



Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 315

Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων
Ουσιώδους Σφάλματος

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι η εθνική εποπτική Αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος.

Οι αρμοδιότητες της απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία και έχουν γνώμονα αποκλειστικά το δημόσιο συμφέρον. Η ΕΛΤΕ αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, που απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας και διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας.

Σκοπός της ΕΛΤΕ είναι η ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 315

ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ

(Ισχύει για ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν
την 15^η Δεκεμβρίου 2021 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1
Σημαντικότερες έννοιες	2
Κλιμάκωση	9
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	10
Σκοπός	11
Ορισμοί	12
Απαιτήσεις	
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	13-18
Απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας	19-27
Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος	28-37
Τεκμηρίωση	38
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Ορισμοί	A1-A10
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	A11-A47
Απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων της οντότητας	A48-A183
Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος	A184-A236
Τεκμηρίωση	A237-A241

Παράρτημα 1: Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση της οντότητας και του επιχειρηματικού της μοντέλου

Παράρτημα 2: Κατανόηση των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου

Παράρτημα 3: Κατανόηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας

Παράρτημα 4: Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας

Παράρτημα 5: Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση της Πληροφορικής Τεχνολογίας (IT)

Παράρτημα 6: Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση των γενικών δικλίδων Πληροφορικής Τεχνολογίας (IT)

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 315, *«Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος»* πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 *«Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου»*.

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) έλαβε την έγκριση του Συμβουλίου Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος (PIOB), το οποίο αποφάνθηκε ότι για την ανάπτυξη του προτύπου ακολουθήθηκε η δέουσα διαδικασία και ελήφθη υπόψη ορθώς το δημόσιο συμφέρον.

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σημαντικότερες έννοιες στο παρόν ΔΠΕ

2. Το ΔΠΕ 200 ασχολείται με τους γενικούς στόχους του ελεγκτή κατά τη διενέργεια ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων¹, συμπεριλαμβανομένης της απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για τη μείωση του κινδύνου ελέγχου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο². Ο κίνδυνος ελέγχου είναι συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου μη εντοπισμού³. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος μπορεί να υπάρχουν σε δύο επίπεδα⁴: σε συνολικό επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμών για κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων.
3. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση ενός ελέγχου, καθώς και να σχεδιάζει και να διενεργεί τον έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας ότι ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις που ευθύνονται για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες⁵.
4. Οι κίνδυνοι στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σχετίζονται διάχυτα με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους και ενδεχομένως επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών αποτελούνται από δύο συστατικά μέρη, τον ενδογενή κίνδυνο και τον κίνδυνο δικλίδων ελέγχου:
 - Ως ενδογενής κίνδυνος περιγράφεται η ροπή ενός ισχυρισμού σχετικά με κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, σε σφάλμα που θα μπορούσε να είναι ουσιώδες, είτε μεμονωμένα είτε αθροιστικά με άλλα σφάλματα, πριν από την εξέταση τυχόν σχετικών δικλίδων εσωτερικού ελέγχου.
 - Ως κίνδυνος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου περιγράφεται ο κίνδυνος ότι ένα σφάλμα, που θα μπορούσε να προκύψει σε ισχυρισμό σχετικά με κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, και το οποίο θα μπορούσε να είναι ουσιώδες, είτε μεμονωμένα είτε αθροιστικά με άλλα

¹ ΔΠΕ 200 «Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου»

² ΔΠΕ 200, παράγραφος 17

³ ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(γ)

⁴ ΔΠΕ 200, παράγραφος A36

⁵ ΔΠΕ 200, παράγραφοι 15-16

σφάλματα, να μην προληφθεί, ούτε να εντοπιστεί και να διορθωθεί, εγκαίρως από το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

5. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος αξιολογούνται σε επίπεδο ισχυρισμών προκειμένου να προσδιοριστεί η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται για τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων⁶. Για τους εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών, απαιτείται ξεχωριστή εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου και του κινδύνου δικλίδων εσωτερικού ελέγχου από το παρόν ΔΠΕ. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 200, ο ενδογενής κίνδυνος είναι υψηλότερος για ορισμένους ισχυρισμούς και για τις σχετικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων από ό,τι για άλλους. Ο βαθμός κατά τον οποίο ποικίλλει ο ενδογενής κίνδυνος αναφέρεται στο παρόν ΔΠΕ ως «φάσμα ενδογενούς κινδύνου».
6. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που εντοπίστηκαν και αξιολογήθηκαν από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν τόσο αυτούς που οφείλονται σε λάθος όσο και αυτούς που οφείλονται σε απάτη. Παρόλο που αμφότεροι αντιμετωπίζονται από το παρόν ΔΠΕ, η σημαντικότητα της απάτης είναι τέτοια ώστε περαιτέρω απαιτήσεις και οδηγίες περιλαμβάνονται στο ΔΠΕ 240⁷ σχετικά με τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και τις σχετικές δραστηριότητες για τη λήψη πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.
7. Η διαδικασία του ελεγκτή για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση του κινδύνου είναι επαναληπτική και δυναμική. Η κατανόηση του ελεγκτή αναφορικά με την οντότητα και το περιβάλλον της, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας αλληλεξαρτώνται με έννοιες εντός των απαιτήσεων για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Κατά την απόκτηση της κατανόησης που απαιτείται από το παρόν ΔΠΕ, ενδέχεται να αναπτυχθούν αρχικές προσδοκίες για κινδύνους, οι οποίες μπορεί να βελτιωθούν περαιτέρω καθώς ο ελεγκτής προχωρά μέσω της διαδικασίας εντοπισμού και αξιολόγησης κινδύνου. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΕ και το ΔΠΕ 330 απαιτούν από τον ελεγκτή να αναθεωρεί τις αξιολογήσεις κινδύνου και να τροποποιεί περαιτέρω συνολικές απαντήσεις και περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου, με βάση ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, ή εάν ληφθούν νέες πληροφορίες.
8. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εφαρμόζει συνολικές απαντήσεις για να αντιμετωπίσει τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁸. Το ΔΠΕ 330 εξηγεί

⁶ ΔΠΕ 200, παράγραφος A43(α) και ΔΠΕ 330 «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 6

⁷ ΔΠΕ 240 «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

⁸ ΔΠΕ 330, παράγραφος 5

περαιτέρω ότι η εκτίμηση του ελεγκτή σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οι συνολικές απαντήσεις του ελεγκτή, επηρεάζονται από την κατανόησή του για το περιβάλλον δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί επίσης από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου, των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση βασίζονται και ανταποκρίνονται στους αξιολογηθέντες κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών⁹.

Κλιμάκωση

9. Το ΔΠΕ 200 δηλώνει ότι ορισμένα ΔΠΕ περιλαμβάνουν ζητήματα κλιμάκωσης που απεικονίζουν την εφαρμογή των απαιτήσεων σε όλες τις οντότητες ανεξάρτητα από το εάν η φύση και οι περιστάσεις τους είναι λιγότερο ή περισσότερο σύνθετες¹⁰. Το παρόν ΔΠΕ προορίζεται για ελέγχους όλων των οντοτήτων, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή την πολυπλοκότητα και το υλικό εφαρμογής, επομένως, ενσωματώνει συγκεκριμένα ζητήματα που αφορούν σε λιγότερο ή περισσότερο σύνθετες οντότητες, όπου απαιτείται. Ενώ το μέγεθος μιας οντότητας μπορεί να αποτελεί δείκτη της πολυπλοκότητάς της, ωστόσο ενδέχεται ορισμένες μικρότερες οντότητες να είναι σύνθετες ενώ άλλες μεγαλύτερες να είναι λιγότερο σύνθετες.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15^η Δεκεμβρίου 2021 ή αργότερα.

Σκοπός

11. Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε αυτοί οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών, παρέχοντας έτσι βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση αντιδράσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Ορισμοί

12. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) *Ισχυρισμοί (Assertions)* – Διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση, ρητές ή κατ' άλλο τρόπο, σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και

⁹ ΔΠΕ 330, παράγραφος 6

¹⁰ ΔΠΕ 220, παράγραφος A65(α)

γνωστοποίηση πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι ενδογενείς στη διοίκηση που διαβεβαιώνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι ισχυρισμοί χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή προκειμένου να εξετάσει τους διαφορετικούς τύπους ενδεχόμενων σφαλμάτων που μπορεί να προκύψουν όταν εντοπίζονται, αξιολογούνται και αντιμετωπίζονται ουσιώδη σφάλματα. (Βλ. παρ. Α1)

- (β) *Επιχειρηματικός κίνδυνος (Business risk)* – Ένας κίνδυνος που προκύπτει είτε από σοβαρές καταστάσεις, γεγονότα, περιστάσεις, ενέργειες ή αδράνειες, που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα μιας οντότητας να επιτυγχάνει τους στόχους της και να υλοποιεί τις στρατηγικές της, ή από τη θέσπιση μη ενδεδειγμένων στόχων και στρατηγικών.
- (γ) *Δικλίδες (Controls)* - Πολιτικές ή διαδικασίες που θεσπίζει μια οντότητα για την επίτευξη των στόχων των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Σε αυτό το πλαίσιο: (Βλ. παρ. Α2 – Α5)
 - (i) Οι πολιτικές είναι δηλώσεις για το τι πρέπει, ή δεν πρέπει, να γίνεται εντός της οντότητας ώστε να επηρεάζει τον έλεγχο διασφάλισης ποιότητας. Τέτοιες δηλώσεις μπορεί να τεκμηριώνονται, να αναφέρονται ρητά στις επικοινωνίες ή να υπονοούνται μέσω ενεργειών και αποφάσεων.
 - (ii) Οι διαδικασίες είναι ενέργειες για την εφαρμογή των πολιτικών.
- (δ) *Γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας (IT) (General information technology (IT) controls)* – Δικλίδες επί των διαδικασιών πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας που υποστηρίζουν τη απρόσκοπτη και σωστή λειτουργία του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας, συμπεριλαμβανομένης της συνεχούς αποτελεσματικής λειτουργίας των δικλίδων επεξεργασίας πληροφοριών και της ακεραιότητας των πληροφοριών αυτών (δηλαδή, την πληρότητα, την ακρίβεια και την εγκυρότητα των πληροφοριών) στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Δείτε επίσης τον ορισμό του *περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας (IT)*.
- (ε) *Δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών (Information processing controls)* - Δικλίδες που σχετίζονται με την επεξεργασία πληροφοριών σε εφαρμογές πληροφορικής ή σε μη αυτόματες διαδικασίες πληροφορικής του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας που αντιμετωπίζουν άμεσα κινδύνους στην ακεραιότητα των πληροφοριών (δηλαδή, στην πληρότητα, στην ακρίβεια και στην εγκυρότητα των συναλλαγών και σε άλλες πληροφορίες) (Βλ. παρ. Α6)
- (στ) *Ενδογενείς παράγοντες κινδύνου (Inherent risk factors)* - Χαρακτηριστικά γεγονότων ή συνθηκών που επηρεάζουν τη ροπή σε σφάλμα, είτε αυτό οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, ενός ισχυρισμού σχετικά με κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, πριν από την εξέταση των σχετικών δικλίδων. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι ποιοτικοί ή ποσοτικοί και περιλαμβάνουν την πολυπλοκότητα, την

υποκειμενικότητα, την αλλαγή, την αβεβαιότητα ή τη ροπή σε σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου λόγω απάτης¹¹ στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο. (Βλ. παρ. Α7 – Α8)

- (ζ) *Περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας (IT) (Μηχανογράφηση) (IT environment)* - Οι εφαρμογές πληροφορικής και η υποστηρικτική υποδομή πληροφορικής τεχνολογίας, καθώς και οι διαδικασίες πληροφορικής και το προσωπικό που εμπλέκεται σε αυτές τις διαδικασίες, τις οποίες χρησιμοποιεί μια οντότητα για την υποστήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και την επίτευξη επιχειρηματικών στρατηγικών. Για τους σκοπούς αυτού του ΔΠΕ:
- (i) Μια εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας είναι ένα πρόγραμμα ή ένα σύνολο προγραμμάτων που χρησιμοποιούνται στην έναρξη, επεξεργασία, καταγραφή και αναφορά συναλλαγών ή πληροφοριών. Οι εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας περιλαμβάνουν αποθήκες δεδομένων και συντάκτες αναφορών.
 - (ii) Η υποδομή πληροφορικής τεχνολογίας περιλαμβάνει το δίκτυο, τα λειτουργικά συστήματα και τις βάσεις δεδομένων, καθώς και το σχετικό υλισμικό και λογισμικό τους.
 - (iii) Οι διαδικασίες πληροφορικής τεχνολογίας είναι οι διαδικασίες της οντότητας για τη διαχείριση της πρόσβασης στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας, των αλλαγών προγράμματος ή των αλλαγών στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας, καθώς και για τη διαχείριση λειτουργιών πληροφορικής.
- (η) *Σχετικοί ισχυρισμοί (Relevant assertions)* - Ένας ισχυρισμός σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση είναι σχετικός όταν έχει εντοπισμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος. Ο προσδιορισμός του κατά πόσον ένας ισχυρισμός είναι σχετικός γίνεται πριν από την εξέταση οποιωνδήποτε σχετικών δικλίδων (δηλαδή, ο ενδογενής κίνδυνος). (Βλ. παρ. Α9)
- (θ) *Κίνδυνοι εγείρμενοι από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας (Risks arising from the use of IT)* – Η ροπή των δικλίδων επεξεργασίας πληροφοριών σε αναποτελεσματικό σχεδιασμό ή λειτουργία, ή σε κινδύνους για την ακεραιότητα των πληροφοριών (δηλαδή, την πληρότητα, την ακρίβεια και την εγκυρότητα των συναλλαγών και άλλων πληροφοριών) στο σύστημα πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας, λόγω αναποτελεσματικού σχεδιασμού ή λειτουργίας δικλίδων στις διαδικασίες πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας (βλέπε περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας).
- (ι) *Διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου (Risk assessment procedures)* – Οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχεδιάζονται και εκτελούνται για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος είτε

¹¹ ΔΠΕ 240, παράγραφοι Α24-Α27

αυτοί οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, σε επίπεδα χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών.

- (ια) *Σημαντική κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση (Significant class of transactions, account balance or disclosure)* - Κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση για την οποία υπάρχουν ένας ή περισσότεροι σχετικοί ισχυρισμοί.
- (ιβ) *Σημαντικός κίνδυνος (Significant risk)* – Ένας εντοπισμένος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος: (Βλ. παρ. Α10)
 - (i) Για τον οποίο η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου είναι κοντά στο άνω άκρο του φάσματος ενδογενούς κινδύνου λόγω του βαθμού στον οποίο οι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου επηρεάζουν το συνδυασμό της πιθανότητας εμφάνισης σφάλματος και του μεγέθους του πιθανού σφάλματος σε περίπτωση που εμφανιστεί, ή
 - (ii) Ο οποίος πρέπει να αντιμετωπίζεται ως σημαντικός κίνδυνος σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΕ¹².
- (ιγ) *Σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου (System of internal control)* - Το σύστημα που έχει σχεδιαστεί, υλοποιηθεί και συντηρηθεί από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οντότητας, ώστε να παρέχει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων της σε σχέση με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών της, καθώς και με τη συμμόρφωσή της με τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από πέντε αλληλένδετα συστατικά μέρη:
 - (i) Το περιβάλλον των δικλίδων,
 - (ii) Τη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας,
 - (iii) Τη διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου,
 - (iv) Το σύστημα πληροφοριών και η επικοινωνία, και
 - (v) Τις δραστηριότητες ελέγχου των δικλίδων αυτών.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

¹² ΔΠΕ 240, παράγραφος 27 και ΔΠΕ 550 «Συνδεδεμένα μέρη», παράγραφος 18

13. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνων για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που παρέχουν την κατάλληλη βάση για: (Βλ. παρ. A11 – A18)
- (α) Τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους, σε επίπεδα χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών, και
 - (β) Τον σχεδιασμό περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 330.
- Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνων κατά τρόπο μη μεροληπτικό ως προς την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που ενδεχομένως είναι επιβεβαιωτικά ελεγκτικών τεκμηρίων ή αποτρεπτικά άλλων που ενδέχεται να είναι αντιφατικά. (Βλ. παρ. A14)
14. Οι διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: (Βλ. παρ. A19 – A21)
- (α) Διερευνητικές ερωτήσεις στη διοίκηση και σε άλλα κατάλληλα άτομα εντός της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των ατόμων εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (εάν υπάρχει αυτή η λειτουργία). (Βλ. παρ. A22 – A26)
 - (β) Αναλυτικές διαδικασίες. (Βλ. παρ. A27 – A31)
 - (γ) Παρατήρηση και επιθεώρηση. (Βλ. παρ. A32 – A36)

Πληροφορίες από άλλες πηγές

15. Κατά την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με την παράγραφο 13, ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη πληροφορίες από: (Βλ. παρ. A37 – A38)
- (α) Τις διαδικασίες του ελεγκτή σχετικά με την αποδοχή ή τη συνέχιση της σχέσης με τον πελάτη ή της ανάθεσης ελέγχου, και
 - (β) Κατά περίπτωση, άλλες αναθέσεις που διενεργούνται από τον εταίρο ανάθεσης για την οντότητα.
16. Όταν ο ελεγκτής σκοπεύει να χρησιμοποιήσει πληροφορίες που αποκτήθηκαν από προηγούμενη εμπειρία του ιδίου με την οντότητα και από διαδικασίες ελέγχου που διενεργήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, τότε ο ελεγκτής αξιολογεί κατά πόσον αυτές οι πληροφορίες παραμένουν σχετικές και αξιόπιστες ως ελεγκτικά τεκμήρια για τον τρέχοντα έλεγχο. (Βλ. παρ. A39 – A41)

Συζήτηση ομάδας ανάθεσης ελέγχου

17. Ο εταίρος ανάθεσης και άλλα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ελέγχου θα συζητήσουν την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και τη ροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα. (Βλ. παρ. A42 – A47)

18. Όταν υπάρχουν μέλη της ομάδας ανάθεσης που δεν συμμετέχουν στη συζήτηση της ομάδας ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης καθορίζει ποια θέματα πρέπει να κοινοποιηθούν στα εν λόγω μέλη.

Απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

Κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, καθώς και του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. A50 – A55)

19. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου για να κατανοήσει:

- (α) Τις ακόλουθες πτυχές της οντότητας και του περιβάλλοντός της, δηλαδή:
 - (i) Την οργανωτική δομή, την ιδιοκτησία και τη διακυβέρνηση της οντότητας, καθώς και το επιχειρηματικό της μοντέλο, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού στον οποίο το επιχειρηματικό μοντέλο ενσωματώνει τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας· (Βλ. παρ. A56 – A67)
 - (ii) Τον κλάδο, τους κανονιστικούς και άλλους εξωτερικούς παράγοντες· (Βλ. παρ. A68 – A73) και
 - (iii) Τα μέτρα που χρησιμοποιούνται, εσωτερικά και εξωτερικά, για την αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης της οντότητας· (Βλ. παρ. A74 – A81)
- (β) Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας, καθώς και τους λόγους τυχόν αλλαγών σε αυτές, (Βλ. παρ. A82 – A84) και
- (γ) Τον τρόπο με τον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών σε σφάλμα και τον βαθμό στον οποίο το κάνουν, κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, με βάση την κατανόηση που αποκτάται στα ανωτέρω στοιχεία (α) και (β). (Βλ. παρ. A85 – A89)

20. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι λογιστικές πολιτικές της οντότητας είναι κατάλληλες και συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Κατανόηση των συστατικών στοιχείων του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. A90 - A95)

Περιβάλλον δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας και διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αυτής (Βλ. παρ. A96 – A98)

Περιβάλλον δικλίδων εσωτερικού ελέγχου

21. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του περιβάλλοντος των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μέσω της εκτέλεσης διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, ως εξής: (Βλ. παρ. A99 – A100)	
(α) Κατανόηση του συνόλου των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, των διαδικασιών και των δομών που εντοπίζουν: (i) Τον τρόπο με τον οποίο ασκούνται οι ευθύνες επίβλεψης της διοίκησης, όπως η κουλτούρα της οντότητας και η δέσμευση της διοίκησης ως προς την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες· (ii) Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι πρόσωπα εκτός διοίκησης, την ανεξαρτησία και την επίβλεψη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση· (iii) Την ανάθεση εξουσίας και ευθύνης της οντότητας· (iv) Τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα προσελκύει, αναπτύσσει και διατηρεί ικανά άτομα· και (v) Τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα θεωρεί τα άτομα υπεύθυνα για τις αναληφθείσες υποχρεώσεις τους κατά την επιδίωξη των στόχων του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου·	και (β) Αξιολόγηση του εάν: (Βλ. παρ. A103 – A108) (i) Η διοίκηση, με την επίβλεψη των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, δημιούργησε και διατήρησε μια κουλτούρα εντιμότητας και ηθικής συμπεριφοράς· (ii) Το περιβάλλον δικλίδων εσωτερικού ελέγχου παρέχει την κατάλληλη βάση για τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και την πολυπλοκότητά της· και (iii) Τα ελαττώματα στις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που εντοπίστηκαν στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, υπονομεύουν τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

Η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας

22. Ο ελεγκτής αποκτά κατανόηση της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας που σχετίζεται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μέσω της εκτέλεσης διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου:	
(α) Κατανόηση της διαδικασίας της οντότητας για: (Βλ. παρ. A109 – A110)	και
(i) Τον εντοπισμό επιχειρηματικών κινδύνων που σχετίζονται με στόχους χρηματοοικονομικής αναφοράς· (Βλ. παρ. A62)	(β) Αξιολόγηση του κατά πόσον η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και την πολυπλοκότητά της. (Βλ. παρ. A111 – A113)
(ii) Την αξιολόγηση της σοβαρότητας αυτών των κινδύνων, συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας εμφάνισής τους· και	
(iii) Την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων·	

23. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που η διοίκηση απέτυχε να εντοπίσει, τότε πρέπει:

- (α) Να καθορίσει εάν οποιοσδήποτε τέτοιος κίνδυνος είναι του είδους εκείνου που ο ελεγκτής αναμένει να είχε εντοπιστεί από τη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας και, εάν ναι, να κατανοήσει γιατί η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας απέτυχε να εντοπίσει οποιονδήποτε τέτοιο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος· και
- (β) Να εξετάσει τις επιπτώσεις ως προς την αξιολόγηση του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 22 (β).

Η διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

24. Ο ελεγκτής αποκτά κατανόηση της διαδικασίας της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου που σχετίζεται με τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μέσω της εκτέλεσης διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, ως εξής: (Βλ. παρ. A114 – A115)	
(α) Κατανόηση των πτυχών της διαδικασίας της οντότητας που	και
	(γ) Αξιολόγηση του κατά πόσον η

αφορούν σε: (i) Συνεχείς και ξεχωριστές αξιολογήσεις για την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τον εντοπισμό και την αποκατάσταση των ελαττωμάτων των δικλίδων· (Βλ. παρ. A116 – A117) και (ii) Λειτουργία δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, εάν υπάρχει, συμπεριλαμβανομένης της φύσης του, των ευθυνών και των δραστηριοτήτων του· (Βλ. παρ. A118) (β) Κατανόηση των πηγών πληροφόρησης που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου και της βάσης επί της οποίας η διοίκηση θεωρεί ότι οι πληροφορίες είναι επαρκώς αξιόπιστες για το σκοπό τους· (Βλ. παρ. A119 – A120)	διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και την πολυπλοκότητά της. (Βλ. παρ. A121 – A122)
---	---

Σύστημα πληροφορικής και επικοινωνία και δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. A123-A130)

Σύστημα πληροφορικής και επικοινωνία

25. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του συστήματος πληροφορικής και επικοινωνίας της οντότητας που σχετίζεται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μέσω της εκτέλεσης διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, ως εξής: (Βλ. παρ. A131)	
(α) Με κατανόηση των δραστηριοτήτων επεξεργασίας πληροφοριών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δεδομένων και των πληροφοριών	και (γ) Με αξιολόγηση του κατά πόσον το σύστημα πληροφορικής και επικοινωνίας της οντότητας

της, των πόρων που χρησιμοποιούνται σε τέτοιες δραστηριότητες και τις πολιτικές που καθορίζουν, για σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις: (Βλ. παρ. Α132-Α143) (i) Πώς οι πληροφορίες ρέουν μέσω του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου που: α. Οι συναλλαγές ξεκινούν και πως οι πληροφορίες σχετικά με αυτές καταγράφονται, υποβάλλονται σε επεξεργασία, διορθώνονται ως απαιτείται, ενσωματώνονται στο γενικό καθολικό και αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις, και β. Οι πληροφορίες σχετικά με γεγονότα και συνθήκες, πλην των συναλλαγών, καταγράφονται, υποβάλλονται σε επεξεργασία και γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. (ii) Τα λογιστικά αρχεία, τους συγκεκριμένους λογαριασμούς στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και άλλα υποστηρικτικά αρχεία που σχετίζονται με τις ροές πληροφοριών στο	υποστηρίζει κατάλληλα την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αυτής, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α146)
---	--

πληροφοριακό σύστημα· (iii) Τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, και (iv) Τους πόρους της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας, που σχετίζονται με τα (α)(i) έως (α)(iii) παραπάνω· (β) Κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η οντότητα επικοινωνεί σημαντικά ζητήματα που υποστηρίζουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και σχετικές ευθύνες αναφοράς στο πληροφοριακό σύστημα, καθώς και άλλα στοιχεία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου: (Βλ. παρ. A144 – A145) (i) Μεταξύ ατόμων εντός της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου επικοινωνίας των ρόλων και των ευθυνών χρηματοοικονομικής αναφοράς · (ii) Μεταξύ της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση · και (iii) Με εξωτερικά μέρη, όπως εκείνα με ρυθμιστικές αρχές ·	
--	--

Δραστηριότητες δικλίδων εσωτερικού ελέγχου

26. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του συστατικού δραστηριοτήτων

δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, μέσω της εκτέλεσης διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, ως εξής:	
(α) Με εντοπισμό δικλίδων που αντιμετωπίζουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών στο συστατικό μέρος των δραστηριοτήτων δικλίδων εσωτερικού ελέγχου ως εξής: (i) Δικλίδες που αντιμετωπίζουν έναν κίνδυνο που έχει καθοριστεί ότι είναι σημαντικός· (Βλ. παρ. A158 – A159) (ii) Δικλίδες σε εγγραφές ημερολογίου, συμπεριλαμβανομένων μη τυποποιημένων εγγραφών ημερολογίου που χρησιμοποιούνται για την καταγραφή μη επαναλαμβανόμενων, ασυνήθιστων συναλλαγών ή προσαρμογών. (Βλ. παρ. A160 – A161) (iii) Δικλίδες των οποίων τη λειτουργική αποτελεσματικότητα ο ελεγκτής σκοπεύει να θέσει σε δοκιμασία για τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών δοκιμασιών, οι οποίες θα περιλαμβάνουν δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, και (Βλ. παρ. A162 – A164)	και (δ) Για κάθε δικλίδα ελέγχου που προσδιορίζεται στα στοιχεία (α) ή (γ) (ii): (Βλ. παρ. A175 – A181) (i) Αξιολόγηση του κατά πόσον η δικλίδα έχει σχεδιαστεί αποτελεσματικά για την αντιμετώπιση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών ή έχει σχεδιαστεί αποτελεσματικά για την υποστήριξη της λειτουργίας άλλων δικλίδων· και (ii) Προσδιορισμός του κατά πόσον η δικλίδα έχει εφαρμοστεί διενεργώντας διαδικασίες επιπλέον της υποβολής διερευνητικών ερωτημάτων στον προσωπικό της οντότητας.

