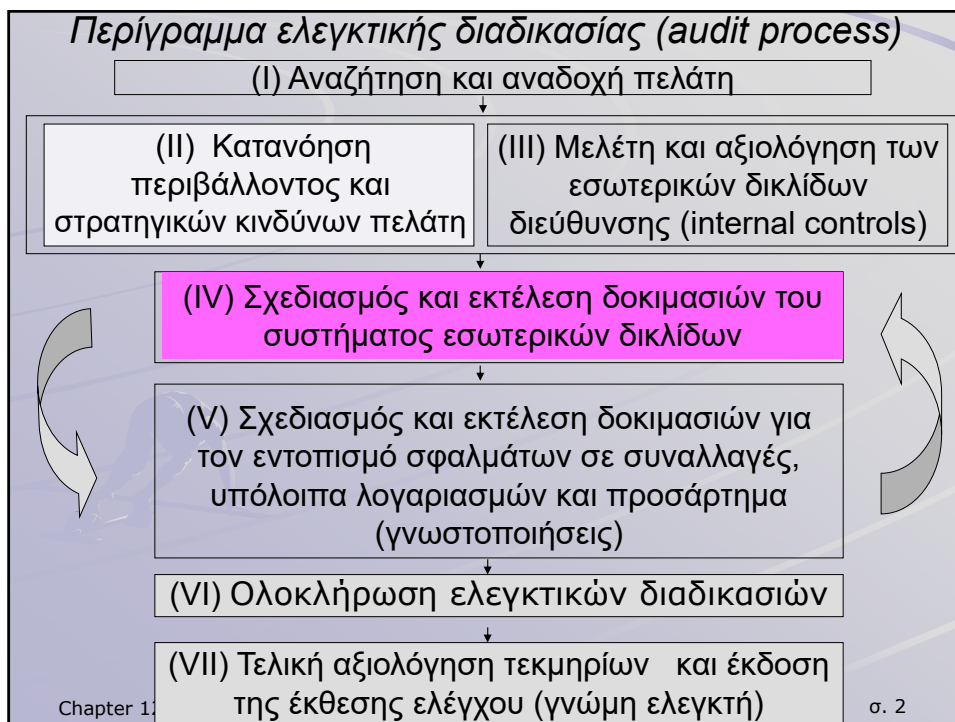
Πρόσθετη βιβλιογραφία:

- ✦ ΔΕΠ 315

Chapter 12: Testing internal controls

σ. 1

1



2

## I. Αξιολόγηση δικλίδων (12.1)

### Κίνδυνος δικλίδων (Control Risk - CR):

- η πιθανότητα η λειτουργία τους να μην αποτρέψει ή να μην εντοπίσει & διορθώσει έγκαιρα, ουσιώδη σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

### Ορισμός αξιολόγησης δικλίδων:

- Η αξιολόγηση του σχεδιασμού και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας του ΣΔΔ με σκοπό την αποτροπή ή τον έγκαιρο εντοπισμό & διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων στις ΧΚ
  - δεν περιλαμβάνει δοκιμασία (τεστ) των δικλίδων
- Η αξιολόγηση οδηγεί στην προκαταρκτική εκτίμηση (preliminary assessment) του **κινδύνου των δικλίδων** και λαμβάνει χώρα στο στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου
- Ο έλεγχος (δοκιμασία) των δικλίδων λαμβάνει χώρα στο κύριο στάδιο του ελέγχου

3

### Μοντέλο ελ. Κινδύνου: $AR = IR * CR * DR$

#### Παρατηρήσεις για CR:

- Κίνδυνοι επιχειρηματιών διαδικασιών



πιθανά σφάλματα σε κονδύλια των ΧΚ

- Το CR μπορεί να επηρεάζει διαφορετικά επιμέρους ισχυρισμούς της διοίκησης
- Η εκτίμηση του CR του υπολοίπου ενός λογ/μού ισολογισμού (πελάτες) απαιτεί τη μελέτη των συναλλαγών που επηρεάζουν το λογαριασμό