(iv) Άλλες δικλίδες ελέγχου που ο ελεγκτής θεωρεί κατάλληλες ώστε να του επιτρέψουν να επιτύχει τους στόχους της παραγράφου 13 σχετικά με τους κινδύνους σε επίπεδο ισχυρισμών, βάσει της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή · (Βλ. παρ. A165) (β) Με βάση τις δικλίδες που προσδιορίζονται στο στοιχείο (α), να εντοπιστούν οι εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας και οι άλλες πτυχές τους περιβάλλοντος πληροφορικής της οντότητας που υπόκεινται σε κινδύνους που απορρέουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας· (Βλ. παρ. A166 – A172) (γ) Για τις εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας και άλλες πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής που προσδιορίζονται στο στοιχείο (β), καθορίζοντας: (Βλ. παρ. A173 – A174) (i) Τους σχετικούς κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας· και (ii) Τις γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας που αντιμετωπίζουν αυτούς τους κινδύνους	
---	--

Ελαττώματα στις δικλίδες ελέγχου εντός του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

27. Με βάση την αξιολόγηση του ελεγκτή για κάθε ένα από τα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, ο ελεγκτής καθορίζει εάν έχουν εντοπιστεί ένα ή περισσότερα ελαττώματα στις δικλίδες ελέγχου. (Βλ. παρ. A182 – A183)

Εντοπισμός και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

Εντοπισμός κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

28. Ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίζει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και να καθορίζει εάν υπάρχουν: (Βλ. παρ. A186 – A192)
- (α) Σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων · (Βλ. παρ. A193 – A200) ή
 - (β) Σε επίπεδο ισχυρισμών για κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεις. (Βλ. παρ. A201)
29. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει τους σχετικούς ισχυρισμούς και τις σχετικές σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων. (Βλ. παρ. A202-A204)

Εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων

30. Για εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τους κινδύνους και να: (Βλ. παρ. A193 – A200)
- (α) Ορίζει εάν οι κίνδυνοι αυτοί επηρεάζουν την αξιολόγηση των κινδύνων σε επίπεδο ισχυρισμών, και
 - (β) Αξιολογεί τη φύση και την έκταση της διάχυτης επίδρασής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών

Εκτίμηση ενδογενούς κινδύνου (Βλ. παρ. A205-A217)

31. Για εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών, ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά τον ενδογενή κίνδυνο αξιολογώντας την πιθανότητα και το μέγεθος του σφάλματος. Με τον τρόπο αυτό, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη τον τρόπο και τον βαθμό στον οποίο:
- (α) Οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των σχετικών ισχυρισμών στο σφάλμα· και
 - (β) Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επηρεάζουν την εκτίμηση ενδογενούς κινδύνου για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών. (Βλ. παρ. A215 – A216)
32. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει εάν κάποιος από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος είναι σημαντικός. (Βλ. παρ. A218 – A221)
33. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει εάν οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παράσχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για

οποιονδήποτε από τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών. (Βλ. παρ. A222 – A225)

Εκτίμηση κινδύνου δικλίδων ελέγχου

34. Εάν ο ελεγκτής σκοπεύει να υποβάλει σε δοκιμασία τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, τότε πρέπει να εκτιμήσει τον κίνδυνο δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Εάν ο ελεγκτής δεν σκοπεύει να υποβάλει σε δοκιμασία τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, τότε η εκτίμησή του επί του κινδύνου δικλίδων εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι τέτοια ώστε η εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος να είναι ίδια με την εκτίμηση ενδογενούς κινδύνου. (Βλ. παρ. A226-A229)

Αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου

35. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου παρέχουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Εάν όχι, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί πρόσθετες διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου έως ότου αποκτηθούν ελεγκτικά τεκμήρια που θα παρέχουν αυτή τη βάση. Κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, είτε αυτά είναι επιβεβαιωτικά είτε αντιφατικά με τους ισχυρισμούς της διοίκησης. (Βλ. παρ. A230 – A232)

Κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις που δεν είναι σημαντικές αλλά είναι ουσιώδεις

36. Για κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων που είναι ουσιώδεις αλλά δεν έχουν χαρακτηριστεί ως σημαντικές, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν ο χαρακτηρισμός αυτός παραμένει κατάλληλος. (Βλ. παρ. A233 – A235)

Αναθεώρηση εκτίμησης κινδύνου

37. Εάν ο ελεγκτής λάβει νέες πληροφορίες που δεν συνάδουν με τα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία βασίστηκε αρχικά κατά τον εντοπισμό ή τις εκτιμήσεις των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, τότε ο ελεγκτής πρέπει να αναθεωρήσει τον εντοπισμό ή την αξιολόγησή του. (Βλ. παρ. A236)

Τεκμηρίωση

38. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου¹³: (Βλ. παρ. A237 – A241)

¹³ ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και A6-A7

- (α) Τη συζήτηση μεταξύ της ομάδας ανάθεσης, καθώς και τις σημαντικές αποφάσεις που ελήφθησαν,
- (β) Τα βασικά στοιχεία της κατανόησης του ελεγκτή σύμφωνα με τις παραγράφους 19, 21, 22, 24 και 25, τις πηγές πληροφοριών από τις οποίες αποκτήθηκε η κατανόησή του αυτή, καθώς και τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που πραγματοποιήθηκαν,
- (γ) Την αξιολόγηση του σχεδιασμού των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου που εντοπίστηκαν και τη διαπίστωση του κατά πόσον αυτές οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου έχουν εφαρμοστεί, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 26, και
- (δ) Τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και στο επίπεδο ισχυρισμών που εντοπίστηκαν και αξιολογήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων σημαντικών κινδύνων και κινδύνων για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, καθώς και το σκεπτικό για τις σημαντικές κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν.

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμοί (Βλ. παρ. 12)

Ισχυρισμοί (Βλ. παρ. 12(α))

A1. Οι κατηγορίες ισχυρισμών χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές προκειμένου να λάβουν υπόψη τους διαφορετικούς τύπους πιθανών σφαλμάτων που ενδέχεται να προκύψουν κατά τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Παραδείγματα αυτών των κατηγοριών ισχυρισμών περιγράφονται στην παράγραφο A190. Οι ισχυρισμοί διαφέρουν από τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από το ΔΠΕ 580¹⁴, για την επιβεβαίωση ορισμένων θεμάτων ή την υποστήριξη άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Δικλίδες (Βλ. παρ. 12(γ))

- A2. Οι δικλίδες ελέγχου ενσωματώνονται στα συστατικά στοιχεία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.
- A3. Οι πολιτικές εφαρμόζονται μέσω των ενεργειών του προσωπικού εντός της οντότητας ή μέσω του περιορισμού του προσωπικού από την εκτέλεση ενεργειών που θα έρχονταν σε σύγκρουση με τέτοιες πολιτικές.
- A4. Οι διαδικασίες ενδέχεται να επιβληθούν, μέσω επίσημης τεκμηρίωσης ή άλλης επικοινωνίας από τη διεύθυνση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ή

¹⁴ ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις»

μπορεί να προκύψουν από συμπεριφορές που δεν είναι εντεταλμένες, αλλά μάλλον εξαρτώνται από την κουλτούρα της οντότητας. Οι διαδικασίες μπορούν να επιβληθούν μέσω των ενεργειών που επιτρέπονται από τις εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που χρησιμοποιούνται από την οντότητα ή άλλες πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας.

- A5. Οι δικλίδες ελέγχου μπορεί να είναι άμεσες ή έμμεσες. Οι άμεσες, είναι δικλίδες που είναι αρκετά ακριβείς για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των ισχυρισμών. Οι έμμεσες, είναι δικλίδες που υποστηρίζουν τις άμεσες δικλίδες ελέγχου.

Δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών (Βλ. παρ. 12 (ε))

- A6. Οι κίνδυνοι κατά της ακεραιότητας των πληροφοριών προκύπτουν από την ροπή προς την αναποτελεσματική εφαρμογή των πληροφοριακών πολιτικών της οντότητας, οι οποίες είναι πολιτικές που καθορίζουν τις ροές πληροφοριών, τα αρχεία και τις διαδικασίες αναφοράς στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Οι δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών είναι διαδικασίες που υποστηρίζουν την αποτελεσματική εφαρμογή των πληροφοριακών πολιτικών της οντότητας. Οι δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών μπορεί να είναι αυτοματοποιημένες (δηλαδή, ενσωματωμένες σε εφαρμογές πληροφορικής) ή μη αυτοματοποιημένες (π.χ. δικλίδες εισροών - εκροών) και ενδέχεται να βασίζονται σε άλλες δικλίδες ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων άλλων δικλίδων επεξεργασίας πληροφοριών ή γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας.

Ενδογενείς παράγοντες κινδύνου (Βλ. παρ. 12 (στ))

Στο Παράρτημα 2 παρουσιάζονται περαιτέρω ζητήματα σχετικά με την κατανόηση των ενδογενών παραγόντων κινδύνου

- A7. Οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί να είναι ποιοτικοί ή ποσοτικοί και επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών στο σφάλμα. Οι ποιοτικοί ενδογενείς παράγοντες κινδύνου που σχετίζονται με την κατάρτιση των πληροφοριών που απαιτούνται από το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνουν την:
- Πολυπλοκότητα
 - Υποκειμενικότητα
 - Αλλαγή
 - Αβεβαιότητα ή
 - Ροπή σε σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου απάτης στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο.
- A8. Άλλοι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου, που επηρεάζουν τη ροπή στο σφάλμα ενός ισχυρισμού σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, το υπόλοιπο ενός λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Την ποσοτική ή ποιοτική σημασία της κατηγορίας συναλλαγών, του υπολοίπου λογαριασμού ή της γνωστοποίησης, ή
- Τον όγκο ή η έλλειψη ομοιομορφίας στη σύνθεση των στοιχείων που πρέπει να υποβληθούν σε επεξεργασία μέσω της κατηγορίας συναλλαγών ή του υπολοίπου λογαριασμού, ή που πρέπει να αντικατοπτρίζονται στη γνωστοποίηση.

Σχετικοί ισχυρισμοί (Βλ. παρ. 12(η))

A9. Ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος μπορεί να σχετίζεται με περισσότερους από έναν ισχυρισμούς, οπότε όλοι οι ισχυρισμοί με τους οποίους σχετίζεται ένας τέτοιος κίνδυνος είναι σχετικοί ισχυρισμοί. Εάν ένας ισχυρισμός δεν έχει διαπιστωμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, τότε δεν είναι σχετικός ισχυρισμός.

Σημαντικός κίνδυνος (Βλ. παρ. 12(θ))

A10. Η σημαντικότητα μπορεί να περιγραφεί ως η σχετική σημασία ενός θέματος και κρίνεται από τον ελεγκτή στο πλαίσιο στο οποίο εξετάζεται το θέμα. Για τον ενδογενή κίνδυνο, η σημαντικότητα μπορεί να εξεταστεί στο πλαίσιο του τρόπου και του βαθμού στον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν το συνδυασμό της πιθανότητας εμφάνισης σφάλματος και του μεγέθους του ενδεχόμενου σφάλματος σε περίπτωση που αυτό εμφανιστεί.

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες (Βλ. παρ. 13-18)

A11. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που πρέπει να εντοπιστούν και να αξιολογηθούν περιλαμβάνουν τόσο αυτούς που οφείλονται σε απάτη όσο και εκείνους που οφείλονται σε λάθος, και αμφότεροι καλύπτονται από το παρόν ΔΠΕ. Ωστόσο, η σοβαρότητα της απάτης είναι τέτοια ώστε περαιτέρω απαιτήσεις και οδηγίες περιλαμβάνονται στο ΔΠΕ 240 σε σχέση με διαδικασίες εκτίμησης κινδύνων και συναφείς δραστηριότητες για την απόκτηση πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης¹⁵. Επιπλέον, τα ακόλουθα ΔΠΕ παρέχουν περαιτέρω απαιτήσεις και οδηγίες για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σχετικά με συγκεκριμένα θέματα ή περιστάσεις:

- ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο)¹⁶ αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις.
- ΔΠΕ 550²² αναφορικά με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.
- ΔΠΕ 570¹⁷ (Αναθεωρημένο) αναφορικά με τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας, και

¹⁵ ΔΠΕ 240, παράγραφοι 12-27

¹⁶ ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο), «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων και σχετικών γνωστοποιήσεων»

¹⁷ ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας»

- ΔΠΕ 600¹⁸ αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ομίλου.

A12. Απαιτείται επαγγελματικός σκεπτικισμός για την κριτική αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκεντρώνονται κατά την εκτέλεση των διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου και βοηθά τον ελεγκτή να παραμείνει σε εγρήγορση επί ελεγκτικών τεκμηρίων που δεν μεροληπτούν υπέρ της επιβεβαίωσης της ύπαρξης κινδύνων ή που ενδέχεται να είναι αντιφατικά με την ύπαρξη κινδύνων. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι μια στάση που εφαρμόζεται από τον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση επαγγελματικών κρίσεων, που στη συνέχεια παρέχει τη βάση για τις ενέργειες του ελεγκτή. Ο ελεγκτής εφαρμόζει επαγγελματική κρίση για να καθορίσει πότε διαθέτει ελεγκτικά τεκμήρια που παρέχουν την κατάλληλη βάση για την εκτίμηση κινδύνου.

A13. Η εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνει:

- Αμφισβήτηση αντιφατικών πληροφοριών και της αξιοπιστίας των εγγράφων,
- Εξέταση των απαντήσεων σε ερωτήσεις κι άλλες πληροφορίες που λαμβάνονται από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση
- Εγρήγορση για συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν πιθανό σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους, και
- Εξέταση του κατά πόσον τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν υποστηρίζουν τον εντοπισμό και την αξιολόγηση του ελεγκτή σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος υπό το φως της φύσης και των περιστάσεων της οντότητας.

Γιατί είναι σημαντική η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων κατά τρόπο μη μεροληπτικό (Βλ. παρ. 13)

A14. Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνων για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων για την υποστήριξη του εντοπισμού και της αξιολόγησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος με αμερόληπτο τρόπο, μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εντοπίσει δυνητικά αντιφατικές πληροφορίες, οι οποίες μπορεί να τον βοηθήσουν να ασκήσει επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 13)

A15. Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με αμερόληπτο τρόπο, μπορεί να περιλαμβάνει την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από πολλές πηγές εντός και εκτός της οντότητας. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να πραγματοποιήσει διεξοδική έρευνα για να εντοπίσει όλες τις πιθανές πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων. Εκτός

¹⁸ ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

από τις πληροφορίες από άλλες πηγές¹⁹, οι πηγές πληροφοριών για τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου ενδέχεται να περιλαμβάνουν:

- Αλληλεπιδράσεις με τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και άλλο σημαντικό προσωπικό της οντότητας, όπως οι εσωτερικοί ελεγκτές.
- Ορισμένα εξωτερικά μέρη, όπως ρυθμιστικές αρχές, είτε αποκτώνται άμεσα είτε έμμεσα.
- Δημόσια διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με την οντότητα, για παράδειγμα δελτία τύπου που εκδίδονται από την οντότητα, υλικό για αναλυτές ή συνεδριάσεις ομίλων επενδυτών, εκθέσεις αναλυτών ή πληροφορίες σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα της οντότητας.

Ανεξάρτητα από την πηγή πληροφοριών, ο ελεγκτής εξετάζει τη συνάφεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια σύμφωνα με το ΔΠΕ 500²⁰.

Κλιμάκωση (Βλ. παρ. 13)

A16. Η φύση και η έκταση των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση και τις περιστάσεις της οντότητας (π.χ. τη διατύπωση των πολιτικών και διαδικασιών της οντότητας, καθώς και των μεθόδων και συστημάτων). Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για να προσδιορίσει τη φύση και την έκταση των διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου που πρέπει να εκτελούνται για να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ.

A17. Παρότι ο βαθμός στον οποίο οι πολιτικές και οι διαδικασίες, καθώς και οι μέθοδοι και τα συστήματα της οντότητας είναι τυποποιημένες ενδέχεται να ποικίλλει, εξακολουθεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να αποκτήσει την δέουσα κατανόηση σύμφωνα με τις παραγράφους 19, 21, 22, 24, 25 και 26.

Παραδείγματα:

Ορισμένες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων λιγότερο σύνθετων οντοτήτων, και ιδίως οντότητες τις οποίες διαχειρίζονται οι ίδιοι οι ιδιοκτήτες τους, ενδέχεται να μην έχουν καθιερώσει δομημένες μεθόδους και συστήματα (π.χ. διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου ή διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου) ή μπορεί να έχουν καθιερώσει μεθόδους ή συστήματα με περιορισμένη τεκμηρίωση ή έλλειψη συνοχής στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιούνται. Όταν τέτοια συστήματα και μέθοδοι στερούνται τύπου, ο ελεγκτής ενδέχεται να εξακολουθεί να είναι σε θέση να εκτελεί διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου μέσω παρατήρησης και έρευνας.

Άλλες οντότητες, συνήθως πιο σύνθετες, αναμένεται να έχουν πιο επίσημες και τεκμηριωμένες πολιτικές και διαδικασίες. Ο ελεγκτής μπορεί να

¹⁹ Βλέπε παραγράφους A37 και A38.

²⁰ ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια», παράγραφος 7

χρησιμοποιεί αυτή την τεκμηρίωση κατά την εκτέλεση διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου.

A18. Η φύση και η έκταση των διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου που πρέπει να εκτελεστούν την πρώτη φορά που αναλαμβάνεται μια ανάθεση μπορεί να είναι πιο εκτεταμένη από τις διαδικασίες για επαναλαμβανόμενη ανάθεση. Σε επόμενες περιόδους, ο ελεγκτής μπορεί να επικεντρωθεί σε αλλαγές που έχουν συμβεί από την προηγούμενη περίοδο.

Τύποι διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου (Βλ. παρ. 14)

A19. Το ΔΠΕ 500²¹ εξηγεί τους τύπους διαδικασιών ελέγχου που ενδέχεται να εκτελεστούν κατά την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και από περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών ελέγχου ενδέχεται να επηρεαστούν από το γεγονός ότι ορισμένα από τα λογιστικά δεδομένα και άλλα αποδεικτικά στοιχεία ενδέχεται να είναι διαθέσιμα μόνο σε ηλεκτρονική μορφή ή μόνο σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία²². Ο ελεγκτής μπορεί να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες ή δοκιμασίες δικλίδων ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, ταυτόχρονα με διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου, όταν είναι αποτελεσματικό να το πράξει. Αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια που υποστηρίζουν τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μπορεί επίσης να υποστηρίζουν την ανίχνευση σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών ή την αξιολόγηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου.

A20. Παρόλο που ο ελεγκτής υποχρεούται να εκτελεί όλες τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που περιγράφονται στην παράγραφο 14 κατά τη διάρκεια της απόκτησης της απαιτούμενης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αυτής (βλέπε παραγράφους 19–26), ο ελεγκτής δεν απαιτείται να εκτελέσει όλες αυτές τις διαδικασίες για κάθε πτυχή αυτής της κατανόησης. Άλλες διαδικασίες μπορεί να πραγματοποιηθούν όταν οι πληροφορίες που πρόκειται να ληφθούν μπορεί να είναι χρήσιμες για τον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Παραδείγματα τέτοιων διαδικασιών μπορεί να περιλαμβάνουν την υποβολή ερωτημάτων στον εξωτερικό νομικό σύμβουλο ή σε εξωτερικούς επόπτες της οντότητας ή σε εμπειρογνώμονες αποτίμησης που έχει χρησιμοποιήσει η οντότητα.

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές (Βλ. παρ. 14)

A21. Χρησιμοποιώντας αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές, ο ελεγκτής μπορεί να εκτελεί διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνων σε μεγάλους όγκους δεδομένων (από το γενικό καθολικό, επιμέρους καθολικά ή άλλα επιχειρησιακά δεδομένα)

²¹ ΔΠΕ 500, παράγραφοι A14-A17 και A21-A25

²² ΔΠΕ 500, παράγραφος A12

συμπεριλαμβανομένων των δεδομένων προς ανάλυση, των επανυπολογισμών, αναπροσαρμογών ή λογιστικών συμφωνιών.

Υποβολή ερωτημάτων προς τη διοίκηση και άλλους εντός οντότητας (Βλ. παρ. 14(α))

Γιατί υποβάλλονται ερωτήματα προς τη διοίκηση και άλλους εντός οντότητας

A22. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται από τον ελεγκτή για να υποστηρίξουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων, καθώς και το σχεδιασμό περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, μπορούν να ληφθούν μέσω ερωτημάτων προς της διοίκησης και τους υπεύθυνους για την χρηματοοικονομική αναφορά.

A23. Τα ερωτήματα προς τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για την χρηματοοικονομική αναφορά, καθώς και άλλα κατάλληλα άτομα εντός της οντότητας και άλλους υπαλλήλους σε διαφορετικά επίπεδα εξουσίας, ενδέχεται να προσφέρουν στον ελεγκτή διαφορετικές προοπτικές κατά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Παραδείγματα:

- Ερωτήσεις που απευθύνονται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή να κατανοήσει την έκταση της εποπτείας τους κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)²³ προσδιορίζει τη σημασία της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας που θα βοηθήσει τον ελεγκτή να λάβει πληροφορίες από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προς αυτή την κατεύθυνση.
- Ερωτήσεις που απευθύνονται σε υπαλλήλους που είναι υπεύθυνοι για την έναρξη, επεξεργασία ή καταγραφή σύνθετων ή ασυνήθιστων συναλλαγών μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή να αξιολογήσει την καταλληλότητα της επιλογής και εφαρμογής ορισμένων λογιστικών πολιτικών.
- Ερωτήσεις που απευθύνονται σε νομικό σύμβουλο της οντότητας μπορεί να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με θέματα όπως δικαστικές διενέξεις, συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, γνώση απάτης ή υποψίας απάτης που επηρεάζει την οντότητα, εγγυήσεις, υποχρεώσεις μετά την πώληση, διευθετήσεις με επιχειρηματικούς συνεργάτες (όπως κοινοπραξίες) και την έννοια των συμβατικών όρων.
- Ερωτήσεις που απευθύνονται στο προσωπικό προώθησης - μάρκετινγκ ή πωλήσεων ενδέχεται να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με αλλαγές στις στρατηγικές μάρκετινγκ της οντότητας, τις τάσεις πωλήσεων ή τις συμβατικές ρυθμίσεις με τους πελάτες της.
- Ερωτήσεις που απευθύνονται στη λειτουργία διαχείρισης κινδύνων (ή

²³ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 4(β)

ερωτήσεις προς εκείνους που επιτελούν τέτοιους ρόλους) μπορεί να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με λειτουργικούς και ρυθμιστικούς κινδύνους που ενδέχεται να επηρεάσουν τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας.

- Ερωτήσεις που απευθύνονται στο προσωπικό πληροφορικής τεχνολογίας ενδέχεται να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με αλλαγές συστήματος, αστοχίες συστήματος ή δικλίδων ελέγχου ή άλλους κινδύνους που σχετίζονται με την πληροφορική τεχνολογία.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημόσιου τομέα

A24. Όταν θέτουν διερευνητικά ερωτήματα σε εκείνους που μπορεί να έχουν πληροφορίες οι οποίες ενδέχεται να βοηθήσουν στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, οι ελεγκτές οντοτήτων δημόσιου τομέα μπορούν να λάβουν πληροφορίες από πρόσθετες πηγές, όπως από τους ελεγκτές που εμπλέκονται στην απόδοση ή άλλους ελέγχους που σχετίζονται με την οντότητα.

Ερωτήματα προς τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου

Το **Παράρτημα 4** παρουσιάζει περαιτέρω ζητήματα σχετικά με την κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

Γιατί τίθενται ερωτήματα στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (εάν η οντότητα διαθέτει τέτοια λειτουργία)

A25. Εάν μια οντότητα διαθέτει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, τα διερευνητικά ερωτήματα προς τα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας μπορούν να βοηθήσουν τον ελεγκτή να κατανοήσει την οντότητα και το περιβάλλον της, καθώς και το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αυτής, κατά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημόσιου τομέα

A26. Οι ελεγκτές οντοτήτων του δημόσιου τομέα έχουν συχνά πρόσθετες ευθύνες όσον αφορά στις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου και στη συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Τα διερευνητικά ερωτήματα προς τα κατάλληλα άτομα στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορούν να βοηθήσουν τους ελεγκτές να εντοπίσουν τον κίνδυνο ουσιαστικής μη συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς, καθώς και τον κίνδυνο ελαττωμάτων στις δικλίδες ελέγχου που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

Αναλυτικές διαδικασίες (Βλ. παρ. 14(β))

Γιατί οι αναλυτικές διαδικασίες πραγματοποιούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου

A27. Οι αναλυτικές διαδικασίες συμβάλλουν στον εντοπισμό ασυνεπειών, ασυνήθιστων συναλλαγών ή γεγονότων και ποσών, αριθμοδεικτών και τάσεων που υποδεικνύουν θέματα που ενδέχεται να έχουν επιπτώσεις στον έλεγχο.

Ασυνήθιστες ή απροσδόκητες σχέσεις που αποκαλύπτονται μπορούν να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ιδίως κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

A28. Οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου μπορούν επομένως να βοηθήσουν στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος προσδιορίζοντας πτυχές της οντότητας για τις οποίες ο ελεγκτής δεν γνώριζε ή κατανοώντας τον τρόπο με τον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου, όπως η αλλαγή, επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών στο σφάλμα.

Τύποι αναλυτικών διαδικασιών

A29. Οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου ενδέχεται:

- Να συμπεριλαμβάνουν τόσο χρηματοοικονομικές όσο και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες, για παράδειγμα, τη σχέση μεταξύ πωλήσεων και τετραγωνικών μέτρων του χώρου πώλησης ή του όγκου των πωληθέντων αγαθών (μη χρηματοοικονομική).
- Να χρησιμοποιούν συγκεντρωτικά δεδομένα σε υψηλό επίπεδο. Κατά συνέπεια, τα αποτελέσματα αυτών των αναλυτικών διαδικασιών μπορεί να παρέχουν μια ευρεία αρχική ένδειξη σχετικά με την πιθανότητα ύπαρξης ουσιώδους σφάλματος.

Παράδειγμα:

Κατά τον έλεγχο πολλών οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων με λιγότερο σύνθετα επιχειρηματικά μοντέλα και διαδικασίες κι ένα λιγότερο σύνθετο πληροφοριακό σύστημα, ο ελεγκτής μπορεί να πραγματοποιήσει μια απλή σύγκριση πληροφοριών, όπως η αλλαγή σε ενδιάμεσα ή μηνιαία υπόλοιπα λογαριασμών από υπόλοιπα σε προηγούμενες περιόδους, για να αποκτηθεί μια ένδειξη για περιοχές πιθανώς υψηλότερου κινδύνου.

A30. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με τη χρήση αναλυτικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου. Το ΔΠΕ 520²⁴ ασχολείται με τη χρήση αναλυτικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως ουσιαστικών διαδικασιών («ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες») και με την ευθύνη του ιδίου να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες κοντά στο τέλος του ελέγχου. Συνεπώς, οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου δεν απαιτείται να εκτελούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 520. Ωστόσο, οι απαιτήσεις και το υλικό εφαρμογής στο ΔΠΕ 520 μπορεί να παρέχουν χρήσιμη καθοδήγηση στον ελεγκτή κατά την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών ως μέρος των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου.

²⁴ ΔΠΕ 540, «Αναλυτικές διαδικασίες»

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A31. Οι αναλυτικές διαδικασίες μπορούν να πραγματοποιηθούν χρησιμοποιώντας μια σειρά εργαλείων ή τεχνικών, που μπορεί να είναι αυτοματοποιημένα. Η εφαρμογή αυτοματοποιημένων αναλυτικών διαδικασιών στα δεδομένα μπορεί να αναφέρεται ως ανάλυση δεδομένων.

Παράδειγμα:

Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα υπολογιστικό φύλλο για να πραγματοποιήσει σύγκριση των πραγματικών, καταγεγραμμένων ποσών με τα προϋπολογισμένα ποσά ή μπορεί να εκτελέσει μια πιο προηγμένη διαδικασία εξάγοντας δεδομένα από το σύστημα πληροφοριών της οντότητας και πραγματοποιώντας περαιτέρω ανάλυση αυτών των δεδομένων χρησιμοποιώντας τεχνικές οπτικοποίησης για τον προσδιορισμό κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων για τις οποίες απαιτούνται περαιτέρω ειδικές διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου.

Παρατήρηση και επιθεώρηση (Βλ. παρ. 14(γ))

Γιατί η παρατήρηση και η επιθεώρηση πραγματοποιούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου

A32. Η παρατήρηση και η επιθεώρηση μπορεί να υποστηρίξουν, να επιβεβαιώσουν ή να αντικρούσουν τις έρευνες της διοίκησης κι άλλων, και μπορεί επίσης να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οντότητα και το περιβάλλον της.

Κλιμάκωση

A33. Όταν οι πολιτικές ή οι διαδικασίες δεν τεκμηριώνονται ή η οντότητα έχει λιγότερο τυποποιημένες δικλίδες ελέγχου, ο ελεγκτής ενδέχεται να εξακολουθεί να είναι σε θέση να αποκτήσει ορισμένα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω παρατήρησης ή επιθεώρησης της απόδοσης των δικλίδων ελέγχου.

Παραδείγματα:

- Ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατανόηση των δικλίδων ελέγχου σχετικά με την καταμέτρηση των αποθεμάτων, ακόμη κι αν δεν έχουν τεκμηριωθεί από την οντότητα, μέσω άμεσης παρατήρησης.
- Ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να παρατηρήσει τον διαχωρισμό των καθηκόντων.
- Ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να παρατηρήσει την εισαγωγή κωδικών πρόσβασης.

Παρατήρηση και επιθεώρηση ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου

A34. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνουν παρατήρηση ή επιθεώρηση των ακόλουθων:

- Λειτουργίες της οντότητας.
- Εσωτερικά έγγραφα (όπως επιχειρηματικά σχέδια και στρατηγικές), αρχεία και εγχειρίδια δικλίδων εσωτερικού ελέγχου.
- Εκθέσεις που συντάσσονται από τη διοίκηση (όπως τριμηνιαίες εκθέσεις διοίκησης και ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις) και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (όπως πρακτικά συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου).
- Γραφεία κι εγκαταστάσεις της οντότητας.
- Πληροφορίες που λαμβάνονται από εξωτερικές πηγές όπως εμπορικά και οικονομικά περιοδικά, αναφορές από αναλυτές, τράπεζες ή οργανισμούς αξιολόγησης, κανονιστικές ή χρηματοοικονομικές δημοσιεύσεις, ή άλλα εξωτερικά έγγραφα σχετικά με την οικονομική απόδοση της οντότητας (όπως αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο A79).
- Συμπεριφορές και ενέργειες της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση (όπως η παρατήρηση μιας συνεδρίασης επιτροπής ελέγχου).

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A35. Αυτοματοποιημένα εργαλεία ή τεχνικές μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν για την παρατήρηση ή την επιθεώρηση, ιδίως περιουσιακών στοιχείων, για παράδειγμα μέσω της χρήσης απομακρυσμένων εργαλείων παρατήρησης (π.χ., drone).

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα

A36. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνων που διενεργούνται από ελεγκτές οντοτήτων του δημόσιου τομέα μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν παρατήρηση και επιθεώρηση εγγράφων που έχουν συνταχθεί από τη διοίκηση για το νομοθετικό σώμα, για παράδειγμα έγγραφα που σχετίζονται με υποχρεωτική έκθεση αποδοτικότητας.

Πληροφορίες από άλλες πηγές (Βλ. παρ. 15)

Γιατί ο ελεγκτής εξετάζει πληροφορίες από άλλες πηγές

A37. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται από άλλες πηγές ενδέχεται να σχετίζονται με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, παρέχοντας πληροφόρηση και ενημέρωση σχετικά με:

- Τη φύση της οντότητας και τους επιχειρηματικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει καθώς και τι ενδεχομένως έχει αλλάξει από προηγούμενες περιόδους.

- Την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, που μπορεί επίσης να σχετίζονται με την κατανόηση του ελεγκτή για το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και την εφαρμογή του στη φύση και στις συνθήκες της οντότητας.

Άλλες σχετικές πηγές

A38. Άλλες σχετικές πηγές πληροφοριών περιλαμβάνουν:

- Διαδικασίες του ελεγκτή σχετικά με την αποδοχή ή τη συνέχιση της σχέσης με πελάτη ή της ανάθεσης ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 220, συμπεριλαμβανομένων των συμπερασμάτων που εξάγονται εξ αυτών²⁵.
- Άλλες αναθέσεις που εκτελούνται για την οντότητα από τον εταίρο ανάθεσης. Ο εταίρος ανάθεσης ενδέχεται να έχει αποκτήσει γνώσεις σχετικές με τον έλεγχο, συμπεριλαμβανομένης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, κατά την εκτέλεση άλλων αναθέσεων για την ίδια οντότητα. Τέτοιες αναθέσεις μπορεί να περιλαμβάνουν συμφωνημένες διαδικασίες αναθέσεων ή άλλες αναθέσεις ελέγχου ή εργασίες διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένων αναθέσεων για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων επιπρόσθετης αναφοράς σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Πληροφορίες από προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή με την οντότητα και προηγούμενους ελέγχους (Βλ. παρ. 16)

Γιατί οι πληροφορίες από προηγούμενους ελέγχους είναι σημαντικές για τον τρέχοντα έλεγχο

A39. Η προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή με την οντότητα και οι διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους ενδέχεται να παρέχουν στον ελεγκτή πληροφορίες που σχετίζονται με τον προσδιορισμό από τον ελεγκτή της φύσης και της έκτασης των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, καθώς και τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Φύση των πληροφοριών από προηγούμενους ελέγχους

A40. Η προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή με την οντότητα και οι διαδικασίες ελέγχου που διενεργήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους ενδέχεται να παρέχουν στον ελεγκτή πληροφορίες σχετικά με θέματα όπως:

- Παλαιότερα σφάλματα και τυχόν έγκαιρη διόρθωσή τους.
- Τη φύση της οντότητας και το περιβάλλον της, καθώς και το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων των ελαττωμάτων δικλίδων ελέγχου).

²⁵ ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 12

- Σημαντικές αλλαγές που ενδέχεται να έχουν υποστεί η οντότητα ή οι λειτουργίες της από την προηγούμενη χρηματοοικονομική περίοδο.
- Συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών και άλλων γεγονότων ή υπολοίπων λογαριασμών (και σχετικές γνωστοποιήσεις) όπου ο ελεγκτής αντιμετώπισε δυσκολία στην εκτέλεση των απαραίτητων διαδικασιών ελέγχου, για παράδειγμα, λόγω της πολυπλοκότητάς τους.

A41. Ο ελεγκτής οφείλει να αποφασίζει εάν οι πληροφορίες που αποκτήθηκαν από την προηγούμενη εμπειρία του με την οντότητα και από τις διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους παραμένουν σχετικές και αξιόπιστες, εφόσον ο ελεγκτής σκοπεύει να χρησιμοποιήσει αυτές τις πληροφορίες για τους σκοπούς του τρέχοντος ελέγχου. Εάν η φύση ή οι συνθήκες της οντότητας έχουν αλλάξει ή έχουν ληφθεί νέες πληροφορίες, οι πληροφορίες από προηγούμενες περιόδους ενδέχεται να μην είναι πλέον σχετικές ή αξιόπιστες για τον τρέχοντα έλεγχο. Για να προσδιοριστεί εάν έχουν πραγματοποιηθεί αλλαγές που ενδέχεται να επηρεάσουν τη συνάφεια ή την αξιοπιστία αυτών των πληροφοριών, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει έρευνες και να εκτελέσει άλλες κατάλληλες διαδικασίες ελέγχου, όπως οδηγίες για τα σχετικά συστήματα. Εάν οι πληροφορίες δεν είναι αξιόπιστες, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο εκτέλεσης πρόσθετων διαδικασιών που είναι κατάλληλες υπό τις περιστάσεις.

Συζήτηση ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 17-18)

Γιατί απαιτείται από την ομάδα ανάθεσης να συζητήσει την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και τη ροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε σημαντικό σφάλμα

A42. Η συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης σχετικά με την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και τη ροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα:

- Παρέχει την ευκαιρία σε πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης, να μοιραστούν την ενημέρωση που διαθέτουν με βάση τις γνώσεις τους για την οντότητα. Η ανταλλαγή πληροφοριών συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση όλων των μελών της ομάδας ανάθεσης.
- Επιτρέπει στα μέλη της ομάδας ανάθεσης να ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με τους επιχειρηματικούς κινδύνους στους οποίους υπόκειται η οντότητα, τον τρόπο με τον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορούν να επηρεάσουν την ροπή κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, σε σφάλμα καθώς και τον τρόπο και το σημείο που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να ρέουν σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους.
- Βοηθά τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να κατανοήσουν καλύτερα το ενδεχόμενο ουσιώδες σφάλμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

στους συγκεκριμένους τομείς που τους έχουν ανατεθεί, καθώς επίσης και να κατανοήσουν πώς τα αποτελέσματα των διαδικασιών ελέγχου που εκτελούν ενδέχεται να επηρεάσουν άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των αποφάσεων σχετικά με τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου. Συγκεκριμένα, η συζήτηση βοηθά τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να εξετάσουν περαιτέρω αντιφατικές πληροφορίες με βάση την κατανόηση κάθε μέλους για τη φύση και τις συνθήκες της οντότητας.

- Παρέχει τη βάση πάνω στην οποία τα μέλη της ομάδας ανάθεσης επικοινωνούν και μοιράζονται νέες πληροφορίες που λαμβάνονται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, οι οποίες ενδέχεται να επηρεάσουν την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος ή τις διαδικασίες ελέγχου που διενεργήθηκαν για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων.

Το ΔΠΕ 240 απαιτεί από τη συζήτηση της ομάδας ανάθεσης να δώσει ιδιαίτερη έμφαση στο πώς και πού οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας ενδέχεται να ρέπουν σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο μπορεί να προκύψει απάτη²⁶.

- A43. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι απαραίτητος για την κριτική αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων και την ισχυρή και ανοιχτή συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης, ακόμη και για επαναλαμβανόμενους ελέγχους, και μπορεί να οδηγήσει σε βελτιωμένο εντοπισμό και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Ένα άλλο αποτέλεσμα από τη συζήτηση μπορεί να είναι ο εντοπισμός από τον ελεγκτή συγκεκριμένων τομέων του ελέγχου για τους οποίους η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική και ενδέχεται να οδηγήσει στη συμμετοχή πιο έμπειρων, κατάλληλα ειδικευμένων μελών της ομάδας ανάθεσης που θα εμπλακούν ενεργά στη διενέργεια διαδικασιών ελέγχου που σχετίζονται με αυτούς τους τομείς.

Κλιμάκωση

- A44. Όταν η ανάθεση πραγματοποιείται από ένα μεμονωμένο άτομο, όπως έναν ατομικά ασκούντα το επάγγελμα του ελεγκτή (όπου, δηλαδή, δεν θα ήταν δυνατή η συζήτηση εντός μιας ομάδας ανάθεσης), η εξέταση των θεμάτων που αναφέρονται στις παραγράφους A42 και A46 μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εντοπίσει πού μπορεί να υπάρχουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος.
- A45. Όταν μια ανάθεση διενεργείται από μεγάλη ομάδα ανάθεσης, όπως γίνεται στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ομίλου, δεν είναι πάντοτε απαραίτητο ή πρακτικό για τη διεξαγωγή της συζήτησης να συμπεριλαμβάνονται όλα τα μέλη της ομάδας σε μια μόνο συζήτηση (για παράδειγμα, στην περίπτωση ελέγχου πολλαπλών τοποθεσιών), ούτε είναι απαραίτητο όλα τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να ενημερώνονται για όλες τις αποφάσεις που λαμβάνονται στην εν λόγω συζήτηση. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να συζητά

²⁶ ΔΠΕ 240, παράγραφος 16

θέματα με βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων, εάν κριθεί σκόπιμο, εκείνων με συγκεκριμένες δεξιότητες ή γνώσεις, και των υπεύθυνων για τους ελέγχους των συστατικών μερών, ενώ αναθέτει τη συζήτηση με άλλους, λαμβάνοντας υπόψη την έκταση της επικοινωνίας που θεωρείται απαραίτητη σε όλη την ομάδα ανάθεσης. Η ύπαρξη σχεδίου επικοινωνίας, που έχει συμφωνηθεί από τον εταίρο ανάθεσης, μπορεί να είναι χρήσιμη.

Συζήτηση γνωστοποιήσεων στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς

A46. Ως μέρος της συζήτησης μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης, η εξέταση των απαιτήσεων γνωστοποίησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς βοηθά στον εντοπισμό από τα πρώτα στάδια του ελέγχου του σημείου που ενδέχεται να υπάρχουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, ακόμη και σε περιπτώσεις όπου το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί μόνο απλοποιημένες γνωστοποιήσεις. Τα θέματα που μπορεί να συζητήσει η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνουν:

- Αλλαγές στις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που μπορεί να οδηγήσουν σε σημαντικές νέες ή αναθεωρημένες γνωστοποιήσεις,
- Αλλαγές στο περιβάλλον, την οικονομική κατάσταση ή τις δραστηριότητες της οντότητας που ενδέχεται να οδηγήσουν σε σημαντικές νέες ή αναθεωρημένες γνωστοποιήσεις, για παράδειγμα, έναν σημαντικό συνδυασμό επιχειρήσεων κατά την υπό εξέταση περίοδο,
- Γνωστοποιήσεις για τις οποίες η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ενδέχεται να ήταν δύσκολη στο παρελθόν, και
- Γνωστοποιήσεις επί σύνθετων θεμάτων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που συνεπάγονται σημαντική διαχειριστική κρίση ως προς τις προς γνωστοποίηση πληροφορίες.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα

A47. Στο πλαίσιο της συζήτησης μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης από ελεγκτές οντοτήτων του δημόσιου τομέα, μπορεί επίσης να εξεταστούν τυχόν πρόσθετοι ευρύτεροι στόχοι και συναφείς κίνδυνοι που προκύπτουν από την εντολή ελέγχου ή υποχρεώσεις για οντότητες του δημόσιου τομέα.

Απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 19-27)

Τα Παραρτήματα 1 έως 6 παρουσιάζουν περαιτέρω ζητήματα σχετικά με την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας
--

Απόκτηση της απαιτούμενης κατανόησης (Βλ. παρ. 19-27)

A48. Η κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι μια δυναμική και επαναληπτική διαδικασία συλλογής, ενημέρωσης και ανάλυσης πληροφοριών και συνεχίζεται καθόλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επομένως, οι προσδοκίες του ελεγκτή ενδέχεται να αλλάζουν καθώς λαμβάνονται νέες πληροφορίες.

A49. Η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της και το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί επίσης να τον βοηθήσει στην ανάπτυξη αρχικών προσδοκιών σχετικά με τις κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις που μπορεί να είναι σημαντικές. Αυτές οι αναμενόμενες σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και οι γνωστοποιήσεις αποτελούν τη βάση για το εύρος της κατανόησης του ελεγκτή σχετικά με το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας.

Γιατί απαιτείται κατανόηση της οντότητας, του περιβάλλοντός της και του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 19-20)

A50. Η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της, καθώς και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, τον βοηθά στην κατανόηση των γεγονότων και των συνθηκών που σχετίζονται με την οντότητα, καθώς και στον προσδιορισμό του τρόπου με τον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών στο σφάλμα κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και τον βαθμό στον οποίο το κάνουν. Οι πληροφορίες αυτές καθορίζουν ένα πλαίσιο αναφοράς εντός του οποίου ο ελεγκτής εντοπίζει και αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Αυτό το πλαίσιο αναφοράς βοηθά επίσης τον ελεγκτή στο σχεδιασμό του ελέγχου και στην άσκηση επαγγελματικής κρίσης και επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκειά του, για παράδειγμα, κατά:

- Τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) ή άλλα σχετικά πρότυπα (π.χ., που σχετίζονται με κινδύνους απάτης σύμφωνα με το ΔΠΕ 240 ή κατά τον εντοπισμό ή την αξιολόγηση κινδύνων που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις σύμφωνα με το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο)).
- Την εκτέλεση διαδικασιών για τον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΠΕ 250²⁷.
- Την αξιολόγηση εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)²⁸.

²⁷ ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο), «Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έναν έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 14

- Τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους ή του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης, σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΕ 320²⁹, ή
- Την εξέταση της καταλληλότητας της επιλογής και εφαρμογής λογιστικών πολιτικών και την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

A51. Η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της, καθώς και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, δίνουν επίσης πληροφορίες για τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει και εκτελεί περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου, για παράδειγμα, κατά:

- Την ανάπτυξη προσδοκιών για χρήση κατά την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών σύμφωνα με το ΔΠΕ 520³⁰.
- Τον σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με το ΔΕΠ 330, και
- Την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν (π.χ., σχετικά με ισχυρισμούς ή προφορικές και έγγραφες διαβεβαιώσεις της διοίκησης).

Κλιμάκωση

A52. Η φύση και η έκταση της απαιτούμενης κατανόησης είναι ζήτημα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή και ποικίλλει από οντότητα σε οντότητα με βάση τη φύση και τις συνθήκες της οντότητας, συμπεριλαμβάνοντας:

- Το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας αυτής,
- Την προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή με την οντότητα,
- Τη φύση των συστημάτων και διαδικασιών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του εάν είναι τυποποιημένες ή όχι, και
- Τη φύση και τη μορφή του τεκμηριωτικού υλικού της οντότητας.

A53. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή για την απόκτηση της απαιτούμενης κατανόησης μπορεί να είναι λιγότερο εκτεταμένες σε ελέγχους λιγότερο σύνθετων οντοτήτων και πιο εκτεταμένες για πιο σύνθετες οντότητες. Το βάθος της κατανόησης που απαιτείται από τον ελεγκτή αναμένεται να είναι μικρότερο από αυτό που κατέχει η διοίκηση στη διαχείριση της οντότητας.

A54. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς επιτρέπουν στις μικρότερες οντότητες να παρέχουν απλούστερες και λιγότερο λεπτομερείς γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, αυτό δεν απαλλάσσει τον

²⁸ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί χρηματοοικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 13(ε)

²⁹ ΔΠΕ 320, «Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου», παράγραφοι 10-11

³⁰ ΔΠΕ 520, παράγραφος 5

ελεγκτή από την ευθύνη να αποκτήσει κατανόηση για την οντότητα και το περιβάλλον της, καθώς και για το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως ισχύει για την οντότητα.

- A55. Η χρήση πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα, καθώς και η φύση και η έκταση των αλλαγών στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί επίσης να επηρεάσει τις εξειδικευμένες δεξιότητες που απαιτούνται για να βοηθήσουν στην απόκτηση της απαιτούμενης κατανόησης.

Η οντότητα και το περιβάλλον της (Βλ. παρ. 19(α))

Οργανωτική δομή, ιδιοκτησιακό καθεστώς, διακυβέρνηση και επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας (Βλ. παρ. 19 (α) (i))

Οργανωτική δομή και ιδιοκτησιακό καθεστώς της οντότητας

- A56. Η κατανόηση της οργανωτικής δομής και του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της οντότητας μπορεί να επιτρέψει στον ελεγκτή να κατανοήσει θέματα όπως:

- Η πολυπλοκότητα της δομής της οντότητας.

Παράδειγμα:

Η οντότητα μπορεί να είναι μία μεμονωμένη οντότητα ή η δομή της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει θυγατρικές, τμήματα ή άλλα συστατικά σε πολλαπλές τοποθεσίες. Περαιτέρω, η νομική δομή μπορεί να διαφέρει από τη λειτουργική δομή. Οι σύνθετες δομές συχνά εισάγουν παράγοντες που μπορεί να προκαλέσουν αυξημένη ροπή σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Τέτοια ζητήματα μπορεί να περιλαμβάνουν εάν η υπεραξία, οι κοινοπραξίες, οι επενδύσεις ή οι οντότητες ειδικού σκοπού λογιστικοποιούνται κατάλληλα και εάν έχει γίνει επαρκής αποκάλυψη τέτοιων ζητημάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- Το ιδιοκτησιακό καθεστώς και οι σχέσεις μεταξύ ιδιοκτητών και άλλων ατόμων ή οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των συνδεδεμένων μερών. Αυτή η κατανόηση μπορεί να βοηθήσει στον προσδιορισμό του κατά πόσον οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έχουν αναγνωριστεί, λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί κατάλληλα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις³¹.
- Η διάκριση μεταξύ ιδιοκτητών, υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και διοίκησης.

Παράδειγμα:

Σε λιγότερο περίπλοκες οντότητες, οι ιδιοκτήτες μιας οντότητας ενδέχεται να συμμετέχουν στη διοίκηση αυτής, επομένως υπάρχει ασήμαντη ή καθόλου διάκριση. Αντίθετα, όπως σε ορισμένες εισηγμένες

³¹ Το ΔΠΕ 550 καθορίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση ως προς τις εκτιμήσεις του ελεγκτή σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη.