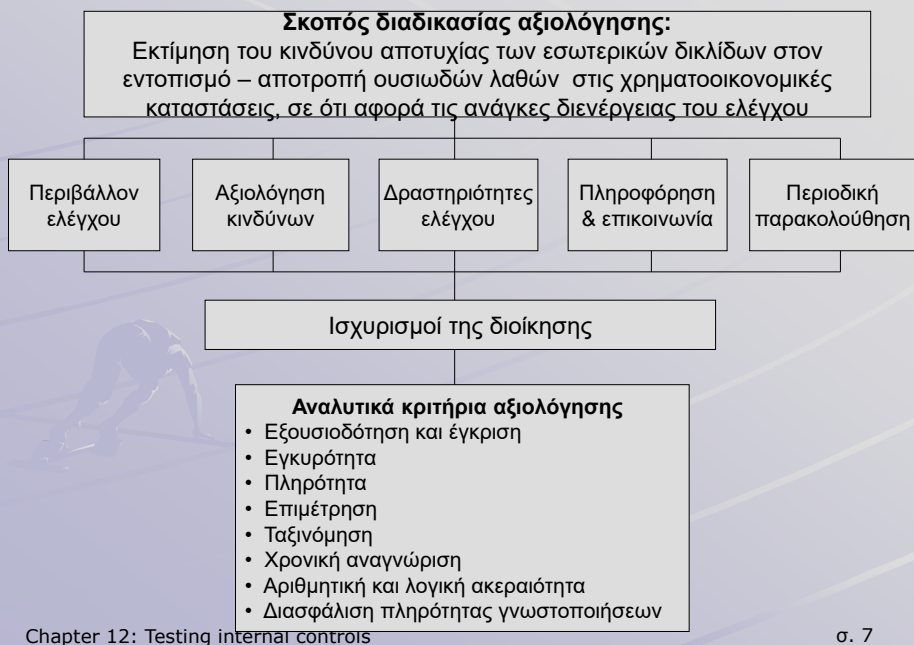
4

- ✦ Ο ελεγκτής επιλέγει προς αξιολόγηση τις πλέον σημαντικές, κατά την κρίση του, δικλίδες για την αξιοπιστία των ΧΚ
- ✦ Σημαντικά θέματα:
  - Το περιβάλλον των δικλίδων
    - γενικότερες επιπτώσεις
  - Δικλίδες λογιστικού-πληρ/κού συστήματος
    - άμεση επίπτωση στις ΧΚ

## **Πλαίσιο αξιολόγησης δικλίδων**

1. Επισκόπηση συμπερασμάτων από προηγούμενα βήματα (π.χ. αρχική κατανόηση στην αποδοχή πελάτη)
2. Σύγκριση υπαρχουσών με απαιτούμενες δικλίδες
3. Εντοπισμός ελλείψεων

## Πλαίσιο αξιολόγησης δικλίδων(12.2)



7

## Τεκμήρια για αξιολόγηση δικλίδων (12.3)

- ✦ Συνεντεύξεις με προσωπικό & στελέχη
- ✦ Επισκόπηση εγχειριδίων διαδικασιών λειτουργίας, εσωτερικών δικλίδων και εσωτερικού ελέγχου (internal audit)
- ✦ Μελέτη εγγράφων και στοιχείων (π.χ. εκθέσεις εσωτερικών ελεγκτών)
- ✦ Παρακολούθηση διαδικασιών (π.χ. χτύπημα κάρτας παρουσίας)

### Βασικό εργαλείο:

- ✦ Ερωτηματολόγιο εσωτερικών δικλίδων (βλέπε πίνακα 12.2 & 12.3)

Chapter 12: Testing internal controls

σ. 8

8

## Τεκμηρίωση κατανόησης αξιολόγησης

### ✦ Περιγραφή σε κείμενο

- φυσική ροή και σειρά ενεργειών
- αρχεία, έγγραφα, παραστατικά κλπ.
- τρόπος λειτουργίας δικλίδων

### ✦ Διαγράμματα ροής και σύμβολα (τόξα, γραμμές, κλπ – βλέπε πίν. 12.4).

## Αξιοποίηση εσωτερικών ελεγκτών

- ✦ περιοδικές συσκέψεις με ομάδα εσωτερικού ελέγχου (ΟΕΕ)
- ✦ ανασκόπηση προγράμματος εργασίας και ΦΕ της ΟΕΕ
- ✦ εξέταση εκθέσεων της ΟΕΕ προς τη διοίκηση

## Δοκιμασίες δικλίδων (11.4)

### Πλαίσιο δοκιμασίας (τεστ) δικλίδων

1. Επιλογή δικλίδων για δοκιμασίες
2. Προετοιμασία προγράμματος ελέγχου
3. Εκτέλεση δοκιμασιών (τεστ)
4. Αξιολόγηση στοιχείων και εξαγωγή συμπεράσματος

### Διενέργεια δοκιμασιών δικλίδων

- ✦ Δοκιμασίες γίνονται όταν κρίνεται ότι **το κόστος δοκιμασιών** είναι **μικρότερο** από το **κόστος των δοκιμασιών για σφάλματα** στις ΧΚ που μπορούν να αποφευχθούν ελέγχοντας τις δικλίδες (θέμα στρατηγικής ελέγχου)
  - όταν ο ΚΔ είναι στο μέγιστο, δεν χρειάζεται να γίνουν δοκιμασίες, και ο ελεγκτής στηρίζεται αποκλειστικά σε δοκιμασίες για ποσοτικά σφάλματα