οντότητες, μπορεί να υπάρχει σαφής διάκριση μεταξύ της διοίκησης, των ιδιοκτητών της οντότητας και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση³².

- Η δομή και η πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας.

Παραδείγματα:

Μια οντότητα μπορεί:

- Να διαθέτει πολλά συστήματα πληροφορικής τεχνολογίας παλαιού τύπου σε διάφορες επιχειρήσεις που δεν είναι καλά ενσωματωμένα με αποτέλεσμα ένα σύνθετο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας.
- Να χρησιμοποιεί εξωτερικούς ή εσωτερικούς παρόχους υπηρεσιών για πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας αυτής (π.χ. εξωτερική ανάθεση της φιλοξενίας του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας σε τρίτο μέρος ή χρήση κοινόχρηστου κέντρου εξυπηρέτησης για κεντρική διαχείριση διαδικασιών πληροφορικής τεχνολογίας σε έναν όμιλο).

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A57. Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές για να κατανοήσει τις ροές συναλλαγών και επεξεργασίας ως μέρος των διαδικασιών του ελεγκτή για να κατανοήσει το πληροφοριακό σύστημα. Αποτέλεσμα αυτών των διαδικασιών μπορεί να είναι ότι ο ελεγκτής αποκτά πληροφορίες σχετικά με την οργανωτική δομή της οντότητας ή εκείνους με τους οποίους η οντότητα ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. προμηθευτές, πελάτες, συνδεδεμένα μέρη).

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημόσιου τομέα

A58. Το ιδιοκτησιακό καθεστώς μιας οντότητας του δημόσιου τομέα ενδέχεται να μην έχει την ίδια συνάφεια με τον ιδιωτικό τομέα, επειδή οι αποφάσεις που σχετίζονται με την οντότητα μπορούν να λαμβάνονται εκτός της οντότητας ως αποτέλεσμα πολιτικών διαδικασιών. Επομένως, η διοίκηση ενδέχεται να μην έχει τον έλεγχο ορισμένων αποφάσεων που λαμβάνονται. Τα θέματα που μπορεί να είναι σχετικά περιλαμβάνουν την κατανόηση της ικανότητας της οντότητας να λαμβάνει μονομερείς αποφάσεις και την ικανότητα άλλων οντοτήτων του δημόσιου τομέα να ελέγχουν ή να επηρεάζουν την εντολή και τη στρατηγική κατεύθυνση της οντότητας.

³² Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι A1 και A2, παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την ταυτοποίηση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και εξηγεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, ορισμένοι ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ενδέχεται να συμμετέχουν στη διοίκηση της οντότητας

Παράδειγμα:

Μια οντότητα του δημόσιου τομέα μπορεί να υπόκειται σε νόμους ή άλλες οδηγίες από αρχές που απαιτούν να λάβει έγκριση από τρίτα, εξωτερικά μέρη της οντότητας για τη στρατηγική και τους στόχους της πριν από την εφαρμογή τους από αυτή. Επομένως, θέματα που σχετίζονται με την κατανόηση της νομικής δομής της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνουν τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς και την κατηγορία της οντότητας (δηλαδή, εάν η οντότητα είναι υπουργείο, τμήμα, υπηρεσία ή άλλος τύπος οντότητας).

Διακυβέρνηση

Γιατί ο ελεγκτής αποκτά κατανόηση επί της διακυβέρνησης

A59. Η κατανόηση της διακυβέρνησης της οντότητας μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να κατανοήσει την ικανότητα της οντότητας να παρέχει την κατάλληλη εποπτεία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της. Ωστόσο, αυτή η κατανόηση μπορεί επίσης να παρέχει αποδείξεις ελαττωμάτων, που μπορεί να υποδηλώνουν αύξηση της ροπής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Κατανόηση επί της διακυβέρνησης της οντότητας

A60. Τα θέματα που μπορεί να είναι σχετικά για τον ελεγκτή να εξετάσει κατά την απόκτηση κατανόησης της διακυβέρνησης της οντότητας περιλαμβάνουν:

- Εάν κάποιος ή όλοι όσοι είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας.
- Την ύπαρξη (και τον διαχωρισμό) ενός μη εκτελεστικού συμβουλίου, εάν υπάρχει, από την εκτελεστική διοίκηση.
- Εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση κατέχουν θέσεις που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της νομικής δομής της οντότητας, για παράδειγμα ως διευθυντές.
- Την ύπαρξη υποομάδων των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, όπως μια επιτροπή ελέγχου, καθώς και τις ευθύνες μιας τέτοιας ομάδας.
- Τις ευθύνες των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί της εποπτείας της χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης της έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας

Το **Παράρτημα 1** παρουσιάζει περαιτέρω ζητήματα σχετικά με την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του επιχειρηματικού μοντέλου της, καθώς και πρόσθετα ζητήματα για τον έλεγχο οντοτήτων ειδικού σκοπού.

Γιατί ο ελεγκτής αποκτά κατανόηση επί του επιχειρηματικού μοντέλου της οντότητας

A61. Η κατανόηση των στόχων, της στρατηγικής και του επιχειρηματικού μοντέλου της οντότητας βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει την οντότητα σε στρατηγικό επίπεδο καθώς και τους επιχειρηματικούς κινδύνους που η οντότητα αναλαμβάνει και αντιμετωπίζει. Η κατανόηση των επιχειρηματικών κινδύνων που επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις βοηθά τον ελεγκτή να εντοπίσει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, καθώς οι περισσότεροι επιχειρηματικοί κίνδυνοι τελικά θα έχουν χρηματοοικονομικές συνέπειες και, ως εκ τούτου, επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Παραδείγματα:

Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οντότητας μπορεί να βασίζεται στη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας με διαφορετικούς τρόπους:

- Η οντότητα πωλεί παπούτσια από ένα φυσικό κατάστημα και χρησιμοποιεί ένα προηγμένο σύστημα αποθεμάτων και σημείων πώλησης για να καταγράφει την πώληση παπουτσιών, ή
- Η οντότητα πωλεί παπούτσια στο διαδίκτυο, έτσι ώστε όλες οι συναλλαγές πωλήσεων να υποβάλλονται σε επεξεργασία σε περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας, συμπεριλαμβανομένης της έναρξης των συναλλαγών μέσω ιστότοπου.

Και για τις δύο αυτές οντότητες, οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι που προκύπτουν από ένα σημαντικά διαφορετικό επιχειρηματικό μοντέλο θα ήταν ουσιαστικά διαφορετικοί, παρά το γεγονός ότι και οι δύο εταιρείες πωλούν παπούτσια.

Κατανόηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οντότητας

A62. Δεν είναι όλες οι πτυχές του επιχειρηματικού μοντέλου σχετικές με την κατανόηση του ελεγκτή. Οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι ευρύτεροι από τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αν και οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι περιλαμβάνουν τις τελευταίες. Ο ελεγκτής δεν έχει ευθύνη να κατανοήσει ή να εντοπίσει όλους τους επιχειρηματικούς κινδύνους, διότι δεν είναι όλοι οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος.

A63. Οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι που αυξάνουν τη ροπή σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μπορεί να προκύψουν από:

- Ακατάλληλους στόχους ή στρατηγικές, αναποτελεσματική εκτέλεση στρατηγικών ή αλλαγή ή πολυπλοκότητα.
- Αποτυχία αναγνώρισης της ανάγκης για αλλαγή που μπορεί επίσης να προκαλέσει επιχειρηματικό κίνδυνο, για παράδειγμα, από:
 - ο Την ανάπτυξη νέων προϊόντων ή υπηρεσιών που ενδέχεται να αποτύχουν,

- ο Μια αγορά η οποία, ακόμη και αν αναπτυχθεί επιτυχώς, είναι ανεπαρκής για την υποστήριξη ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, ή
- ο Ελαττώματα σε ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που μπορεί να οδηγήσουν σε νομική ευθύνη και κίνδυνο φήμης.
- Κίνητρα και πιέσεις στη διοίκηση, τα οποία μπορεί να οδηγήσουν σε εκούσια ή ακούσια μεροληψία εκ μέρους της, και ως εκ τούτου να επηρεάσουν το εύλογο των σημαντικών ισχυρισμών και των προσδοκιών της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

A64. Παραδείγματα θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη κατά την κατανόηση του επιχειρηματικού μοντέλου, των στόχων, των στρατηγικών και των συναφών επιχειρηματικών κινδύνων της οντότητας που μπορεί να οδηγήσουν σε κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν:

- Κλαδικές εξελίξεις, όπως η έλλειψη προσωπικού ή εμπειρογνομosύνης για την αντιμετώπιση των αλλαγών στον κλάδο.
- Νέα προϊόντα και υπηρεσίες που μπορεί να οδηγήσουν σε αυξημένη ευθύνη λόγω ελαττωματικού προϊόντος.
- Ανακριβή εκτίμηση της επέκτασης επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας και της ζήτησης αυτής.
- Νέες λογιστικές απαιτήσεις όπου υπήρξε ελλιπής ή ακατάλληλη εφαρμογή.
- Κανονιστικές απαιτήσεις που οδηγούν σε αυξημένη νομική έκθεση.
- Τρέχουσες και μελλοντικές απαιτήσεις χρηματοδότησης, όπως απώλεια χρηματοδότησης λόγω της αδυναμίας της οντότητας να εκπληρώσει απαιτήσεις.
- Χρήση πληροφορικής τεχνολογίας, όπως η εφαρμογή ενός νέου μηχανογραφικού συστήματος που θα επηρεάσει τόσο τις λειτουργίες όσο και τη χρηματοοικονομική αναφορά, ή
- Τα αποτελέσματα της εφαρμογής μιας στρατηγικής, και ιδιαιτέρως τυχόν επιδράσεις που θα οδηγήσουν σε νέες λογιστικές απαιτήσεις.

A65. Συνήθως, η διοίκηση εντοπίζει επιχειρηματικούς κινδύνους και αναπτύσσει προσεγγίσεις για την αντιμετώπισή τους. Μια τέτοια διαδικασία εκτίμησης κινδύνου αποτελεί μέρος του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και συζητείται στην παράγραφο 22 και στις παραγράφους A109 – A113.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα

A66. Οι οντότητες που δραστηριοποιούνται στον δημόσιο τομέα μπορούν να δημιουργήσουν και να αποδώσουν αξία με διαφορετικούς τρόπους από εκείνους που δημιουργούν πλούτο για τους ιδιοκτήτες, αλλά θα εξακολουθούν να έχουν

ένα «επιχειρηματικό μοντέλο» με συγκεκριμένο στόχο. Τα θέματα που σχετίζονται με το επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας και των οποίων μπορεί να αποκτήσουν κατανόηση οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα, περιλαμβάνουν:

- Γνώση σχετικών κυβερνητικών δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων σχετικών προγραμμάτων.
- Στόχοι και στρατηγικές προγράμματος, συμπεριλαμβανομένων στοιχείων δημόσιας πολιτικής.

A67. Για τους ελέγχους οντοτήτων του δημόσιου τομέα, οι «στόχοι της διοίκησης» ενδέχεται να επηρεάζονται από απαιτήσεις επίδειξης δημόσιας λογοδοσίας και μπορεί να περιλαμβάνουν στόχους που έχουν την πηγή τους στο νόμο, σε κανονισμό ή σε άλλη αρχή.

Κλαδικοί, κανονιστικοί και άλλοι εξωτερικοί παράγοντες (Βλ. παρ. 19 (α) (ii))

Κλαδικοί παράγοντες

A68. Οι σχετικοί κλαδικοί παράγοντες περιλαμβάνουν τις συνθήκες του κλάδου, όπως το ανταγωνιστικό περιβάλλον, τις σχέσεις προμηθευτών και πελατών και τις τεχνολογικές εξελίξεις. Τα θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής περιλαμβάνουν:

- Την αγορά και τον ανταγωνισμό, συμπεριλαμβανομένης της ζήτησης, της παραγωγικής ικανότητας και του ανταγωνισμού τιμών.
- Την κυκλική ή εποχική δραστηριότητα.
- Την τεχνολογία προϊόντων που σχετίζεται με τα προϊόντα της οντότητας.
- Τον εφοδιασμό και το κόστος ενέργειας.

A69. Ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα μπορεί να εγείρει συγκεκριμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που προκύπτουν από τη φύση της επιχείρησης ή τον βαθμό κανονιστικής ρύθμισης.

Παράδειγμα:

Στον κατασκευαστικό κλάδο, οι μακροπρόθεσμες συμβάσεις ενδέχεται να περιλαμβάνουν σημαντικές εκτιμήσεις εσόδων και εξόδων που δημιουργούν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι σημαντικό η ομάδα ανάθεσης να περιλαμβάνει μέλη με επαρκείς σχετικές γνώσεις και εμπειρία³³.

Κανονιστικοί παράγοντες

A70. Οι σχετικοί ρυθμιστικοί παράγοντες περιλαμβάνουν το ρυθμιστικό περιβάλλον. Το ρυθμιστικό περιβάλλον περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων θεμάτων, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και το νομικό και πολιτικό

³³ ΔΠΕ 220, παράγραφος 14

περιβάλλον, καθώς και τυχόν αλλαγές σε αυτό. Τα θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής περιλαμβάνουν:

- Ρυθμιστικό πλαίσιο για ρυθμιζόμενο κλάδο, για παράδειγμα, απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας, συμπεριλαμβανομένων σχετικών γνωστοποιήσεων.
- Νομοθεσία και ρύθμιση που επηρεάζουν σημαντικά τις δραστηριότητες της οντότητας, για παράδειγμα, εργατική νομοθεσία και κανονισμοί.
- Φορολογική νομοθεσία και κανονισμοί.
- Κυβερνητικές πολιτικές που επηρεάζουν επί του παρόντος τη συμπεριφορά της επιχείρησης της οντότητας, όπως νομισματικές πολιτικές, συμπεριλαμβανομένων ελέγχων συναλλάγματος, φορολογικών, χρηματοοικονομικών κινήτρων (για παράδειγμα, προγραμμάτων κρατικής ενίσχυσης) και δασμών ή εμπορικών περιορισμών.
- Περιβαλλοντικές απαιτήσεις που επηρεάζουν τον κλάδο και την επιχειρηματική δραστηριότητα της οντότητας.

A71. Το ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο) περιλαμβάνει ορισμένες ειδικές απαιτήσεις που σχετίζονται με το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει για την οντότητα και τον κλάδο ή τον τομέα στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται³⁴.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα

A72. Για τους ελέγχους οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ενδέχεται να υπάρχουν συγκεκριμένοι νόμοι ή κανονισμοί που επηρεάζουν τις δραστηριότητες της οντότητας. Τέτοια στοιχεία μπορεί να αποτελούν ουσιαστικό ζήτημα κατά την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της.

Άλλοι εξωτερικοί παράγοντες

A73. Άλλοι εξωτερικοί παράγοντες που επηρεάζουν την οντότητα και τους οποίους μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής, περιλαμβάνουν τους γενικούς οικονομικούς όρους, τα επιτόκια και τη διαθεσιμότητα χρηματοδότησης καθώς και τον πληθωρισμό ή την ανατίμηση του νομίσματος.

Μέτρα που χρησιμοποιεί η διοίκηση για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης της οντότητας (Βλ. παρ. 19(α)(iii))

Γιατί ο ελεγκτής κατανοεί τα μέτρα που χρησιμοποιεί η διοίκηση

A74. Η κατανόηση των μέτρων της οντότητας βοηθά τον ελεγκτή να εξετάσει εάν αυτά τα μέτρα, είτε χρησιμοποιούνται εξωτερικά είτε εσωτερικά, δημιουργούν πιέσεις στην οντότητα για την επίτευξη στόχων απόδοσης. Αυτές οι πιέσεις μπορεί να παρακινήσουν τη διοίκηση να προβεί σε ενέργειες που αυξάνουν τη ροπή προς το σφάλμα λόγω μεροληψίας ή απάτης της διοίκησης (π.χ., για τη βελτίωση των επιχειρηματικών επιδόσεων ή για σκόπιμα εσφαλμένες

³⁴ ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 13

χρηματοοικονομικές καταστάσεις) (βλ. ΔΠΕ 240 για απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με τους κινδύνους απάτης).

- A75. Τα μέτρα ενδέχεται επίσης να υποδεικνύουν στον ελεγκτή την πιθανότητα κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των σχετικών πληροφοριών χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, τα μέτρα αποδοτικότητας μπορεί να υποδηλώνουν ότι η οντότητα έχει ασυνήθιστα ταχεία ανάπτυξη ή κερδοφορία σε σύγκριση με εκείνη άλλων οντοτήτων στον ίδιο κλάδο.

Μέτρα που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση

- A76. Η διοίκηση και άλλοι συνήθως επιμετρούν και εξετάζουν τα θέματα εκείνα που θεωρούν σημαντικά. Οι διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση μπορεί να αποκαλύψουν ότι αυτή βασίζεται σε ορισμένους βασικούς δείκτες, διαθέσιμους ή μη στο κοινό, για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης και τη λήψη μέτρων. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να προσδιορίσει σχετικά μέτρα απόδοσης, είτε εσωτερικά είτε εξωτερικά, λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες που χρησιμοποιεί η οντότητα για τη διαχείριση της δραστηριότητάς της. Εάν μια τέτοια έρευνα δείχνει απουσία επιμέτρησης απόδοσης ή επισκόπησης, ενδέχεται να υπάρξει αυξημένος κίνδυνος να μην εντοπιστούν ούτε να διορθωθούν τα σφάλματα.

- A77. Οι βασικοί δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Βασικούς δείκτες απόδοσης (χρηματοοικονομικούς και μη χρηματοοικονομικούς) και βασικούς αριθμοδείκτες, τάσεις και στατιστικά λειτουργίας.
- Αναλύσεις χρηματοοικονομικής απόδοσης ανά περίοδο.
- Προϋπολογισμούς, προβλέψεις, αναλύσεις διακυμάνσεων, πληροφορίες τομέων και αναφορές απόδοσης υποδιαίρεσεων, τμημάτων ή άλλων επιπέδων.
- Μέτρα απόδοσης εργαζομένων και πολιτικές αποζημίωσης κινήτρων.
- Συγκρίσεις της απόδοσης μιας οντότητας με την απόδοση των ανταγωνιστών της.

Κλιμάκωση (Βλ. παρ. 19(α)(iii))

- A78. Οι διαδικασίες που πραγματοποιούνται για την κατανόηση των μέτρων της οντότητας ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με το μέγεθος ή την πολυπλοκότητα της οντότητας, καθώς και τη συμμετοχή των ιδιοκτητών ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση στη διοίκηση αυτής.

Παραδείγματα:

- Για ορισμένες λιγότερο σύνθετες οντότητες, οι όροι τραπεζικού δανεισμού της οντότητας (δηλαδή, τραπεζικές συμβάσεις) μπορεί να συνδέονται με συγκεκριμένα μέτρα απόδοσης που σχετίζονται με την απόδοση ή τη

χρηματοοικονομική θέση της οντότητας (π.χ., μέγιστο ποσό κεφαλαίου κίνησης). Η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με τα μέτρα απόδοσης που χρησιμοποιεί η τράπεζα μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό τομέων όπου υπάρχει αυξημένη ροπή στον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.

- Για ορισμένες οντότητες των οποίων η φύση και οι περιστάσεις είναι πιο σύνθετες, όπως εκείνες που δραστηριοποιούνται στον ασφαλιστικό ή τραπεζικό κλάδο, η απόδοση ή η χρηματοοικονομική θέση μπορούν να επιμετρηθούν έναντι κανονιστικών απαιτήσεων (π.χ. απαιτήσεις ρυθμιστικών αριθμοδεικτών όπως κεφαλαιακή επάρκεια και δείκτες ρευστότητας). Η κατανόηση του ελεγκτή επί αυτών των μέτρων απόδοσης μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό τομέων όπου υπάρχει αυξημένη ροπή στον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.

Άλλα ζητήματα

A79. Εξωτερικά μέρη μπορούν επίσης να επισκοπήσουν και να αναλύσουν την χρηματοοικονομική απόδοση της οντότητας, ιδίως για οντότητες όπου οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι διαθέσιμες στο κοινό. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει δημόσια διαθέσιμες πληροφορίες που θα τον βοηθήσουν να κατανοήσει περαιτέρω την επιχείρηση ή να εντοπίσει αντιφατικές πληροφορίες όπως πληροφορίες από:

- Αναλυτές ή πιστωτικούς οργανισμούς.
- Ειδήσεις και άλλα μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μέσων κοινωνικής δικτύωσης.
- Φορολογικές αρχές.
- Ρυθμιστικές αρχές.
- Συνδικαλιστικές οργανώσεις.
- Παρόχους χρηματοδότησης.

Τέτοιες χρηματοοικονομικές πληροφορίες μπορούν συχνά να ληφθούν από την ελεγχόμενη οντότητα.

A80. Η επιμέτρηση και η επισκόπηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης δεν είναι η ίδια με την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου (συζητείται ως συστατικό στοιχείο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις παραγράφους A114 – A122), αν και οι σκοποί τους ενδέχεται να αλληλεπικαλύπτονται:

- Η επιμέτρηση και η επισκόπηση της απόδοσης κατευθύνεται στο κατά πόσον η επιχειρηματική απόδοση ανταποκρίνεται στους στόχους που καθορίζονται από τη διοίκηση (ή τρίτα μέρη).

- Αντίθετα, η παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αφορά στην παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τη επιμέτρηση και επισκόπηση της διοίκησης επί της χρηματοοικονομικής απόδοσης.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, οι δείκτες απόδοσης παρέχουν επίσης πληροφορίες που επιτρέπουν στη διοίκηση τον εντοπισμό ελαττωμάτων στις δικλίδες ελέγχου.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημόσιου τομέα

A81. Εκτός από την εξέταση σχετικών μέτρων που χρησιμοποιεί μια οντότητα του δημόσιου τομέα για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης της οντότητας, οι ελεγκτές οντοτήτων του δημόσιου τομέα μπορούν επίσης να εξετάσουν μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες όπως η επίτευξη αποτελεσμάτων δημόσιου οφέλους (για παράδειγμα, ο αριθμός των ατόμων που βοηθούνται από ένα ειδικό πρόγραμμα).

Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 19(β))

Κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και των λογιστικών πολιτικών της οντότητας

A82. Τα θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής κατά την κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας και του τρόπου με τον οποίο αυτό εφαρμόζεται εντός της φύσης και των συνθηκών της οντότητας και του περιβάλλοντός της περιλαμβάνουν:

- Πρακτικές χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας από την άποψη του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως:
 - ο Λογιστικές αρχές και συγκεκριμένες βιομηχανικές πρακτικές, συμπεριλαμβανομένων σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και σχετικών γνωστοποιήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, δάνεια και επενδύσεις για τράπεζες ή έρευνα και ανάπτυξη φαρμακευτικών προϊόντων για φαρμακευτικές εταιρείες).
 - ο Αναγνώριση εσόδων.
 - ο Λογιστική για χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων σχετικών πιστωτικών ζημιών.
 - ο Περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.
 - ο Λογιστική για ασυνήθιστες ή σύνθετες συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων εκείνων σε αμφιλεγόμενες ή αναδυόμενες περιοχές (για παράδειγμα, λογιστική για κρυπτονόμισμα)
- Η κατανόηση της επιλογής και της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων τυχόν αλλαγών σε αυτές καθώς και

των λόγων που τις επέβαλαν, επομένως, μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως:

- ο Οι μέθοδοι που χρησιμοποιεί η οντότητα για να αναγνωρίσει, να επιμετρήσει, να παρουσιάσει και να γνωστοποιήσει σημαντικές και ασυνήθιστες συναλλαγές.
- ο Η επίδραση σημαντικών λογιστικών πολιτικών σε αμφιλεγόμενες ή αναδυόμενες περιοχές για τις οποίες υπάρχει έλλειψη έγκυρης καθοδήγησης ή συναίνεσης.
- ο Αλλαγές στο περιβάλλον, όπως αλλαγές στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή φορολογικές μεταρρυθμίσεις που ενδέχεται να απαιτούν αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.
- ο Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και νόμοι και κανονισμοί που είναι νέοι για την οντότητα, καθώς και ο χρόνος και ο τρόπος με τον οποίο η οντότητα θα υιοθετήσει αυτά τα πρότυπα, τους νόμους και τους κανονισμούς ή θα συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις τους.

A83. Η κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εξετάσει πού ενδεχομένως αναμένονται αλλαγές στην χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας (π.χ. από προηγούμενες περιόδους).

Παράδειγμα:

Εάν η οντότητα είχε μια σημαντική συνένωση επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου, ο ελεγκτής πιθανότατα αναμένει αλλαγές σε κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με αυτήν τη συνένωση επιχειρήσεων. Εναλλακτικά, εάν δεν υπήρχαν σημαντικές αλλαγές στο πλαίσιο της χρηματοοικονομικής αναφοράς κατά την περίοδο, η κατανόηση του ελεγκτή μπορεί να βοηθήσει στην επιβεβαίωση ότι η κατανόηση που αποκτήθηκε κατά την προηγούμενη περίοδο εξακολουθεί να ισχύει.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημόσιου τομέα

A84. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σε μια οντότητα του δημόσιου τομέα καθορίζεται από τα νομοθετικά και κανονιστικά πλαίσια που σχετίζονται με κάθε δικαιοδοσία ή εντός κάθε γεωγραφικής περιοχής. Τα θέματα που μπορεί να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων της εφαρμοστέας χρηματοοικονομικής αναφοράς από την οντότητα, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται στο πλαίσιο της φύσης και των περιστάσεων της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβάνουν το εάν η οντότητα εφαρμόζει πλήρως τη λογιστική βάσει της αρχής του δεδουλευμένου (αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων) ή την ταμειακή λογιστική, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα, ή ένα υβρίδιο αυτών.

Πώς οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών σε σφάλματα (Βλ. παρ. 19 (γ))

Το **Παράρτημα 2** παρέχει παραδείγματα γεγονότων και συνθηκών που ενδέχεται να προκαλέσουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, που ταξινομούνται κατά ενδογενή παράγοντα κινδύνου.

Γιατί ο ελεγκτής κατανοεί τους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου όταν κατανοεί την οντότητα και το περιβάλλον της καθώς και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς

A85. Η κατανόηση της οντότητας, του περιβάλλοντός της και του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, βοηθά τον ελεγκτή στον εντοπισμό γεγονότων ή συνθηκών, τα χαρακτηριστικά των οποίων ενδέχεται να επηρεάσουν τη ροπή των ισχυρισμών σχετικά με κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις σε σφάλμα. Αυτά τα χαρακτηριστικά είναι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου. Οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορούν να επηρεάσουν τη ροπή των ισχυρισμών σε σφάλμα επηρεάζοντας την πιθανότητα εμφάνισης σφάλματος ή το μέγεθός του εάν επρόκειτο να συμβεί. Η κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών σε σφάλμα μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να κατανοήσει προκαταρκτικά την πιθανότητα ή το μέγεθος των σφαλμάτων, γεγονός που τον βοηθά στον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών σύμφωνα με την παράγραφο 28(β). Η κατανόηση του βαθμού στον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών σε σφάλμα, βοηθά επίσης τον ελεγκτή να εκτιμήσει την πιθανότητα εμφάνισης και το μέγεθος ενός ενδεχόμενου σφάλματος κατά την εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου σύμφωνα με την παράγραφο 31(α). Συνεπώς, η κατανόηση των ενδογενών παραγόντων κινδύνου μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 330.

A86. Ο εντοπισμός των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή σε επίπεδο ισχυρισμών και η εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου μπορεί επίσης να επηρεαστεί από ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται από τον ελεγκτή κατά την εκτέλεση άλλων διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου ή κατά την εκπλήρωση άλλων απαιτήσεων των ΔΠΕ (βλέπε παραγράφους A95 , A103, A111, A121, A124 και A151).

Η επίδραση των ενδογενών παραγόντων κινδύνου σε μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση

A87. Η έκταση της ροπή μιας κατηγορίας συναλλαγών, ενός υπολοίπου λογαριασμού ή μιας γνωστοποίησης σε σφάλμα, που προκύπτει από την πολυπλοκότητα ή την υποκειμενικότητα συχνά σχετίζεται στενά με το βαθμό στον οποίο υπόκειται σε αλλαγή ή αβεβαιότητα.

Παράδειγμα:

Εάν η οντότητα έχει λογιστική αποτίμηση που βασίζεται σε παραδοχές, η επιλογή των οποίων υπόκειται σε σημαντική κρίση, τότε η επιμέτρηση της λογιστικής αποτίμησης είναι πιθανό να επηρεαστεί τόσο από την υποκειμενικότητα όσο και από την αβεβαιότητα.

A88. Όσο μεγαλύτερη είναι η έκταση στην οποία μια κατηγορία συναλλαγών, ένα υπόλοιπο λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση ρέπουν προς το σφάλμα λόγω της πολυπλοκότητας ή της υποκειμενικότητας, τόσο μεγαλύτερη είναι η ανάγκη για τον ελεγκτή να εφαρμόσει επαγγελματικό σκεπτικισμό. Επιπλέον, όταν μια κατηγορία συναλλαγών, ένα υπόλοιπο λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση ρέπουν προς το σφάλμα λόγω πολυπλοκότητας, υποκειμενικότητας, αλλαγής ή αβεβαιότητας, αυτοί οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί να δημιουργήσουν ευκαιρίες για μεροληψία της διοίκησης, ακούσια ή εκ προθέσεως, επηρεάζοντας τη ροπή προς το σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης. Ο προσδιορισμός των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή και η εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου σε επίπεδο ισχυρισμών επηρεάζονται επίσης από τις σχέσεις μεταξύ ενδογενών παραγόντων κινδύνου.

A89. Γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να επηρεάσουν τη ροπή προς το σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης μπορεί επίσης να επηρεάσουν τη ροπή προς το σφάλμα λόγω άλλων παραγόντων κινδύνου απάτης. Συνεπώς, αυτές μπορεί να είναι σχετικές πληροφορίες για χρήση σύμφωνα με την παράγραφο 24 του ΔΠΕ 240, η οποία απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει εάν οι πληροφορίες που λαμβάνονται από άλλες διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και σχετικές δραστηριότητες δείχνουν ότι υπάρχουν ένας ή περισσότεροι παράγοντες κινδύνου απάτης.

Απόκτηση κατανόησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 21-27)

Το **Παράρτημα 3** περιγράφει περαιτέρω τη φύση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και τους ενδογενείς περιορισμούς των δικλίδων, αντίστοιχα. Το Παράρτημα 3 παρέχει επίσης περαιτέρω επεξήγηση των συστατικών μερών ενός συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου για τους σκοπούς των ΔΠΕ.

A90. Η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας επιτυγχάνεται μέσω διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου που εκτελούνται για την κατανόηση και την αξιολόγηση καθενός από τα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου όπως ορίζεται στις παραγράφους 21 έως 27.

A91. Τα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ ενδέχεται να μην αντικατοπτρίζουν απαραίτητα τον τρόπο με τον οποίο μια οντότητα σχεδιάζει, εφαρμόζει και διατηρεί το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της ή πώς μπορεί να ταξινομήσει οποιοδήποτε συγκεκριμένο συστατικό μέρος. Οι οντότητες μπορούν να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία ή πλαίσια για να περιγράψουν τις διάφορες πτυχές του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Για τους σκοπούς ενός ελέγχου, οι ελεγκτές μπορούν επίσης να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία ή πλαίσια, υπό την προϋπόθεση ότι αντιμετωπίζονται όλα τα συστατικά μέρη που περιγράφονται σε αυτό το ΔΠΕ.

Κλιμάκωση

A92. Ο τρόπος με τον οποίο σχεδιάζεται, εφαρμόζεται και συντηρείται το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας. Για παράδειγμα, λιγότερο σύνθετες οντότητες ενδέχεται να χρησιμοποιούν λιγότερο δομημένες ή απλούστερες δικλίδες (δηλαδή, πολιτικές και διαδικασίες) για την επίτευξη των στόχων τους.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα

A93. Οι ελεγκτές των οντοτήτων του δημόσιου τομέα έχουν συχνά πρόσθετες αρμοδιότητες σε σχέση με τις εσωτερικές δικλίδες, για παράδειγμα, να υποβάλλουν εκθέσεις σχετικά με τη συμμόρφωση με έναν καθιερωμένο κώδικα πρακτικής ή να αναφέρουν δαπάνες έναντι προϋπολογισμού. Οι ελεγκτές οντοτήτων του δημόσιου τομέα ενδέχεται επίσης να έχουν ευθύνες να υποβάλλουν εκθέσεις σχετικά με τη συμμόρφωση με το νόμο, τον κανονισμό ή άλλη αρχή. Ως αποτέλεσμα, οι απόψεις τους σχετικά με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι ευρύτερες και πιο λεπτομερείς.

Πληροφορική τεχνολογία στα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

Το Παράρτημα 5 παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με την κατανόηση της χρήσης της πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας στα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου.
--

A94. Ο γενικός στόχος και το πεδίο ενός ελέγχου δεν διαφέρει εάν μια οντότητα λειτουργεί σε ένα, κατά κύριο λόγο, μη αυτοματοποιημένο περιβάλλον, σε ένα πλήρως αυτοματοποιημένο περιβάλλον ή σε ένα περιβάλλον που περιλαμβάνει κάποιο συνδυασμό μη αυτοματοποιημένων και αυτοματοποιημένων στοιχείων (δηλαδή, αυτοματοποιημένες και μη δικλίδες ελέγχου και άλλους πόρους που χρησιμοποιούνται στο σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας).

Κατανόηση της φύσης των συστατικών μερών του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

A95. Κατά την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου και του κατά πόσον αυτές έχουν εφαρμοστεί (βλέπε παραγράφους A175 έως A181) η κατανόηση του ελεγκτή για κάθε ένα από τα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας παρέχει μια προκαταρκτική κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η οντότητα εντοπίζει επιχειρηματικούς κινδύνους και τους αντιμετωπίζει. Μπορεί επίσης να επηρεάσει την ταυτοποίηση και την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος με διαφορετικούς τρόπους (βλέπε παράγραφο A86). Αυτό βοηθά τον ελεγκτή στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν σχεδίων για τη δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου. Για παράδειγμα:

- Η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με το περιβάλλον των δικλίδων ελέγχου της οντότητας και των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου και παρακολούθησης συστατικών μερών των δικλίδων ελέγχου, είναι πιθανότερο να επηρεάσουν τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με το σύστημα πληροφορικής τεχνολογίας (μηχανογράφηση) και την επικοινωνία της οντότητας, καθώς και το συστατικό μέρος των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου της οντότητας, είναι πιο πιθανό να επηρεάσουν τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

Περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας και διαδικασία της οντότητας για παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου (Βλ. παρ. 21–24)

A96. Οι δικλίδες στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας και η διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου είναι κατά κύριο λόγο έμμεσες δικλίδες ελέγχου (δηλαδή, δικλίδες που δεν είναι επαρκώς ακριβείς για την πρόληψη, τον εντοπισμό ή τη διόρθωση σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών, αλλά οι οποίες υποστηρίζουν άλλες δικλίδες και μπορούν επομένως να έχουν έμμεσο αντίκτυπο στην πιθανότητα να εντοπιστεί ή να αποφευχθεί έγκαιρα ένα σφάλμα). Ωστόσο, ορισμένες δικλίδες μεταξύ αυτών των συστατικών μερών μπορεί επίσης να αποτελούν άμεσες δικλίδες ελέγχου.

Γιατί απαιτείται από τον ελεγκτή να κατανοήσει το περιβάλλον δικλίδων, τη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας και τη διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου

A97. Το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου παρέχει μια γενική βάση για τη λειτουργία των άλλων συστατικών μερών του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Το περιβάλλον δικλίδων δεν εμποδίζει άμεσα, ούτε εντοπίζει και διορθώνει, σφάλματα. Μπορεί, ωστόσο, να επηρεάσει την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου στα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων

εσωτερικού ελέγχου. Ομοίως, η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας και η διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου έχουν σχεδιαστεί για να λειτουργούν με τρόπο που υποστηρίζει επίσης ολόκληρο το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου.

A98. Επειδή αυτά τα συστατικά μέρη είναι θεμελιώδη για το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, τυχόν ελαττώματα στη λειτουργία τους θα μπορούσαν να έχουν διάχυτες επιπτώσεις στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επομένως, η κατανόηση και η αξιολόγηση αυτών των συστατικών μερών από τον ελεγκτή επηρεάζουν τον προσδιορισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ενδέχεται επίσης να επηρεάσουν τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των ισχυρισμών. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επηρεάζουν το σχεδιασμό των συνολικών απαντήσεων του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης, όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 330, της επιρροής στη φύση, στο χρόνο και στην έκταση των περαιτέρω διαδικασιών του ελεγκτή³⁵.

Απόκτηση κατανόησης του περιβάλλοντος δικλίδων (Βλ. παρ. 21)

Κλιμάκωση

A99. Η φύση του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου σε μια λιγότερο σύνθετη οντότητα είναι πιθανό να διαφέρει από το περιβάλλον δικλίδων σε μια πιο σύνθετη οντότητα. Για παράδειγμα, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση σε λιγότερο σύνθετες οντότητες μπορεί να μην περιλαμβάνουν ανεξάρτητο ή εξωτερικό μέλος και ο ρόλος της διακυβέρνησης μπορεί να αναληφθεί απευθείας από τον ιδιοκτήτη-διαχειριστή, όταν δεν υπάρχουν άλλοι ιδιοκτήτες. Κατά συνέπεια, ορισμένες εκτιμήσεις σχετικά με το περιβάλλον ελέγχου της οντότητας ενδέχεται να είναι λιγότερο σχετικές ή να μην ισχύουν.

A100. Επιπλέον, τα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με συστατικά μέρη του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου σε λιγότερο σύνθετες οντότητες ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμα σε μορφή τεκμηρίωσης, ιδίως όταν η επικοινωνία μεταξύ διοίκησης και άλλου προσωπικού είναι ανεπίσημη, αλλά τα τεκμήρια ενδέχεται να εξακολουθούν να είναι κατάλληλα σχετικά και αξιόπιστα στις περιστάσεις.

Παραδείγματα:

- Η οργανωτική δομή σε μια λιγότερο σύνθετη οντότητα πιθανότατα θα είναι απλούστερη και μπορεί να περιλαμβάνει μικρό αριθμό υπαλλήλων που συμμετέχουν σε ρόλους που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.
- Εάν ο ρόλος της διακυβέρνησης αναλαμβάνεται απευθείας από τον ιδιοκτήτη-διαχειριστή, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι η

³⁵ ΔΠΕ 330, παράγραφοι A1-A3

ανεξαρτησία των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι σχετική.

- Οι λιγότερο σύνθετες οντότητες μπορεί να μην έχουν έγγραφο κώδικα συμπεριφοράς, αλλά, αντίθετα, αναπτύσσουν μια κουλτούρα που υπογραμμίζει τη σημασία της ακεραιότητας και της ηθικής συμπεριφοράς μέσω της προφορικής επικοινωνίας και με παράδειγμα διαχείρισης. Κατά συνέπεια, οι στάσεις, η συνειδητοποίηση και οι ενέργειες της διοίκησης ή του ιδιοκτήτη-διαχειριστή έχουν ιδιαίτερη σημασία για την κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με ένα λιγότερο σύνθετο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου της οντότητας.

Κατανόηση του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 21(α))

A101. Τα ελεγκτικά τεκμήρια για την κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με το περιβάλλον των δικλίδων ελέγχου μπορούν να ληφθούν μέσω ενός συνδυασμού ερευνών και άλλων διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου (δηλαδή, επιβεβαιώνοντας έρευνες μέσω παρατήρησης ή επιθεώρησης εγγράφων).

A102. Εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο η διοίκηση επιδεικνύει δέσμευση ως προς την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατανόηση μέσω διερευνητικών ερωτήσεων στη διοίκηση και τους υπαλλήλους και εξετάζοντας πληροφορίες από εξωτερικές πηγές, σχετικά με:

- Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση γνωστοποιεί στους εργαζομένους τις απόψεις της σχετικά με επιχειρηματικές πρακτικές και δεοντολογική συμπεριφορά, και
- Επιθεώρηση του εγγράφου κώδικα συμπεριφοράς της διοίκησης και παρακολούθηση του κατά πόσον η διοίκηση ενεργεί με τρόπο που να υποστηρίζει αυτόν τον κώδικα.

Αξιολόγηση του περιβάλλοντος δικλίδων (Βλ. παρ. 21(β))

Γιατί ο ελεγκτής αξιολογεί το περιβάλλον δικλίδων

A103. Η αξιολόγηση του ελεγκτή σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα επιδεικνύει συμπεριφορά σύμφωνα με τη δέσμευσή της στην ακεραιότητα και στις ηθικές αξίες, εάν το περιβάλλον ελέγχου παρέχει την κατάλληλη βάση για τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, και εάν τυχόν διαπιστωμένα ελαττώματα των δικλίδων ελέγχου υπονομεύουν τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, βοηθά τον ελεγκτή στον εντοπισμό πιθανών ζητημάτων στα άλλα συστατικά μέρη του εν λόγω συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Αυτό συμβαίνει επειδή το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου είναι θεμελιώδες για τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας. Αυτή η αξιολόγηση μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή στην κατανόηση των κινδύνων που αντιμετωπίζει η οντότητα και ως εκ τούτου στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στα

επίπεδα χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών (βλέπε παράγραφο A86).

Αξιολόγηση του ελεγκτή για το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου

A104. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου βασίζεται στην κατανόηση που αποκτήθηκε, σύμφωνα με την παράγραφο 21(α).

A105. Ορισμένες οντότητες μπορεί να κυριαρχούνται από ένα άτομο που ενδέχεται να ασκεί μεγάλη εξουσία. Οι ενέργειες και οι στάσεις αυτού του ατόμου μπορεί να έχουν μια διάχυτη επίδραση στην κουλτούρα της οντότητας, η οποία με τη σειρά της μπορεί να έχει μια διάχυτη επίδραση στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου. Ένα τέτοιο αποτέλεσμα μπορεί να είναι θετικό ή αρνητικό.

Παράδειγμα:

Η άμεση συμμετοχή ενός ατόμου μπορεί να είναι καθοριστικής σημασίας επιτρέποντας στην οντότητα να επιτύχει τους στόχους ανάπτυξης της καθώς και άλλους στόχους και ενδέχεται, επίσης, να συμβάλει σημαντικά σε ένα αποτελεσματικό σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, μια τέτοια συγκέντρωση γνώσεων και εξουσίας μπορεί επίσης να οδηγήσει σε αυξημένη ροπή σε σφάλματα μέσω της παραβίασης των δικλίδων ελέγχου από τη διοίκηση.

A106. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να επηρεαστούν τα διάφορα στοιχεία του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου από τη φιλοσοφία και τον τρόπο λειτουργίας της ανώτερης διοίκησης, λαμβάνοντας υπόψη τη συμμετοχή ανεξάρτητων μελών εκ των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση.

A107. Παρόλο που το περιβάλλον ελέγχου μπορεί να παρέχει την κατάλληλη βάση για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και μπορεί να συμβάλει στη μείωση του κινδύνου απάτης, ένα κατάλληλο περιβάλλον ελέγχου δεν είναι απαραίτητα αποτελεσματικά αποτρεπτικό μέσο για την απάτη.

Παράδειγμα:

Οι πολιτικές και οι διαδικασίες ανθρώπινου δυναμικού που κατευθύνονται προς την πρόσληψη προσωπικού αρμόδιου για τα χρηματοοικονομικά, τη λογιστική και την πληροφορική τεχνολογία, ενδέχεται να μετριάσουν τον κίνδυνο σφαλμάτων κατά την επεξεργασία και καταγραφή χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ωστόσο, τέτοιες πολιτικές και διαδικασίες ενδέχεται να μην μετριάσουν την παραβίαση των δικλίδων ελέγχου από τη διοίκηση. (π.χ., προκειμένου να υπερεκτιμηθούν τα κέρδη).

A108. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, όπως αυτό σχετίζεται με τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα, μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως:

- Κατά πόσον η διακυβέρνηση επί της πληροφορικής τεχνολογίας είναι ανάλογη με τη φύση και την πολυπλοκότητα της οντότητας, καθώς και με τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες που ενεργοποιούνται από την πληροφορική τεχνολογία, συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας ή της ωριμότητας της τεχνολογικής πλατφόρμας ή αρχιτεκτονικής της οντότητας και τον βαθμό στον οποίο αυτή βασίζεται σε εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας για τη στήριξη της χρηματοοικονομικής αναφοράς της.
- Η οργανωτική δομή της διοίκησης ως προς την πληροφορική τεχνολογία και τους πόρους που διατίθενται (για παράδειγμα, εάν η οντότητα έχει επενδύσει σε κατάλληλο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας μαζί με τις απαραίτητες αναβαθμίσεις, ή εάν προσλήφθηκε επαρκής αριθμός κατάλληλα ειδικευμένων ατόμων ακόμα και στην περίπτωση που η οντότητα χρησιμοποιεί εμπορικό λογισμικό (χωρίς ή με περιορισμένες τροποποιήσεις)).

Απόκτηση κατανόησης της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας (Βλ. παρ. 22-23)

Κατανόηση της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας (Βλ. παρ. 22(α))

A109. Όπως εξηγείται στην παράγραφο A62, δεν δημιουργούν όλοι οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν εντοπίσει επιχειρηματικούς κινδύνους που σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και έχουν αποφασίσει σχετικά με ενέργειες για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων, ζητήματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής περιλαμβάνουν τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση:

- Καθορίζουν τους στόχους της οντότητας με επαρκή ακρίβεια και σαφήνεια ώστε να είναι δυνατή η ταυτοποίηση και η εκτίμηση των κινδύνων που σχετίζονται με αυτούς τους στόχους,
- Εντοπίζουν τους κινδύνους για την επίτευξη των στόχων της οντότητας και τους αναλύουν ως βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων αυτών, και
- Έλαβαν υπόψη τους το ενδεχόμενο απάτης κατά την εξέταση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων της οντότητας³⁶.

A110. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τις επιπτώσεις τέτοιων επιχειρηματικών κινδύνων στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της

³⁶ ΔΠΕ 240, παράγραφος 19

οντότητας και σε άλλες πτυχές του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αυτής.

Αξιολόγηση της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας (Βλ. παρ. 22(β))

Γιατί ο ελεγκτής αξιολογεί εάν η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας είναι κατάλληλη

A111. Η αξιολόγηση του ελεγκτή επί της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου της οντότητας μπορεί να τον βοηθήσει να κατανοήσει πού έχει εντοπίσει η οντότητα τους κινδύνους που ενδέχεται να προκύψουν και πώς ανταποκρίθηκε σε αυτούς τους κινδύνους. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα προσδιορίζει τους επιχειρηματικούς της κινδύνους, τους αξιολογεί και τους αντιμετωπίζει βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει εάν οι κίνδυνοι που αντιμετωπίζει η οντότητα έχουν προσδιοριστεί, εκτιμηθεί και αντιμετωπιστεί ανάλογα με τη φύση και την πολυπλοκότητά της. Αυτή η αξιολόγηση μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή να εντοπίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος τόσο σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και σε επίπεδο ισχυρισμών (βλέπε παράγραφο A86).

Αξιολόγηση της καταλληλότητας της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου της οντότητας (Βλ. παρ. 22(β))

A112. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για την καταλληλότητα της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου της οντότητας βασίζεται στην κατανόηση που αποκτήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 22 (α).

Κλιμάκωση

A113. Το εάν η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις της οντότητας λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και την πολυπλοκότητά της, είναι ζήτημα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή.

Παράδειγμα:

Σε ορισμένες λιγότερο σύνθετες οντότητες, και ιδίως σε οντότητες που διοικούνται από τους ιδιοκτήτες τους, μπορεί να πραγματοποιηθεί η κατάλληλη εκτίμηση κινδύνου μέσω της άμεσης συμμετοχής της διοίκησης ή του ιδιοκτήτη-διευθυντή (π.χ., η διοίκηση ή ο ιδιοκτήτης-διευθυντής μπορεί να αφιερώνει τακτικά χρόνο στην παρακολούθηση των δραστηριοτήτων των ανταγωνιστών και άλλων εξελίξεων στην αγορά για τον εντοπισμό αναδυόμενων επιχειρηματικών κινδύνων). Τα αποδεικτικά στοιχεία αυτής της εκτίμησης κινδύνου που εμφανίζονται σε αυτούς τους τύπους οντοτήτων συχνά δεν τεκμηριώνονται επίσημα, αλλά μπορεί να είναι προφανές από τις συζητήσεις που έχει ο ελεγκτής με τη διοίκηση ότι η διοίκηση στην πραγματικότητα εκτελεί διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου.

Απόκτηση κατανόησης της διαδικασίας της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της (Βλ. παρ: 24)

Κλιμάκωση

A114. Σε λιγότερο σύνθετες οντότητες, και ιδίως σε οντότητες που διοικούνται από τους ιδιοκτήτες τους, η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με τη διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου συχνά επικεντρώνεται στον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση ή ο ιδιοκτήτης-διευθυντής εμπλέκεται άμεσα σε λειτουργίες, καθώς ενδέχεται να μην υπάρχουν άλλες δραστηριότητες παρακολούθησης.

Παράδειγμα:

Η διοίκηση ενδέχεται να λάβει παράπονα από πελάτες σχετικά με ανακρίβειες στη μηνιαία κατάστασή τους που προειδοποιούν τον ιδιοκτήτη-διευθυντή για ζητήματα σχετικά με το χρονοδιάγραμμα εγγραφής των πληρωμών των πελατών στα λογιστικά αρχεία.

A115. Για τις οντότητες όπου δεν υπάρχει επίσημη διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, η κατανόηση της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει την κατανόηση περιοδικών επισκοπήσεων των λογιστικών πληροφοριών της διοίκησης που έχουν σχεδιαστεί για να συμβάλλουν στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα προλαμβάνει ή εντοπίζει σφάλματα.

Κατανόηση της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 24(α))

A116. Στα σχετικά θέματα που θα πρέπει ο ελεγκτής να λαμβάνει υπόψη του για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η οντότητα παρακολουθεί το δικό της σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνονται:

- Ο σχεδιασμός των δραστηριοτήτων παρακολούθησης, για παράδειγμα, αν πρόκειται για περιοδική ή συνεχή παρακολούθηση,
- Η απόδοση και η συχνότητα των δραστηριοτήτων παρακολούθησης,
- Η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων παρακολούθησης, σε έγκαιρη βάση, για να διαπιστωθεί εάν οι έλεγχοι ήταν αποτελεσματικοί, και
- Ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίστηκαν τα ελαττώματα που εντοπίστηκαν, μέσω κατάλληλων διορθωτικών ενεργειών, συμπεριλαμβανομένης της έγκαιρης κοινοποίησης τέτοιων ελαττωμάτων στους υπεύθυνους για τη λήψη διορθωτικών μέτρων.