## Είδη και έκταση δοκιμασιών δικλίδων

### A) ΚΔ στο μέγιστο (100%) – απουσία ΣΔΔ

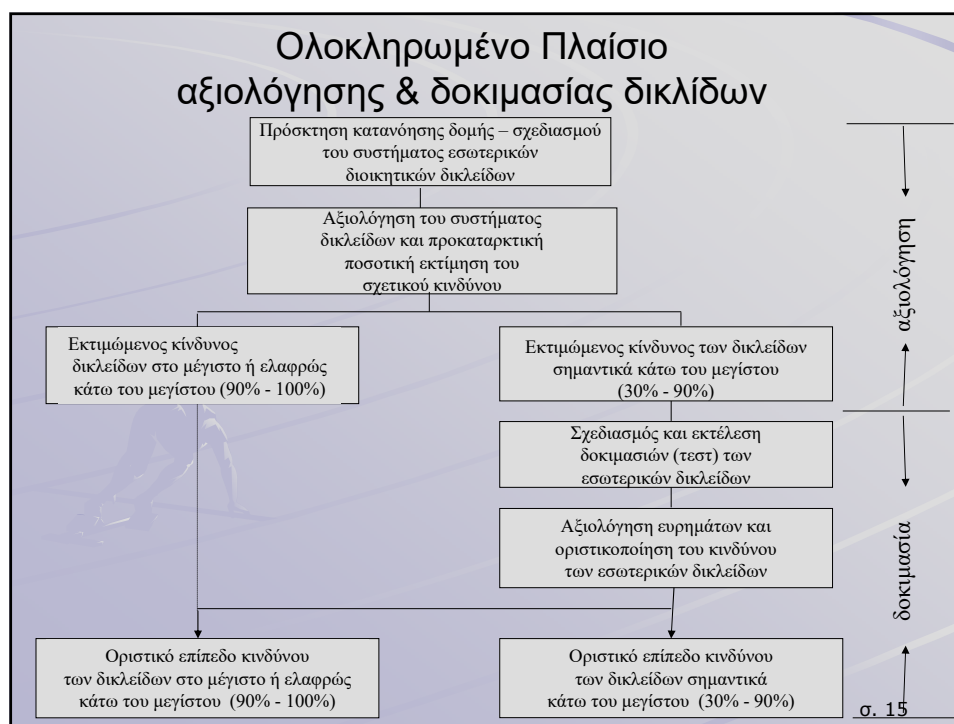
- ✦ Διαδικασίες στα πλαίσια στρατηγικής ανάλυσης κινδύνων και διαδικασιών
  - ερωτήσεις σχετικά με λειτουργία επιχ/σης
  - παρατήρηση εκτέλεσης επιχ/κών διαδ/σιών

### B) ΚΔ ελαφρώς < μεγίστου (90-100%)

- ✦ Ό,τι ανωτέρω (A) και επιπλέον:
  - επιθεώρηση τεκμηρίωσης διαδικασιών (εγχειρίδια) για λειτουργία της επιχείρησης

### Γ) ΚΔ σημαντικά < μεγίστου (30%-90%)

- ✦ Ό,τι ανωτέρω (B) και επιπλέον:
  - ερωτήσεις και παρατήρηση σε χαμηλότερο ιεραρχικό επίπεδο για άντληση πληροφοριών ή επιβεβαίωση
  - επιθεώρηση εγγράφων, αρχείων κλπ για διαπίστωση λειτουργίας μιας δικλίδας
  - επιβεβαίωση ορθότητας διαφόρων συμφωνιών από εκτελεστικό προσωπικό καθώς και της επισκόπησης αυτών από εποπτικό προσωπικό (λειτουργία δικλίδας – π.χ. συμφωνία τραπεζών)



15

**Αναφορές και εκθέσεις για θέματα δικλίδων (12.6)**

**Διοίκηση και δικλίδες:**

- ✦ Από 1970 στην ετήσια έκθεση διαχείρισης της διοίκησης (ΗΠΑ) άρχισε να γίνονται αναφορές στο ΣΔΔ
- ✦ Σταδιακά οι εποπτικές αρχές απαιτούν από τη διοίκηση σχετικές αναφορές, κυρίως για θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
- ✦ Ανάλογη υποχρέωση επιβάλλεται από τις Οδηγίες της ΕΕ

Chapter 12: Testing internal controls

σ. 16

16



## Ελεγκτές και δικλίδες:

### ✦ ΔΕΠ 315 (ΔΕΠ 260):

- ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει άμεσα τα αρμόδια όργανα της επιχείρησης (εκτελεστική διοίκηση & διακυβέρνηση και την Επιτροπή Ελέγχου) για ουσιώδης αδυναμίες στο σχεδιασμό ή την εφαρμογή των δικλίδων
- ο ελεγκτής πάντως δεν οφείλει να εκφράσει γνώμη για την επάρκεια της αποτελεσματικότητας των δικλίδων στην έκθεση ελέγχου
  - ✦ αντίθετα ο SOX απαιτεί ο ελεγκτής να εκφέρει άποψη για την αποτελεσματικότητα των δικλίδων (μόνο για εισηγμένες)