A117. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο η διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αντιμετωπίζει τις δικλίδες παρακολούθησης επεξεργασίας

πληροφοριών που χρησιμοποιούν την πληροφορική τεχνολογία. Εδώ μπορεί να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα:

- Δικλίδες για την παρακολούθηση σύνθετων περιβαλλόντων πληροφορικής τεχνολογίας που:
 - ο Αξιολογούν τη συνεχή αποτελεσματικότητα σχεδιασμού των δικλίδων ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών και τις τροποποιούν, κατά περίπτωση, λόγω αλλαγών στις συνθήκες, ή
 - ο Αξιολογούν τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών.
- Δικλίδες που παρακολουθούν τα δικαιώματα που εφαρμόζονται σε αυτόματες δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών που επιβάλλουν τον διαχωρισμό των καθηκόντων.
- Δικλίδες ελέγχου που παρακολουθούν τον τρόπο με τον οποίο εντοπίζονται και αντιμετωπίζονται τα λάθη ή τα ελαττώματα δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με την αυτοματοποίηση της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 24(α)(ii))

Το **Παράρτημα 4** παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με την κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

A118. Τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή στα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου τον βοηθούν να κατανοήσει τη φύση των αρμοδιοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι οι αρμοδιότητες της λειτουργίας σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, τότε μπορεί να αποκτήσει περαιτέρω κατανόηση των δραστηριοτήτων που εκτελούνται ή πρόκειται να εκτελεστούν από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, πραγματοποιώντας επισκόπηση στο σχέδιο ελέγχου αυτής για την περίοδο, εάν όντως υπάρχει, και να συζητήσει επί αυτού του σχεδίου με τα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας. Αυτή η κατανόηση, μαζί με τις πληροφορίες που αποκτήθηκαν από τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή, μπορούν επίσης να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται άμεσα με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή. Εάν, βάσει της προκαταρκτικής κατανόησης του ελεγκτή για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, ο ίδιος θεωρεί ότι πρόκειται να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρονοδιάγραμμα ή για να μειώσει την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα εκτελεστούν, τότε εφαρμόζεται το ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013)³⁷.

³⁷ ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο το 2013), «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών»

Άλλες πηγές πληροφόρησης που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

Κατανόηση των άλλων πηγών πληροφόρησης (Βλ. παρ. 24(β))

A119. Οι δραστηριότητες παρακολούθησης της διοίκησης μπορεί να χρησιμοποιούν πληροφορίες σε επικοινωνίες από εξωτερικά μέρη, όπως καταγγελίες πελατών ή σχόλια ρυθμιστικών αρχών που ενδέχεται να υποδεικνύουν προβλήματα ή να επισημαίνουν τομείς που χρήζουν βελτίωσης.

Γιατί απαιτείται από τον ελεγκτή να κατανοήσει τις πηγές πληροφόρησης που χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

A120. Η κατανόηση του ελεγκτή για τις πηγές πληροφόρησης που χρησιμοποιεί η οντότητα για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσον οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται είναι σχετικές και αξιόπιστες, βοηθά τον ελεγκτή να αξιολογήσει εάν η διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι κατάλληλη. Εάν η διοίκηση υποθέσει ότι οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση είναι σχετικές και αξιόπιστες χωρίς να υπάρχει βάση για αυτήν την υπόθεση, τα λάθη που ενδέχεται να υπάρχουν στις πληροφορίες θα μπορούσαν ενδεχομένως να οδηγήσουν τη διοίκηση στην εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων από τις δραστηριότητες παρακολούθησής της.

Αξιολόγηση της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 24(γ))

Γιατί ο ελεγκτής αξιολογεί εάν η διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι κατάλληλη

A121. Η αξιολόγηση του ελεγκτή σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διενεργεί συνεχείς και ξεχωριστές αξιολογήσεις για την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει εάν υπάρχουν και λειτουργούν τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και συνεπώς βοηθά στην κατανόησή τους. Αυτή η αξιολόγηση μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή να εντοπίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος τόσο σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και σε επίπεδο ισχυρισμών (βλέπε παράγραφο A86).

Αξιολόγηση της καταλληλότητας της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 24(γ))

A122. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για την καταλληλότητα της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας βασίζεται στην κατανόησή του επί της διαδικασίας της οντότητας να παρακολουθεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Πληροφοριακό σύστημα και δραστηριότητες επικοινωνίας και δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 25–26)

A123. Οι δικλίδες ελέγχου στο πληροφοριακό σύστημα και η επικοινωνία, καθώς και τα συστατικά μέρη των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου είναι κατά κύριο λόγο άμεσες δικλίδες ελέγχου (δηλαδή, δικλίδες που είναι πολύ ακριβείς για την πρόληψη, τον εντοπισμό ή τη διόρθωση σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών).

Γιατί ο ελεγκτής απαιτείται να κατανοήσει το πληροφοριακό σύστημα, τις δραστηριότητες επικοινωνίας και τις δικλίδες στο συστατικό μέρος των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου

A124. Ο ελεγκτής απαιτείται να κατανοήσει το πληροφοριακό σύστημα και την επικοινωνία της οντότητας επειδή κατανοώντας τις πολιτικές της οντότητας που καθορίζουν τις ροές συναλλαγών και άλλες πτυχές των δραστηριοτήτων επεξεργασίας πληροφοριών της οντότητας που σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και αξιολογώντας εάν το συστατικό μέρος υποστηρίζει κατάλληλα την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, στηρίζει τον προσδιορισμό και την εκτίμησή του για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών. Αυτή η κατανόηση και αξιολόγηση μπορεί επίσης να οδηγήσει στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν τα αποτελέσματα των διαδικασιών του ελεγκτή είναι ασυμβίβαστα με τις προσδοκίες σχετικά με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας που μπορεί να έχει καθοριστεί με βάση τις πληροφορίες που ελήφθησαν κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αποδοχής ή συνέχισης της ανάθεσης (βλέπε παράγραφο A86).

A125. Ο ελεγκτής καλείται να προσδιορίσει συγκεκριμένες δικλίδες στο συστατικό των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου, να αξιολογήσει τον σχεδιασμό και να καθορίσει εάν οι δικλίδες έχουν εφαρμοστεί, καθώς αυτό τον βοηθάει να κατανοήσει την προσέγγιση της διοίκησης για την αντιμετώπιση ορισμένων κινδύνων και ως εκ τούτου παρέχει βάση για το σχεδιασμό και την απόδοση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 330. Όσο υψηλότερα στο φάσμα του ενδογενούς κινδύνου κατατάσσεται ένας κίνδυνος, τόσο πιο πειστικά πρέπει να είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια. Ακόμη και όταν ο ελεγκτής δεν σχεδιάζει να ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των πιστοποιημένων δικλίδων, η κατανόησή του μπορεί να επηρεάσει τον σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών που ανταποκρίνονται στους σχετικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Η επαναληπτική φύση της κατανόησης και αξιολόγησης του ελεγκτή επί του πληροφοριακού συστήματος, της επικοινωνίας και των δραστηριοτήτων δικλίδων

- A126. Όπως εξηγείται στην παράγραφο A49, η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα, το περιβάλλον της και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να τον βοηθήσει να αναπτύξει αρχικές προσδοκίες περί της σημαντικότητας των κατηγοριών συναλλαγών, των υπόλοιπων λογαριασμών και των γνωστοποιήσεων. Για την κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος και του συστατικού της επικοινωνίας σύμφωνα με την παράγραφο 25(α), ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτές τις αρχικές προσδοκίες με σκοπό τον προσδιορισμό της έκτασης της κατανόησης των δραστηριοτήτων επεξεργασίας πληροφοριών της οντότητας που πρόκειται να αποκτηθούν.
- A127. Η κατανόηση του ελεγκτή για το πληροφοριακό σύστημα περιλαμβάνει την κατανόηση των πολιτικών οι οποίες καθορίζουν τις ροές πληροφοριών που σχετίζονται με τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις της οντότητας και άλλες συναφείς πτυχές των δραστηριοτήτων επεξεργασίας πληροφοριών αυτής. Αυτή η πληροφόρηση καθώς και οι πληροφορίες που λαμβάνονται από την αξιολόγηση του πληροφοριακού συστήματος από τον ελεγκτή μπορεί να επιβεβαιώσουν ή να επηρεάσουν περαιτέρω τις προσδοκίες του σχετικά με τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων που ταυτοποιήθηκαν αρχικά (βλέπε παράγραφο A126).
- A128. Για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι πληροφορίες που σχετίζονται με σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων εισέρχονται, διατρέχουν και εξέρχονται του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εντοπίσει δικλίδες ελέγχου στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 26(α). Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου από τον ελεγκτή στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου μπορεί πρώτα να επικεντρωθεί σε δικλίδες ελέγχου επί εγγραφών ημερολογίου και στις δικλίδες ελέγχου των οποίων ο ελεγκτής σκοπεύει να ελέγξει την αποτελεσματικότητα λειτουργίας στο σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών.
- A129. Η εκτίμηση του ελεγκτή για τον ενδογενή κίνδυνο μπορεί επίσης να επηρεάσει την ταυτοποίηση των δικλίδων ελέγχου στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου. Για παράδειγμα, η ταυτοποίηση των δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με σημαντικούς κινδύνους από τον ελεγκτή μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο όταν ο ελεγκτής έχει αξιολογήσει τον ενδογενή κίνδυνο σε επίπεδο ισχυρισμών, σύμφωνα με την παράγραφο 31. Επιπλέον, οι δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους για τους οποίους ο ελεγκτής έχει ορίσει ότι οι ουσιαστικές διαδικασίες δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (σύμφωνα με την παράγραφο 33) μπορούν επίσης να ταυτοποιηθούν μόνο όταν έχουν πραγματοποιηθεί οι εκτιμήσεις ενδογενούς κινδύνου του ελεγκτή.

A130. Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση του ελεγκτή για του κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών επηρεάζονται τόσο από την:

- εκ μέρους του κατανόηση επί των πολιτικών της οντότητας για τις δραστηριότητες επεξεργασίας πληροφοριών στο συστατικό του πληροφοριακού της συστήματος και της επικοινωνίας, όσο και από τον
- εντοπισμό και την αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου στο συστατικό των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου.

Απόκτηση κατανόησης του πληροφοριακού συστήματος και της επικοινωνίας (Βλ. παρ.: 25)

Το **Παράρτημα 3**, στις Παραγράφους 15-19 παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με την κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος και της επικοινωνίας.

Κλιμάκωση

A131. Το πληροφοριακό σύστημα και οι συναφείς επιχειρηματικές διαδικασίες, σε λιγότερο σύνθετες οντότητες, είναι πιθανό να είναι λιγότερο εξελιγμένες από ότι σε μεγαλύτερες οντότητες και πιθανότατα να χρησιμοποιούν λιγότερο πολύπλοκο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας. Ωστόσο, ο ρόλος του πληροφοριακού συστήματος είναι εξίσου σημαντικός. Λιγότερο σύνθετες οντότητες με άμεση συμμετοχή στη διοίκηση μπορεί να μην χρειάζονται εκτενείς περιγραφές λογιστικών διαδικασιών, περίπλοκα λογιστικά αρχεία ή έγγραφες πολιτικές. Η κατανόηση των σχετικών πτυχών του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας μπορεί συνεπώς να απαιτεί μικρότερη προσπάθεια κατά τον έλεγχο μιας λιγότερο σύνθετης οντότητας και ενδέχεται να ενέχει εκτενέστερη έρευνα παρά απλή παρατήρηση ή επιθεώρηση της τεκμηρίωσης. Ωστόσο, η ανάγκη απόκτησης κατανόησης παραμένει σημαντική ως βάση για τον σχεδιασμό περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών σύμφωνα με το ΔΠΕ 330 και μπορεί να βοηθήσει περαιτέρω τον ελεγκτή στον εντοπισμό ή την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (βλέπε παράγραφο A86).

Απόκτηση κατανόησης του πληροφοριακού συστήματος (Βλ. παρ. 25(α))

A132. Στο σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας περιλαμβάνονται πτυχές που σχετίζονται με τους στόχους αναφοράς της, συμπεριλαμβανομένων των στόχων χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν πτυχές που σχετίζονται με τις δραστηριότητές της ή τους στόχους συμμόρφωσης, όταν αυτές οι πτυχές σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Η κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η οντότητα ξεκινά συναλλαγές και συλλέγει πληροφορίες ως μέρος της κατανόησης του ελεγκτή για το πληροφοριακό σύστημα μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τα συστήματα της οντότητας (τις πολιτικές της) που έχουν σχεδιαστεί για την αντιμετώπιση των στόχων συμμόρφωσης και λειτουργίας της, επειδή αυτές οι πληροφορίες σχετίζονται με

την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, ορισμένες οντότητες ενδέχεται να διαθέτουν εξαιρετικά ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα, έτσι ώστε οι δικλίδες ελέγχου να σχεδιάζονται κατά τρόπο που να επιτυγχάνουν ταυτόχρονα χρηματοοικονομική αναφορά, συμμόρφωση και επιχειρησιακούς στόχους, καθώς και συνδυασμούς αυτών.

A133. Η κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας περιλαμβάνει επίσης την κατανόηση των πόρων που θα χρησιμοποιηθούν στις δραστηριότητες επεξεργασίας πληροφοριών αυτής. Οι πληροφορίες σχετικά με τους ανθρώπινους πόρους που ενδέχεται να σχετίζονται με την κατανόηση των κινδύνων για την ακεραιότητα του πληροφοριακού συστήματος περιλαμβάνουν:

- Την ικανότητα των ατόμων που αναλαμβάνουν την εργασία.
- Την ύπαρξη επαρκών πόρων, και
- Την ύπαρξη κατάλληλου διαχωρισμού καθηκόντων.

A134. Θέματα που μπορεί να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής κατά την κατανόηση των πολιτικών που καθορίζουν τις ροές πληροφοριών οι οποίες σχετίζονται με τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών της οντότητας, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις στο πληροφοριακό σύστημα και το συστατικό επικοινωνίας, περιλαμβάνουν τη φύση:

- (α) των δεδομένων ή των πληροφοριών που σχετίζονται με συναλλαγές, άλλα γεγονότα και όρους προς επεξεργασία,
- (β) της επεξεργασίας πληροφοριών για τη διατήρηση της ακεραιότητας αυτών ή των δεδομένων, και
- (γ) των διαδικασιών πληροφόρησης, του προσωπικού και άλλων πόρων που χρησιμοποιούνται στην διαδικασία επεξεργασίας πληροφοριών.

A135. Η απόκτηση κατανόησης επί των επιχειρηματικών διαδικασιών της οντότητας, η οποία περιλαμβάνει τον τρόπο προέλευσης των συναλλαγών, βοηθά τον ελεγκτή να αποκτήσει κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας με τρόπο που να είναι κατάλληλος υπό τις περιστάσεις της οντότητας.

A136. Η κατανόηση του ελεγκτή για το πληροφοριακό σύστημα μπορεί να επιτευχθεί με διάφορους τρόπους και ενδέχεται να περιλαμβάνει:

- Υποβολή ερωτημάτων στο σχετικό προσωπικό αναφορικά με τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για την έναρξη, καταγραφή, επεξεργασία και αναφορά συναλλαγών ή αναφορικά με τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας.
- Επιθεώρηση εγχειριδίων πολιτικής ή διαδικασίας ή άλλης τεκμηρίωσης του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας.

- Παρατήρηση της απόδοσης των πολιτικών ή των διαδικασιών από το προσωπικό της οντότητας, ή
- Επιλογή συναλλαγών και ανίχνευσή τους μέσω της εφαρμοστέας διαδικασίας στο πληροφοριακό σύστημα (δηλαδή, εκτέλεση μιας δοκιμής περιήγησης).

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A137. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να χρησιμοποιεί αυτοματοποιημένες τεχνικές για να αποκτήσει άμεση πρόσβαση ή ψηφιακή λήψη από τις βάσεις δεδομένων που αποθηκεύουν λογιστικά αρχεία συναλλαγών στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Εφαρμόζοντας αυτοματοποιημένα εργαλεία ή τεχνικές σε αυτές τις πληροφορίες, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει την κατανόηση που αποκτήθηκε για τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές ρέουν μέσω του πληροφοριακού συστήματος, εντοπίζοντας εγγραφές ημερολογίου ή άλλες ψηφιακές εγγραφές που σχετίζονται με μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή έναν ολόκληρο πληθυσμό συναλλαγών, από την έναρξη στα λογιστικά αρχεία έως την καταγραφή στο γενικό καθολικό. Η ανάλυση πλήρων ή μεγάλων συνόλων συναλλαγών μπορεί επίσης να οδηγήσει στον εντοπισμό διαφορών από τις κανονικές ή αναμενόμενες διαδικασίες επεξεργασίας για αυτές τις συναλλαγές, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Πληροφορίες που λαμβάνονται εκτός των λογιστικών αρχείων

A138. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να περιέχουν πληροφορίες που προέρχονται από άλλα γενικά και επικουρικά λογιστικά αρχεία. Παραδείγματα τέτοιων πληροφοριών που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής περιλαμβάνουν:

- Πληροφορίες που λαμβάνονται από συμβάσεις μίσθωσης σχετικές με γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που παράγονται από το σύστημα διαχείρισης κινδύνου μιας οντότητας.
- Πληροφορίες εύλογης αξίας που παράγονται από ειδήμονες της διοίκησης και γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν ληφθεί από μοντέλα ή από άλλους υπολογισμούς που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξη λογιστικών εκτιμήσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που σχετίζονται με τα υποκείμενα δεδομένα και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε αυτά τα μοντέλα, όπως:
 - ο Υποθέσεις που αναπτύχθηκαν εσωτερικά και μπορεί να επηρεάσουν τη ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου, ή

- ο Δεδομένα όπως τα επιτόκια που επηρεάζονται από παράγοντες εκτός του ελέγχου της οντότητας.
- Πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σχετικά με αναλύσεις ευαισθησίας που προέρχονται από χρηματοοικονομικά μοντέλα και αποδεικνύουν ότι η διοίκηση έχει εξετάσει εναλλακτικές παραδοχές.
- Πληροφορίες που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες έχουν ληφθεί από φορολογικές δηλώσεις και αρχεία της οντότητας.
- Πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τα οποία έχουν ληφθεί από αναλύσεις που έχουν εκπονηθεί για να υποστηρίξουν την εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, όπως γνωστοποιήσεις, εάν υπάρχουν, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που έχουν εντοπιστεί και που μπορεί να θέσουν σημαντική αμφιβολία επί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της³⁸.

A139. Ορισμένα ποσά ή γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας (όπως γνωστοποιήσεις σχετικά με πιστωτικό κίνδυνο, κίνδυνο ρευστότητας και κίνδυνο αγοράς) μπορεί να βασίζονται σε πληροφορίες που λαμβάνονται από το σύστημα διαχείρισης κινδύνου της οντότητας. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να κατανοήσει όλες τις πτυχές του συστήματος διαχείρισης κινδύνου και χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για τον προσδιορισμό της απαραίτητης κατανόησης.

Η χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα στο πληροφοριακό σύστημα

Γιατί ο ελεγκτής κατανοεί το περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας που σχετίζεται με το πληροφοριακό σύστημα

A140. Η κατανόηση του ελεγκτή για το πληροφοριακό σύστημα περιλαμβάνει το περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας που σχετίζεται με τις ροές συναλλαγών και την επεξεργασία πληροφοριών στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας, επειδή η χρήση εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας ή άλλων πτυχών της πληροφορικής στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα μπορεί να προκαλέσει κινδύνους που προκύπτουν από αυτή τη χρήση.

A141. Η κατανόηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οντότητας και του τρόπου με τον οποίο ενσωματώνει τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί επίσης να παρέχει χρήσιμο πλαίσιο για τη φύση και την έκταση της πληροφορικής τεχνολογίας που αναμένεται στο πληροφοριακό σύστημα.

Κατανόηση της χρήσης πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα

³⁸ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 19-20

A142. Η κατανόηση του ελεγκτή για το περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί να επικεντρωθεί στον εντοπισμό και την κατανόηση της φύσης και του αριθμού των συγκεκριμένων εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων πτυχών του περιβάλλοντός της, που σχετίζονται με τις ροές συναλλαγών και την επεξεργασία πληροφοριών στο πληροφορικό σύστημα. Αλλαγές στη ροή των συναλλαγών ή των πληροφοριών εντός του πληροφοριακού συστήματος μπορεί να προκύψουν από αλλαγές του προγράμματος σε εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας ή από άμεσες αλλαγές στα δεδομένα σε βάσεις δεδομένων που εμπλέκονται στην επεξεργασία ή την αποθήκευση αυτών των συναλλαγών ή πληροφοριών.

A143. Ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει τις εφαρμογές και την υποστηρικτική υποδομή της πληροφορικής τεχνολογίας ταυτόχρονα με την κατανόησή του σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι πληροφορίες που σχετίζονται με σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων εισέρχονται, διαπερνούν και εξέρχονται από πληροφοριακό σύστημα της οντότητας.

Απόκτηση κατανόησης της επικοινωνίας της οντότητας (Βλ. παρ. 25(β))

Κλιμάκωση

A144. Σε μεγαλύτερες, πιο σύνθετες οντότητες, οι πληροφορίες που μπορεί να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής όταν κατανοεί την επικοινωνία της οντότητας μπορεί να προέρχονται από εγχειρίδια πολιτικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς.

A145. Σε λιγότερο σύνθετες οντότητες, η επικοινωνία μπορεί να είναι λιγότερο δομημένη (π.χ., μπορεί να μην χρησιμοποιούνται επίσημα εγχειρίδια) λόγω λιγότερων επιπέδων ευθύνης και μεγαλύτερης προβολής και διαθεσιμότητας της διοίκησης. Ανεξάρτητα από το μέγεθος της οντότητας, τα ανοιχτά κανάλια επικοινωνίας διευκολύνουν την αναφορά εξαιρέσεων και την ενέργεια επί αυτών.

Αξιολόγηση του κατά πόσον οι σχετικές πτυχές του πληροφοριακού συστήματος υποστηρίζουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας (Βλ. παρ. 25 (γ))

A146. Η αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς το εάν το πληροφοριακό σύστημα και η επικοινωνία της οντότητας υποστηρίζει κατάλληλα την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βασίζεται στην κατανόηση που αποκτήθηκε στις παραγράφους 25 (α) - (β)

Δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 26)

Δικλίδες στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου

Το Παράρτημα 3 , στις Παραγράφους 20 και 21 παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τις δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου.

- A147. Το συστατικό των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου περιλαμβάνει δικλίδες που έχουν σχεδιαστεί για να διασφαλίζουν τη σωστή εφαρμογή των πολιτικών (που αποτελούν επίσης δικλίδες) σε όλα τα άλλα συστατικά του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και περιλαμβάνει τόσο άμεσες όσο και έμμεσες δικλίδες.

Παράδειγμα:

Οι δικλίδες ελέγχου που έχει εγκαταστήσει μια οντότητα για να διασφαλίσει ότι το προσωπικό της υπολογίζει και καταγράφει σωστά την ετήσια φυσική απογραφή αποθεμάτων σχετίζονται άμεσα με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με τους ισχυρισμούς ύπαρξης και πληρότητας του υπολοίπου λογαριασμού αποθεμάτων.

- A148. Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των δικλίδων ελέγχου από τον ελεγκτή στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου επικεντρώνονται σε δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών, που εφαρμόζονται κατά την επεξεργασία πληροφοριών στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας αντιμετωπίζοντας άμεσα κινδύνους που αφορούν την ακεραιότητα των πληροφοριών (δηλαδή, την πληρότητα, ακρίβεια, και εγκυρότητα συναλλαγών και άλλων πληροφοριών). Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν υποχρεούται να εντοπίζει και να αξιολογεί όλες τις δικλίδες ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών που σχετίζονται με τις πολιτικές της οντότητας οι οποίες καθορίζουν τις ροές συναλλαγών και άλλες πτυχές των δραστηριοτήτων επεξεργασίας πληροφοριών αυτής για τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων.
- A149. Μπορεί, επίσης, να υπάρχουν άμεσες δικλίδες που βρίσκονται στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, στη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου ή στη διαδικασία για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, οι οποίες μπορεί να προσδιοριστούν σύμφωνα με την παράγραφο 26. Ωστόσο, όσο πιο έμμεση είναι η σχέση μεταξύ των δικλίδων ελέγχου που υποστηρίζουν άλλες δικλίδες και της υπό εξέταση δικλίδας, τόσο λιγότερο αποτελεσματική μπορεί να είναι η δικλίδα αυτή στην πρόληψη ή στον εντοπισμό και τη διόρθωση σχετικών σφαλμάτων.

Παράδειγμα:

Η επισκόπηση ενός διευθυντή πωλήσεων επί μιας περίληψης της δραστηριότητας πωλήσεων για συγκεκριμένα καταστήματα κατά κανόνα σχετίζεται συνήθως έμμεσα με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με τον ισχυρισμό πληρότητας για τα έσοδα από τις πωλήσεις. Συνεπώς, μπορεί να είναι λιγότερο αποτελεσματική αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων από τις δικλίδες που σχετίζονται άμεσα με αυτούς, όπως η αντιστοίχιση εγγράφων αποστολής με έγγραφα χρέωσης.

A150. Η παράγραφος 26 απαιτεί επίσης από τον ελεγκτή να εντοπίζει και να αξιολογεί τις γενικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακού συστήματος για τις εφαρμογές του καθώς και για άλλες πτυχές του περιβάλλοντός του που ο ελεγκτής έχει καθορίσει ότι υπόκεινται σε κινδύνους που απορρέουν από τη χρήση του πληροφοριακού συστήματος, διότι οι γενικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακού συστήματος υποστηρίζουν τη συνεχή αποτελεσματικότητα λειτουργίας των δικλίδων επεξεργασίας πληροφοριών. Μια γενική δικλίδα ελέγχου πληροφοριακού συστήματος από μόνη της δεν είναι συνήθως επαρκής για την αντιμετώπιση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

A151. Οι δικλίδες ελέγχου των οποίων τον σχεδιασμό ο ελεγκτής καλείται να εντοπίσει και να αξιολογήσει, καθώς και να καθορίσει την εφαρμογή τους, σύμφωνα με την παράγραφο 26 είναι:

- Οι δικλίδες ελέγχου των οποίων ο ελεγκτής σχεδιάζει να θέσει σε δοκιμασία τη λειτουργική αποτελεσματικότητα ως προς τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών. Η αξιολόγηση τέτοιων δικλίδων παρέχει τη βάση για τον σχεδιασμό δοκιμασιών διαδικασιών δικλίδων ελέγχου του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330. Αυτές οι δικλίδες περιλαμβάνουν επίσης δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Οι δικλίδες ελέγχου οι οποίες περιλαμβάνουν δικλίδες που αντιμετωπίζουν σημαντικούς κινδύνους καθώς και δικλίδες επί των εγγραφών ημερολογίου. Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση τέτοιων δικλίδων ελέγχου από τον ελεγκτή μπορεί επίσης να επηρεάσει την κατανόησή του για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, συμπεριλαμβανομένου του εντοπισμού πρόσθετων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (βλέπε παράγραφο A95). Αυτή η κατανόηση παρέχει επίσης τη βάση για τον σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών ελέγχου από τον ελεγκτή που ανταποκρίνονται στους σχετικούς εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Άλλες δικλίδες ελέγχου που θεωρεί ο ελεγκτής κατάλληλες ώστε να του επιτραπεί η επίτευξη των στόχων της παραγράφου 13 όσον αφορά στους κινδύνους σε επίπεδο ισχυρισμών, με βάση την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή.

A152. Οι δικλίδες στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου πρέπει να εντοπίζονται όταν αυτές πληρούν ένα ή περισσότερα από τα κριτήρια που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 26(α). Ωστόσο, όταν πολλαπλές δικλίδες επιτυγχάνουν τον ίδιο στόχο, είναι περιττό να εντοπιστεί καθεμία εξ αυτών που σχετίζονται με έναν τέτοιο στόχο.

Τύποι δικλίδων ελέγχου στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 26)

A153. Παραδείγματα δικλίδων στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου περιλαμβάνουν εξουσιοδοτήσεις και εγκρίσεις, επαληθεύσεις, επιβεβαιώσεις (όπως έλεγχοι επεξεργασίας και επικύρωσης ή αυτοματοποιημένοι υπολογισμοί), διαχωρισμό καθηκόντων και φυσικές ή λογικές δικλίδες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τη διαφύλαξη περιουσιακών στοιχείων.

A154. Οι δικλίδες στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν δικλίδες που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση και αντιμετωπίζουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με γνωστοποιήσεις οι οποίες δεν καταρτίζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτές οι δικλίδες ελέγχου ενδέχεται να σχετίζονται με πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και προέρχονται από άλλα γενικά και επικουρικά λογιστικά αρχεία.

A155. Ανεξάρτητα από το αν οι δικλίδες ελέγχου βρίσκονται σε περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας ή σε μη αυτοματοποιημένα συστήματα, μπορεί να έχουν διάφορους στόχους και να εφαρμόζονται σε διάφορα οργανωτικά και λειτουργικά επίπεδα.

Κλιμάκωση (Βλ. παρ. 26)

A156. Οι δικλίδες στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου για λιγότερο σύνθετες οντότητες είναι πιθανό να είναι παρόμοιες με εκείνες σε μεγαλύτερες οντότητες, αλλά η τυπικότητα με την οποία λειτουργούν μπορεί να διαφέρει. Επιπλέον, σε λιγότερο σύνθετες οντότητες, περισσότερες δικλίδες ελέγχου μπορούν να εφαρμοστούν απευθείας από τη διοίκηση.

Παράδειγμα:

Η αποκλειστική εξουσία της διοίκησης για χορήγηση πίστωσης σε πελάτες και έγκριση σημαντικών αγορών μπορεί να αποτελεί ισχυρή δικλίδα επί σημαντικών υπολοίπων λογαριασμών και συναλλαγών.

A157. Μπορεί να μην είναι πρακτικά εφικτός ο διαχωρισμός καθηκόντων σε λιγότερο σύνθετες οντότητες που έχουν λιγότερους υπαλλήλους. Ωστόσο, σε μια οντότητα που διοικείται από τον ιδιοκτήτη, ο ιδιοκτήτης - διοικητής μπορεί να είναι σε θέση να ασκεί πιο αποτελεσματική εποπτεία μέσω της άμεσης συμμετοχής του σε σχέση με μια μεγαλύτερη οντότητα, η οποία μπορεί να αντισταθμίσει τις γενικά πιο περιορισμένες ευκαιρίες για διαχωρισμό των καθηκόντων. Παρόλα αυτά, όπως εξηγείται επίσης στο ΔΠΕ 240, η κυριαρχία της διοίκησης από ένα άτομο μπορεί να αποτελεί ενδεχόμενη ανεπάρκεια

δικλίδων ελέγχου, εφόσον υπάρχει η ευκαιρία για παραβίασή τους από τη διοίκηση³⁹.

Δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών (Βλ. παρ. 26(α))

Δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν τους κινδύνους που ορίζονται σημαντικοί κίνδυνοι (Βλ. παρ. 26(α)(i))

A158. Ανεξάρτητα από το εάν ο ελεγκτής σχεδιάζει να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν σημαντικούς κινδύνους, η κατανόηση που αποκτήθηκε σχετικά με την προσέγγιση της διοίκησης για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων μπορεί να αποτελέσει τη βάση για το σχεδιασμό και την εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών που ανταποκρίνονται σε σημαντικούς κινδύνους, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 330⁴⁰. Παρότι οι κίνδυνοι που σχετίζονται με σημαντικά ή ασυνήθιστα θέματα ή θέματα που περιλαμβάνουν κρίση είναι συχνά λιγότερο πιθανό να υπόκεινται σε δικλίδες ρουτίνας, η διοίκηση μπορεί να έχει άλλους τρόπους αντίδρασης στην αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Συνεπώς, η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με το εάν η οντότητα έχει σχεδιάσει και εφαρμόσει δικλίδες ελέγχου για σημαντικούς κινδύνους που προκύπτουν από ασυνήθιστα θέματα ή θέματα που περιλαμβάνουν κρίση μπορεί να περιλαμβάνει το εάν και το πώς η διοίκηση ανταποκρίνεται στους κινδύνους αυτούς. Τέτοιες απαντήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Δικλίδες ελέγχου, όπως η επισκόπηση των παραδοχών από ανώτερα διοικητικά στελέχη ή εμπειρογνώμονες.
- Τεκμηριωμένες διαδικασίες για λογιστικές εκτιμήσεις.
- Έγκριση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Παράδειγμα:

Όταν υπάρχουν μεμονωμένα γεγονότα, όπως η λήψη ειδοποίησης για σημαντική αγωγή, η εξέταση της απάντησης της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως εάν έχει παραπεμφθεί σε κατάλληλους εμπειρογνώμονες (όπως εσωτερικούς ή εξωτερικούς νομικούς συμβούλους), εάν έχει γίνει αξιολόγηση των ενδεχόμενων επιπτώσεων και με ποιο τρόπο προτείνεται οι περιστάσεις να γνωστοποιηθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

A159. Το ΔΠΕ 240⁴¹ απαιτεί από τον ελεγκτή να κατανοεί τις δικλίδες ελέγχου που σχετίζονται με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης (οι οποίοι αντιμετωπίζονται ως σημαντικοί κίνδυνοι) και εξηγεί

³⁹ ΔΠΕ 240, παράγραφος A28

⁴⁰ ΔΠΕ 330, παράγραφος 21

⁴¹ ΔΠΕ 240, παράγραφοι 28 και A33

περαιτέρω ότι είναι σημαντικό για τον ελεγκτή να κατανοήσει τις δικλίδες ελέγχου που έχει σχεδιάσει, εφαρμόσει και διατηρήσει η διοίκηση για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης.

Δικλίδες ελέγχου σε λογιστικές εγγραφές (Βλ. παρ. 26 (α) (ii))

A160. Οι δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών και είναι αναμενόμενο να εντοπίζονται για όλους τους ελέγχους, είναι δικλίδες σε εγγραφές ημερολογίου, διότι ο τρόπος με τον οποίο μια οντότητα ενσωματώνει πληροφορίες από την επεξεργασία συναλλαγών στο γενικό καθολικό περιλαμβάνει συνήθως τη χρήση εγγραφών ημερολογίου, τυποποιημένες ή μη, αυτοματοποιημένες ή μη. Ο βαθμός στον οποίο εντοπίζονται άλλες δικλίδες ελέγχου μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τη φύση της οντότητας και την προγραμματισμένη προσέγγιση του ελεγκτή για περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου.

Παράδειγμα:

Σε έναν έλεγχο λιγότερο σύνθετης οντότητας, το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας μπορεί να μην είναι πολύπλοκο και ο ελεγκτής να μην σκοπεύει να βασιστεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου. Επιπλέον, ο ελεγκτής ενδέχεται να μην έχει εντοπίσει σημαντικούς κινδύνους ή άλλους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος για τους οποίους είναι απαραίτητο να αξιολογήσει τον σχεδιασμό των δικλίδων ελέγχου και να διαπιστώσει ότι έχουν εφαρμοστεί. Σε έναν τέτοιο έλεγχο, ο ελεγκτής μπορεί να διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν εντοπισμένες δικλίδες ελέγχου εκτός από τις δικλίδες της οντότητας στις εγγραφές ημερολογίου.

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A161. Σε μη αυτοματοποιημένα συστήματα γενικού καθολικού, μπορεί να εντοπιστούν μη τυποποιημένες εγγραφές ημερολογίου μέσω επιθεώρησης λογιστικών αρχείων, ημερολογίου και υποστηρικτικών αρχείων. Όταν χρησιμοποιούνται αυτοματοποιημένες διαδικασίες για την τήρηση του γενικού καθολικού και την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τέτοιες εγγραφές ενδέχεται να υπάρχουν μόνο σε ηλεκτρονική μορφή και, ως εκ τούτου, να εντοπίζονται ευκολότερα με τη χρήση αυτοματοποιημένων τεχνικών.

Παράδειγμα:

Κατά τον έλεγχο μιας λιγότερο σύνθετης οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εξάγει συνολική λίστα όλων των εγγραφών ημερολογίου σε ένα απλό υπολογιστικό φύλλο. Στη συνέχεια, ο ελεγκτής μπορεί να έχει τη δυνατότητα να ταξινομήσει τις εγγραφές ημερολογίου εφαρμόζοντας μια ποικιλία φίλτρων, όπως το ποσό νομίσματος, το όνομα του συντάκτη ή του αναθεωρητή, τις εγγραφές ημερολογίου που συνθέτουν τον ισολογισμό και

την κατάσταση αποτελεσμάτων μόνο, ή να προβάλλει την εγγραφή κατά την ημερομηνία που καταχωρήθηκε στο γενικό καθολικό, για να βοηθηθεί ο ίδιος στο σχεδιασμό αντιμετώπισης των κινδύνων που εντοπίζονται σε σχέση με τις εγγραφές ημερολογίου.

Δικλίδες ελέγχου των οποίων ο ελεγκτής σχεδιάζει να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα (Βλ. παρ. 26(α)(iii))

A162. Ο ελεγκτής καθορίζει εάν υπάρχουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών για τους οποίους δεν είναι δυνατόν να ληφθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μόνο μέσω ουσιαστικών διαδικασιών. Ο ελεγκτής καλείται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330⁴², να σχεδιάσει και να εκτελέσει δοκιμασίες επί δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν τέτοιους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος όταν οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμών. Κατά συνέπεια, όταν υπάρχουν τέτοιες δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν αυτούς τους κινδύνους, απαιτείται να εντοπίζονται και να αξιολογούνται.

A163. Σε άλλες περιπτώσεις, όταν ο ελεγκτής σχεδιάζει να λάβει υπόψη τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου για τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, οι δικλίδες αυτές πρέπει επίσης να εντοπίζονται επειδή το ΔΠΕ 330⁴³ απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και εκτελεί δοκιμασίες επί αυτών των δικλίδων ελέγχου.

Παραδείγματα:

Ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου:

- Επί συνηθισμένων κατηγοριών συναλλαγών, επειδή οι δοκιμασίες αυτές μπορεί να είναι πιο αποτελεσματικές ή αποδοτικές για μεγάλους όγκους ομοιογενών συναλλαγών.
- Επί της πληρότητας και της ακρίβειας των πληροφοριών που παράγονται από την οντότητα (π.χ. δικλίδες ελέγχου κατά την κατάρτιση αναφορών που δημιουργούνται από το σύστημα), για τον προσδιορισμό της αξιοπιστίας αυτών των πληροφοριών, όταν ο ελεγκτής προτίθεται να λάβει υπόψη τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών στο σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου.
- Σχετικά με τις λειτουργίες και τους στόχους συμμόρφωσης όταν σχετίζονται με δεδομένα που ο ελεγκτής αξιολογεί ή χρησιμοποιεί στην εφαρμογή διαδικασιών ελέγχου.

⁴² ΔΠΕ 330, παράγραφος 8(β)

⁴³ ΔΠΕ 330, παράγραφος 8(α)

A164. Τα σχέδια του ελεγκτή να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου μπορεί επίσης να επηρεαστούν από τους εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, εάν εντοπιστούν ελαττώματα που σχετίζονται με το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, αυτό μπορεί να επηρεάσει τις συνολικές προσδοκίες του ελεγκτή σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των άμεσων δικλίδων ελέγχου.

Άλλες δικλίδες ελέγχου που ο ελεγκτής θεωρεί κατάλληλες (Βλ. παρ. 26(α)(iv))

A165. Άλλες δικλίδες ελέγχου που μπορεί να θεωρήσει ο ελεγκτής κατάλληλες για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση του σχεδιασμού, καθώς και για τον ορισμό του τρόπου εφαρμογής του, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους που έχουν εκτιμηθεί ως υψηλότεροι στο φάσμα ενδογενών κινδύνων, αλλά δεν έχουν προσδιοριστεί ως σημαντικοί κίνδυνοι.
- Δικλίδες ελέγχου που σχετίζονται με τη συμφωνία λεπτομερών αρχείων με το γενικό καθολικό, ή
- Συμπληρωματικές δικλίδες ελέγχου χρήστη οντότητας, εάν χρησιμοποιείται οργανισμός υπηρεσιών⁴⁴.

Εντοπισμός εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων πτυχών του περιβάλλοντός της, κίνδυνοι που προκύπτουν από τη χρήση της και γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας (Βλ. παρ. 26 (β) - (γ))

Το **Παράρτημα 5**, περιλαμβάνει παραδείγματα χαρακτηριστικών εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων πτυχών του περιβάλλοντός της, καθώς και καθοδήγηση που σχετίζεται με αυτά τα χαρακτηριστικά, τα οποία ενδέχεται να είναι σημαντικά για τον εντοπισμό εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων πτυχών του περιβάλλοντός της που υπόκεινται σε κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση αυτής.

Εντοπισμός εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων πτυχών του περιβάλλοντός της (Βλ. παρ. 26(β))

Γιατί ο ελεγκτής εντοπίζει κινδύνους που εγείρονται από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας και τις εντοπισθείσες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας που σχετίζονται με τις εφαρμογές αυτής, καθώς και με άλλες πτυχές του περιβάλλοντός της.

⁴⁴ ΔΠΕ 402, «Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών»

A166. Η κατανόηση των κινδύνων που εγείρονται από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας και τις γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας που εφαρμόζει η οντότητα για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων μπορεί να επηρεάσει:

- Την απόφαση του ελεγκτή σχετικά με το αν θα δοκιμαστεί η λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου για την αντιμετώπιση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

Παράδειγμα:

Όταν οι γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας δεν έχουν σχεδιαστεί αποτελεσματικά ή δεν εφαρμόζονται κατάλληλα για την αντιμετώπιση κινδύνων που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας (π.χ., οι δικλίδες δεν εμποδίζουν ούτε εντοπίζουν κατάλληλα μη εξουσιοδοτημένες αλλαγές προγράμματος ή μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση σε εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας), αυτό μπορεί να επηρεάσει την απόφαση του ελεγκτή να βασιστεί σε αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου εντός των επηρεαζόμενων εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας.

- Την εκτίμηση του ελεγκτή για τον κίνδυνο δικλίδων ελέγχου σε επίπεδο ισχυρισμών.

Παράδειγμα:

Η τρέχουσα λειτουργική αποτελεσματικότητα μιας δικλίδας ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών μπορεί να εξαρτάται από ορισμένες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας που εμποδίζουν ή εντοπίζουν μη εξουσιοδοτημένες αλλαγές προγράμματος στη δικλίδα ελέγχου πληροφορικής τεχνολογίας για την επεξεργασία πληροφοριών (δηλαδή, δικλίδες ελέγχου αλλαγής προγράμματος στη σχετική εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας). Σε τέτοιες περιστάσεις, η αναμενόμενη λειτουργική αποτελεσματικότητα (ή έλλειψη αυτής) της γενικής δικλίδας πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί να επηρεάσει την εκτίμηση του ελεγκτή (π.χ., η δικλίδα ελέγχου κινδύνου μπορεί να είναι υψηλότερη όταν τέτοιες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας αναμένεται να είναι αναποτελεσματικές ή εάν ο ελεγκτής δεν σχεδιάζει να δοκιμάσει τις γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας).

- Τη στρατηγική του ελεγκτή για τη δοκιμασία πληροφοριών που παράγονται από την οντότητα οι οποίες παράγονται από ή περιλαμβάνουν πληροφορίες από εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας.

Παράδειγμα:

Όταν οι πληροφορίες που παράγονται από την οντότητα για να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια παράγονται από εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να δοκιμάσει δικλίδες ελέγχου επί αναφορών που δημιουργούνται από το σύστημα, συμπεριλαμβανομένης της ταυτοποίησης και δοκιμασίας των γενικών

δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας που αντιμετωπίζουν κινδύνους ακατάλληλων ή μη εξουσιοδοτημένων αλλαγών προγράμματος ή άμεσες αλλαγές δεδομένων στις αναφορές.

- Την εκτίμηση του ελεγκτή για τον ενδογενή κίνδυνο σε επίπεδο ισχυρισμών, ή

Παράδειγμα:

Όταν υπάρχουν σημαντικές ή εκτεταμένες αλλαγές προγραμματισμού σε μια εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας για την αντιμετώπιση νέων ή αναθεωρημένων απαιτήσεων αναφοράς του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, αυτό μπορεί να είναι δείκτης της πολυπλοκότητας των νέων απαιτήσεων και της επίδρασής τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Όταν προκύψουν τόσο εκτεταμένοι προγραμματισμοί ή αλλαγές δεδομένων, η εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας είναι επίσης πιθανό να υπόκειται σε κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας.

- Τον σχεδιασμό περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου.

Παράδειγμα:

Εάν οι δικλίδες ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών εξαρτώνται από γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να ελέγξει την λειτουργική αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας, πράγμα που θα απαιτήσει στη συνέχεια το σχεδιασμό δοκιμασιών δικλίδων ελέγχου για τέτοιες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας. Εάν υπό τις ίδιες περιστάσεις, ο ελεγκτής αποφασίσει να μην ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας ή οι γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας αναμένεται να είναι αναποτελεσματικές, τότε οι σχετικοί κίνδυνοι που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί να χρειαστεί να αντιμετωπιστούν μέσω του σχεδιασμού ουσιαστικών διαδικασιών. Ωστόσο, οι κίνδυνοι που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας ενδέχεται να μην μπορούν να αντιμετωπιστούν όταν αυτοί σχετίζονται με κινδύνους για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει τις επιπτώσεις στη γνώμη του ελεγκτή.

Εντοπισμός εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγειρόμενους από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας

A167. Για τις εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που σχετίζονται με το πληροφοριακό σύστημα, η κατανόηση της φύσης και της πολυπλοκότητας των συγκεκριμένων διαδικασιών πληροφορικής και γενικών δικλίδων

πληροφορικής τεχνολογίας, που διαθέτει η οντότητα μπορούν να βοηθήσουν τον ελεγκτή να καθορίσει σε ποιες εφαρμογές πληροφορικής βασίζεται η οντότητα για την ακριβή επεξεργασία και συντήρηση της ακεραιότητας των πληροφοριών στο πληροφοριακό σύστημά της. Τέτοιες εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας ενδέχεται να υπόκεινται σε κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας.

A168. Ο εντοπισμός των εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγείρμενους από τη χρήση αυτής συνεπάγεται τη λήψη υπόψη των δικλίδων ελέγχου που εντοπίζονται από τον ελεγκτή, διότι αυτές οι δικλίδες ενδέχεται να περιλαμβάνουν τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας ή να βασίζονται σε αυτή. Ο ελεγκτής μπορεί να επικεντρωθεί στο εάν μια εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας περιλαμβάνει αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου στις οποίες βασίζεται η διοίκηση και που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει, συμπεριλαμβανομένων δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο αποθηκεύονται και υποβάλλονται σε επεξεργασία στο πληροφοριακό σύστημα οι πληροφορίες που σχετίζονται με σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων και εάν η διοίκηση βασίζεται σε γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας για τη διατήρηση της ακεραιότητας αυτών των πληροφοριών.

A169. Οι δικλίδες ελέγχου που εντοπίζονται από τον ελεγκτή μπορεί να εξαρτώνται από αναφορές που δημιουργούνται από το σύστημα, οπότε οι εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που παράγουν αυτές τις αναφορές ενδέχεται να υπόκεινται σε κινδύνους που εγείρονται από τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας. Σε άλλες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να μην σχεδιάζει να βασίζεται σε δικλίδες ελέγχου επί των αναφορών που δημιουργούνται από το σύστημα αλλά να θέτει σε δοκιμασία άμεσα τις εισροές και εκροές αυτών των αναφορών, οπότε ενδέχεται να μην εντοπίσει τις σχετικές εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας οι οποίες υπόκεινται σε κινδύνους που εγείρονται από αυτήν.

Κλιμάκωση

A170. Η έκταση της κατανόησης του ελεγκτή για τις διαδικασίες πληροφορικής τεχνολογίας, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού στον οποίο η οντότητα έχει γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας, θα ποικίλει ανάλογα με τη φύση και τις συνθήκες της οντότητας και του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας αυτής, καθώς και με βάση τη φύση και την έκταση των δικλίδων ελέγχου που εντοπίζει ο ελεγκτής. Ο αριθμός των εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγείρμενους από τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας θα διαφέρει επίσης με βάση αυτούς τους παράγοντες.

Παραδείγματα:

- Μια οντότητα που χρησιμοποιεί εμπορικό λογισμικό και δεν έχει πρόσβαση στον πηγαίο κώδικα για να κάνει οποιεσδήποτε αλλαγές στο πρόγραμμα, είναι απίθανο να έχει διαδικασία αλλαγών προγράμματος, αλλά μπορεί να έχει διαδικασία ή διαδικασίες για τη διαμόρφωση του λογισμικού (π.χ. το λογιστικό σχέδιο, τις παραμέτρους αναφοράς ή τα κατώτατα όρια). Επιπλέον, η οντότητα μπορεί να έχει μια διαδικασία ή διαδικασίες για τη διαχείριση της πρόσβασης στην εφαρμογή (π.χ., ένα καθορισμένο άτομο με πρόσβαση διαχειριστή στο εμπορικό λογισμικό). Σε τέτοιες συνθήκες, η οντότητα είναι απίθανο να έχει ή να χρειάζεται επίσημες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας.
- Αντίθετα, μια μεγαλύτερη οντότητα μπορεί να βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στην πληροφορική τεχνολογία και το περιβάλλον αυτής ενδέχεται να περιλαμβάνει πολλαπλές εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας ενώ οι διαδικασίες πληροφορικής τεχνολογίας για τη διαχείριση του περιβάλλοντος αυτής μπορεί να είναι σύνθετες (π.χ., υπάρχει ένα ειδικό τμήμα πληροφορικής τεχνολογίας που αναπτύσσει και εφαρμόζει αλλαγές προγράμματος και διαχειρίζεται δικαιώματα πρόσβασης), συμπεριλαμβανομένου ότι η οντότητα έχει εφαρμόσει επίσημες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας στις διαδικασίες της.
- Όταν η διοίκηση δεν βασίζεται σε αυτοματοποιημένες ή γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας για την επεξεργασία συναλλαγών ή τη διατήρηση των δεδομένων και ο ελεγκτής δεν έχει εντοπίσει καμία αυτοματοποιημένη δικλίδα ή άλλες δικλίδες ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών (ή άλλες δικλίδες που εξαρτώνται από τις γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας), τότε ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει να θέσει σε άμεση δοκιμασία κάθε πληροφορία που παράγεται από την οντότητα και περιλαμβάνει πληροφορική τεχνολογία και ενδέχεται να μην μπορεί να εντοπίσει τυχόν εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση αυτής.
- Όταν η διοίκηση βασίζεται σε μια εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας για την επεξεργασία ή τη διατήρηση δεδομένων και ο όγκος των δεδομένων είναι σημαντικός και η διοίκηση βασίζεται στην εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας για την πραγματοποίηση αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου που έχει επίσης εντοπίσει ο ελεγκτής, τότε η εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας πιθανόν να υπόκειται σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση αυτής.

A171. Όταν μια οντότητα έχει μεγαλύτερη πολυπλοκότητα στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας της, ο εντοπισμός των εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων πτυχών του περιβάλλοντος αυτής, ο προσδιορισμός των

σχετικών κινδύνων εγείρομενων από τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας και ο εντοπισμός γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας είναι πιθανό να απαιτούν τη συμμετοχή μελών της ομάδας ελέγχου με εξειδικευμένες δεξιότητες στην πληροφορική τεχνολογία. Μια τέτοια εμπλοκή είναι πιθανό να είναι ουσιαστική και ενδεχομένως εκτεταμένη, για σύνθετα περιβάλλοντα πληροφορικής τεχνολογίας.

Εντοπισμός άλλων πτυχών του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγείρομενους από της χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας

A172. Οι άλλες πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας που ενδέχεται να υπόκεινται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση αυτής περιλαμβάνουν το δίκτυο, το λειτουργικό σύστημα και τις βάσεις δεδομένων και, σε ορισμένες περιπτώσεις, διεπαφές μεταξύ εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας. Άλλες πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας γενικά δεν εντοπίζονται όταν ο ελεγκτής δεν εντοπίζει εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση αυτής. Όταν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που υπόκεινται σε κινδύνους εγείρομενους από την πληροφορική τεχνολογία, είναι πιθανό να εντοπιστούν άλλες πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας (π.χ. βάση δεδομένων, λειτουργικό σύστημα, δίκτυο) επειδή αυτές οι πτυχές υποστηρίζουν και αλληλοεπιδρούν με τις αναγνωρισμένες εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας.

Εντοπισμός κινδύνων εγείρομενων από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας και γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας (Βλ. παρ. 26(γ))

Το Παράρτημα 6 , παραθέτει περαιτέρω ζητήματα για την κατανόηση των γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας.

A173. Κατά τον εντοπισμό των εγείρομενων κινδύνων από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη τη φύση της εντοπισμένης εφαρμογής πληροφορικής τεχνολογίας ή άλλες πτυχές του περιβάλλοντος αυτής και τους λόγους για τους οποίους υπόκειται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση της. Για ορισμένες εντοπισμένες εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας ή άλλες πτυχές του περιβάλλοντος αυτής, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει εφαρμοστέους κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας οι οποίοι σχετίζονται κυρίως με μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση ή μη εξουσιοδοτημένες αλλαγές στο πρόγραμμα, καθώς και με κινδύνους που σχετίζονται με ακατάλληλες αλλαγές δεδομένων (π.χ. τον κίνδυνο ακατάλληλων αλλαγών στα δεδομένα μέσω άμεσης πρόσβασης στη βάση δεδομένων ή τη δυνατότητα άμεσης παραποίησης πληροφοριών).

A174. Η έκταση και η φύση των εφαρμοστέων κινδύνων εγείρομενων από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση και τα χαρακτηριστικά των εντοπισμένων εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλες πτυχές του περιβάλλοντος αυτής. Εφαρμοστέοι κίνδυνοι πληροφορικής

τεχνολογίας ενδέχεται να προκύψουν όταν η οντότητα χρησιμοποιεί εξωτερικούς ή εσωτερικούς παρόχους υπηρεσιών για ορισμένες πτυχές του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας της (π.χ., εξωτερική ανάθεση της φιλοξενίας του περιβάλλοντος πληροφορικής τεχνολογίας της σε τρίτο μέρος ή χρήση κοινού κέντρου υπηρεσιών για κεντρική διαχείριση διαδικασιών πληροφορικής τεχνολογίας σε όμιλο). Οι εφαρμοστέοι κίνδυνοι που προκύπτουν από τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί επίσης να εντοπιστούν σχετικά με την ασφάλεια στον κυβερνοχώρο. Είναι πιο πιθανό ότι θα προκύψουν περισσότεροι κίνδυνοι από τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας όταν ο όγκος ή η πολυπλοκότητα των αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου εφαρμογών είναι υψηλότερη και η διοίκηση εξαρτάται περισσότερο από αυτές τις δικλίδες για την αποτελεσματική επεξεργασία των συναλλαγών ή την αποτελεσματική διατήρηση της ακεραιότητας των υποκείμενων πληροφοριών.

Αξιολόγηση του σχεδιασμού και καθορισμός της εφαρμογής των εντοπισμένων δικλίδων ελέγχου στο συστατικό μέρος/στοιχείο δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 26 (δ))

A175. Η αξιολόγηση του σχεδιασμού μιας εντοπισμένης δικλίδας ελέγχου περιλαμβάνει την εξέταση του ελεγκτή σχετικά με το εάν η δικλίδα, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλες δικλίδες ελέγχου, είναι ικανή να αποτρέψει αποτελεσματικά ή να ανιχνεύσει και να διορθώσει ουσιώδη σφάλματα (δηλαδή, τον στόχο της δικλίδας ελέγχου).

A176. Ο ελεγκτής καθορίζει την εφαρμογή μιας εντοπισμένης δικλίδας ελέγχου θεμελιώνοντας τη βεβαιότητα ότι η δικλίδα όντως υπάρχει και η οντότητα τη χρησιμοποιεί. Υπάρχει ένα ελάχιστο σημείο στην αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς την εφαρμογή της δικλίδας ελέγχου που δεν έχει σχεδιαστεί αποτελεσματικά. Επομένως, ο ελεγκτής αξιολογεί πρώτα τον σχεδιασμό μιας δικλίδας ελέγχου. Ο ακατάλληλος σχεδιασμός μιας δικλίδας ελέγχου μπορεί να αντιπροσωπεύει ελάττωμα σε αυτή.

A177. Οι διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το σχεδιασμό και την εφαρμογή των εντοπισμένων δικλίδων ελέγχου στο συστατικό μέρος/στοιχείο των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Διερευνητικά ερωτήματα στο προσωπικό της οντότητας.
- Παρατήρηση της εφαρμογής συγκεκριμένων δικλίδων ελέγχου.
- Επιθεώρηση εγγράφων και εκθέσεων.

Ωστόσο, μόνο η έρευνα δεν αρκεί για τέτοιους σκοπούς.

A178. Ο ελεγκτής μπορεί να αναμένει, με βάση την εμπειρία από τον προηγούμενο έλεγχο ή με βάση τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου της τρέχουσας περιόδου, ότι η διοίκηση δεν έχει σχεδιάσει ή εφαρμόσει αποτελεσματικά δικλίδες

ελέγχου για την αντιμετώπιση ενός σημαντικού κινδύνου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι διαδικασίες που εκτελούνται για την αντιμετώπιση της απαίτησης της παραγράφου 26(δ) μπορεί να συνίστανται στη διαπίστωση ότι αυτές οι δικλίδες ελέγχου δεν έχουν σχεδιαστεί ή εφαρμοστεί αποτελεσματικά. Εάν τα αποτελέσματα των διαδικασιών υποδεικνύουν ότι οι δικλίδες έχουν πρόσφατα σχεδιαστεί ή εφαρμοστεί, τότε ο ελεγκτής καλείται να εκτελέσει τις διαδικασίες της παραγράφου 26(β)-(δ) στις πρόσφατα σχεδιασμένες ή εφαρμοσμένες δικλίδες ελέγχου.

- A179. Ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι μια δικλίδα ελέγχου, η οποία έχει σχεδιαστεί και εφαρμοστεί αποτελεσματικά, μπορεί να είναι κατάλληλη για δοκιμασία προκειμένου να ληφθεί υπόψη η λειτουργική της αποτελεσματικότητα κατά τον σχεδιασμό ουσιαστικών διαδικασιών. Ωστόσο, όταν μια δικλίδα ελέγχου δεν έχει σχεδιαστεί ή εφαρμοστεί αποτελεσματικά, δεν υπάρχει όφελος από τη δοκιμή της. Όταν ο ελεγκτής σχεδιάζει να δοκιμάσει μια δικλίδα ελέγχου, οι πληροφορίες που λαμβάνονται σχετικά με τον βαθμό στον οποίο η δικλίδα αντιμετωπίζει τον (τους) κίνδυνο(-ους) ουσιώδους σφάλματος αποτελούν ένα στοιχείο για την αξιολόγηση του κινδύνου δικλίδων του ελεγκτή σε επίπεδο ισχυρισμών.
- A180. Η αξιολόγηση του σχεδιασμού και ο καθορισμός της εφαρμογής των εντοπισμένων δικλίδων ελέγχου στο συστατικό μέρος/στοιχείο δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου δεν επαρκεί για τη δοκιμή της λειτουργικής αποτελεσματικότητάς τους. Ωστόσο, για αυτοματοποιημένες δικλίδες, ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου εντοπίζοντας και δοκιμάζοντας γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας που φροντίζουν για τη συνεπή λειτουργία μιας αυτοματοποιημένης δικλίδας αντί να εκτελούν άμεσα δοκιμές λειτουργικής αποτελεσματικότητας αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου. Η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την εφαρμογή μη αυτοματοποιημένης δικλίδας ελέγχου σε δεδομένη χρονική στιγμή δεν παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της δικλίδας σε άλλες χρονικές στιγμές κατά την υπό έλεγχο περίοδο. Οι δοκιμές της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των δοκιμασιών έμμεσων δικλίδων ελέγχου, περιγράφονται περαιτέρω στο ΔΠΕ 330⁴⁵.
- A181. Όταν ο ελεγκτής δεν σχεδιάζει να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των εντοπισμένων δικλίδων ελέγχου, τότε η κατανόησή του ενδέχεται να βοηθήσει στον σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών ελέγχου που ανταποκρίνονται στους σχετικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Παράδειγμα:

⁴⁵ ΔΠΕ 330, παράγραφοι 8-11

Τα αποτελέσματα αυτών των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου μπορεί να παρέχουν μια βάση για να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής πιθανές αποκλίσεις σε έναν πληθυσμό κατά τον σχεδιασμό δειγμάτων ελέγχου.

Ελαττώματα των δικλίδων ελέγχου εντός του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (Βλ. παρ. 27)

A182. Κατά την εκτέλεση των αξιολογήσεων καθενός από τα συστατικά του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας⁴⁶, ο ελεγκτής μπορεί να διαπιστώσει ότι ορισμένες πολιτικές της οντότητας σε ένα συστατικό μέρος/στοιχείο δεν είναι κατάλληλες για τη φύση και τις περιστάσεις της. Μια τέτοια διαπίστωση μπορεί να είναι ένας δείκτης που βοηθά τον ελεγκτή στον εντοπισμό ελαττωμάτων στις δικλίδες. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ένα ή περισσότερα ελαττώματα στις δικλίδες ελέγχου, τότε μπορεί να εξετάσει την επίδραση αυτών των ελαττωμάτων δικλίδων στον σχεδιασμό περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 330.

A183. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ένα ή περισσότερα ελαττώματα στις δικλίδες ελέγχου, το ΔΠΕ 265⁴⁷ απαιτεί από αυτόν να καθορίσει εάν, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, τα ελαττώματα των δικλίδων αυτών συνιστούν σημαντική ανεπάρκεια. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την επαγγελματική κρίση του για να καθορίσει εάν ένα ελάττωμα αντιπροσωπεύει σημαντική ανεπάρκεια δικλίδων ελέγχου⁴⁸.

Παραδείγματα:

Περιστάσεις που ενδέχεται να υποδηλώνουν την ύπαρξη σημαντικού ελαττώματος δικλίδων ελέγχου περιλαμβάνουν ζητήματα όπως:

- Τον εντοπισμό απάτης οποιουδήποτε μεγέθους στην οποία εμπλέκονται ανώτερα διοικητικά στελέχη·
- Εντοπισθείσες εσωτερικές διαδικασίες που είναι ανεπαρκείς σχετικά με την αναφορά και την γνωστοποίηση ελαττωμάτων που διαπιστώθηκαν από τον εσωτερικό έλεγχο·
- Προηγούμενως γνωστοποιημένα ελαττώματα που δεν διορθώνονται εγκαίρως από τη διοίκηση·
- Αποτυχία της διοίκησης να ανταποκριθεί σε σημαντικούς κινδύνους, για παράδειγμα, με τη μη εφαρμογή δικλίδων ελέγχου για σημαντικούς κινδύνους· και

⁴⁶ Παράγραφοι 21(β), 22(β), 24(γ), 25(δ)

⁴⁷ ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και για τη διοίκηση»

⁴⁸ Στο ΔΠΕ 265, οι παράγραφοι A6 – A7 καθορίζουν δείκτες σημαντικών ελλείψεων και θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του εάν ένα ελάττωμα ή ένας συνδυασμός ελαττωμάτων στις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου συνιστά σημαντική έλλειψη.

- Η αναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που είχαν εκδοθεί προηγουμένως.

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 28-37)

Γιατί ο ελεγκτής εντοπίζει και εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

A184. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος εντοπίζονται και αξιολογούνται από τον ελεγκτή προκειμένου να προσδιοριστεί η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που απαιτούνται για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Αυτά τα στοιχεία επιτρέπουν στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου.

A185. Οι πληροφορίες που συλλέγονται με τη διενέργεια διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να παρέχουν τη βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, τα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται κατά την αξιολόγηση του σχεδιασμού των δικλίδων ελέγχου που εντοπίστηκαν και τον καθορισμό του εάν οι δικλίδες αυτές έχουν εφαρμοστεί στο συστατικό μέρος/στοιχείο των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου, χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη της εκτίμησης κινδύνου. Τέτοια τεκμήρια παρέχουν επίσης τη βάση στον ελεγκτή να σχεδιάσει συνολικές απαντήσεις για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330.

Εντοπισμός κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 28)

A186. Ο εντοπισμός των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος πραγματοποιείται πριν από την εξέταση τυχόν σχετικών δικλίδων ελέγχου (δηλ. ενδογενούς κινδύνου) και βασίζεται στην προκαταρκτική εξέταση του ελεγκτή για σφάλματα που έχουν εύλογη πιθανότητα να συμβούν αλλά και να είναι ουσιώδη εφόσον συμβούν⁴⁹.

A187. Ο εντοπισμός των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος παρέχει επίσης τη βάση για τον καθορισμό των σχετικών ισχυρισμών από τον ελεγκτή, ο οποίος βοηθά στον προσδιορισμό των σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων.

Ισχυρισμοί

Γιατί ο ελεγκτής χρησιμοποιεί ισχυρισμούς

A188. Κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί ισχυρισμούς για να εξετάσει διαφορετικούς τύπους

⁴⁹ ΔΠΕ 200, παράγραφος A15α

πιθανών σφαλμάτων που μπορεί να προκύψουν. Οι ισχυρισμοί για τους οποίους ο ελεγκτής εντόπισε σχετικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος είναι σχετικοί ισχυρισμοί.

Χρήση ισχυρισμών

A189. Κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τις κατηγορίες ισχυρισμών όπως περιγράφονται στην παράγραφο A190(α)-(β) παρακάτω ή μπορεί να τους εκφράσει διαφορετικά, εφόσον έχουν καλυφθεί όλες οι πτυχές που περιγράφονται παρακάτω. Ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να συνδυάσει τους ισχυρισμούς αναφορικά με κατηγορίες συναλλαγών και γεγονότων και τις σχετικές γνωστοποιήσεις, με τους ισχυρισμούς για τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

A190. Ισχυρισμοί που χρησιμοποιήθηκαν από τον ελεγκτή κατά την εξέταση των διαφόρων τύπων πιθανών σφαλμάτων μπορεί να εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες:

(α) Ισχυρισμοί αναφορικά με κατηγορίες συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και σχετικές γνωστοποιήσεις, για την περίοδο υπό έλεγχο:

(i) Πραγματοποίηση - συναλλαγές και γεγονότα που έχουν καταχωρηθεί ή γνωστοποιηθεί συνέβησαν και τέτοιες συναλλαγές και γεγονότα αφορούν στην οντότητα.

(ii) Πληρότητα - όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί πράγματι καταχωρήθηκαν και όλες οι σχετικές γνωστοποιήσεις που έπρεπε να έχουν συμπεριληφθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλήφθηκαν δεόντως.

(iii) Ακρίβεια - ποσά και άλλα στοιχεία που σχετίζονται με καταχωρημένες συναλλαγές και γεγονότα καταγράφηκαν καταλλήλως και οι σχετικές γνωστοποιήσεις επιμετρήθηκαν και περιεγράφηκαν δεόντως.

(iv) Διαχωρισμός - οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταχωρηθεί στην ορθή λογιστική περίοδο.

(v) Ταξινόμηση - οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταχωρηθεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.

(vi) Παρουσίαση - οι συναλλαγές και τα γεγονότα συγκεντρώνονται ή διαχωρίζονται κατάλληλα και περιγράφονται με σαφήνεια, και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι συναφείς και κατανοητές στο πλαίσιο των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

(β) Ισχυρισμοί αναφορικά με τα υπόλοιπα λογαριασμών καθώς και σχετικές γνωστοποιήσεις, στο τέλος της περιόδου:

- (i) Ύπαρξη - τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και συμμετοχικά συμφέροντα υπάρχουν.
- (ii) Δικαιώματα και υποχρεώσεις - η οντότητα κατέχει ή ελέγχει τα δικαιώματα σε περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις είναι πράγματι δεσμεύσεις της οντότητας.
- (iii) Πληρότητα - έχουν συμπεριληφθεί όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά δικαιώματα / ίδια κεφάλαια, καθώς και όλες οι σχετικές γνωστοποιήσεις που θα έπρεπε να έχουν συμπεριληφθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- (iv) Ακρίβεια, αποτίμηση και κατανομή - περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και συμμετοχικά δικαιώματα / ίδια κεφάλαια έχουν συμπεριληφθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε κατάλληλα ποσά και οι τυχόν προσαρμογές αποτίμησης ή κατανομής έχουν καταγραφεί καταλλήλως και οι σχετικές γνωστοποιήσεις έχουν επιμετρηθεί και περιγραφεί δεόντως.
- (v) Ταξινόμηση - τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά δικαιώματα / ίδια κεφάλαια έχουν καταχωρηθεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.
- (vi) Παρουσίαση - τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά δικαιώματα / ίδια κεφάλαια συγκεντρώνονται κατάλληλα ή διαχωρίζονται και περιγράφονται με σαφήνεια και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι συναφείς και κατανοητές στο πλαίσιο των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

A191. Οι ισχυρισμοί που περιγράφονται στην παράγραφο A190(α)-(β) ανωτέρω, προσαρμοσμένοι ανάλογα με την περίπτωση, μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν από τον ελεγκτή για την εξέταση των διαφόρων τύπων σφαλμάτων που ενδέχεται να προκύψουν σε γνωστοποιήσεις που δεν σχετίζονται άμεσα με καταγεγραμμένες κατηγορίες συναλλαγών, γεγονότων ή υπολοίπων λογαριασμών.

Παράδειγμα:

Παράδειγμα μιας τέτοιας γνωστοποίησης αποτελεί η περίπτωση που μπορεί να απαιτηθεί από την οντότητα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς να περιγράψει την έκθεσή της σε κινδύνους εγείρομενους από χρηματοπιστωτικά μέσα, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο εγείρονται οι κίνδυνοι, τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες για τη διαχείριση των κινδύνων, καθώς και τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρησή τους.

A192. Κατά τη διατύπωση ισχυρισμών σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οντοτήτων του δημόσιου τομέα, εκτός από αυτούς που αναφέρονται στην παράγραφο A190(α)-(β), η διοίκηση μπορεί συχνά να ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία, τον κανονισμό, ή άλλη αρχή. Αυτοί οι ισχυρισμοί ενδέχεται να εμπίπτουν στο πεδίο του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 28(α) και 30)

Γιατί ο ελεγκτής εντοπίζει και εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων

A193. Ο ελεγκτής εντοπίζει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων για να καθορίσει εάν οι κίνδυνοι έχουν διάχυτη επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και ως εκ τούτου θα απαιτούσαν μια συνολική απάντηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 330⁵⁰.

A194. Επιπλέον, οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να επηρεάσουν μεμονωμένους ισχυρισμούς και ο εντοπισμός αυτών των κινδύνων μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στην εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών και στον σχεδιασμό περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για την αντιμετώπιση των κινδύνων που εντοπίστηκαν.

Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων

A195. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναφέρονται σε κινδύνους που σχετίζονται γενικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους και ενδεχομένως επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς. Οι κίνδυνοι αυτού του είδους δεν ταυτίζονται απαραίτητα με συγκεκριμένους ισχυρισμούς σε επίπεδο κατηγορίας συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (π.χ. κίνδυνος παραβίασης των δικλίδων ελέγχου από τη διοίκηση). Αντιθέτως, αντιπροσωπεύουν περιστάσεις που ενδέχεται να αυξήσουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών. Η αξιολόγηση του ελεγκτή σχετικά με το εάν οι εντοπισμένοι κίνδυνοι σχετίζονται διάχυτα με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις υποστηρίζει την εκτίμησή του για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες περιπτώσεις, ένας αριθμός ισχυρισμών μπορεί επίσης να προσδιοριστεί ως επιρρεπής στον κίνδυνο και, συνεπώς, μπορεί να επηρεάσει τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή σε επίπεδο ισχυρισμών.

⁵⁰ ΔΠΕ 330, παράγραφος 5

Παράδειγμα:

Η οντότητα αντιμετωπίζει λειτουργικές ζημίες και προβλήματα ρευστότητας και βασίζεται σε χρηματοδότηση που δεν έχει ακόμη εξασφαλιστεί. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι η λογιστική βάση δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας δημιουργεί κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σε αυτήν την περίπτωση, το λογιστικό πλαίσιο μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστεί με τη χρήση της λογιστικής βάσης ρευστοποιήσιμων αξιών, γεγονός που πιθανότατα θα επηρεάσει διάχυτα όλους τους ισχυρισμούς.

A196. Ο εντοπισμός και η εκτίμηση του ελεγκτή για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων επηρεάζεται από την κατανόησή του για το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, και ιδίως από την κατανόησή του για το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, τη διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου, καθώς και τη διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικών ελέγχου της οντότητας, και:

- Το αποτέλεσμα των σχετικών αξιολογήσεων που απαιτούνται από τις παραγράφους 21 (β), 22 (β), 24 (γ) και 25 (γ). και
- Τυχόν ελαττώματα των δικλίδων ελέγχου που εντοπίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 27.

Ειδικότερα, οι κίνδυνοι σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να προκύψουν από ελαττώματα στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου ή από εξωτερικά γεγονότα ή συνθήκες, όπως η κάμψη των οικονομικών συνθηκών.

A197. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που οφείλονται σε απάτη ενδέχεται να είναι ιδιαίτερα σχετικοί με την εξέταση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τον ελεγκτή.

Παράδειγμα:

Ο ελεγκτής αντιλαμβάνεται από τις διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας θα χρησιμοποιηθούν σε συζητήσεις με τους δανειστές της προκειμένου να εξασφαλιστεί περαιτέρω χρηματοδότηση για τη διατήρηση κεφαλαίων κίνησης. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να διαπιστώσει ότι υπάρχει μεγαλύτερη ροπή προς το σφάλμα λόγω παραγόντων κινδύνου απάτης που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο (δηλαδή, την ευαισθησία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ουσιώδες σφάλμα λόγω του κινδύνου απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως υπερεκτίμηση περιουσιακών στοιχείων και εσόδων και υποεκτίμηση υποχρεώσεων και εξόδων για να εξασφαλιστεί ότι θα επιτευχθεί χρηματοδότηση).

A198. Η κατανόηση του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών αξιολογήσεων, του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου και άλλων στοιχείων του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εγείρει αμφιβολίες σχετικά με την δυνατότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα στηρίξει την γνώμη του ή εάν αυτό αποτελέσει αιτία απεμπλοκής του από την ανάθεση όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία ή κανονισμό.

Παραδείγματα:

- Ως αποτέλεσμα της αξιολόγησης του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου της οντότητας, ο ελεγκτής διατηρεί επιφυλάξεις για την ακεραιότητα της διοίκησης της οντότητας, οι οποίες μπορεί να είναι τόσο σοβαρές ώστε να αναγκαστεί να συμπεράνει ότι ο κίνδυνος σκόπιμης διαστρέβλωσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση είναι τέτοιος που δεν μπορεί να διενεργηθεί έλεγχος.
- Ως αποτέλεσμα της αξιολόγησης του πληροφοριακού συστήματος και της επικοινωνίας της οντότητας, ο ελεγκτής διαπιστώνει ότι οι σημαντικές αλλαγές στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας έχουν υποστεί κακή διαχείριση, με ελάχιστη εποπτεία από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο ελεγκτής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν σημαντικές ανησυχίες σχετικά με την κατάσταση και την αξιοπιστία των λογιστικών αρχείων της οντότητας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι είναι απίθανο να υπάρχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να υποστηρίζουν τη μη τροποποιημένη γνώμη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

A199. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)⁵¹ θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τον ορισμό του κατά πόσον υπάρχει ανάγκη ο ελεγκτής να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή να αρνηθεί την έκφραση γνώμης ή, όπως ενδεχομένως απαιτείται σε ορισμένες περιπτώσεις, να απεμπλακεί από την ανάθεση, όπου αυτό είναι δυνατό, σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες δημοσίου τομέα

A200. Για τις οντότητες του δημόσιου τομέα, ο εντοπισμός των κινδύνων σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να περιλαμβάνει την εξέταση θεμάτων που σχετίζονται με το πολιτικό κλίμα, το δημόσιο συμφέρον και την ευαισθησία του προγράμματος.

Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών (Βλ. παρ. 28(β))

⁵¹ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

Το **Παράρτημα 2**, παραθέτει παραδείγματα, στο πλαίσιο ενδογενών παραγόντων κινδύνου, γεγονότων ή καταστάσεων που ενδέχεται να υποδηλώνουν ροπή σε σφάλματα που μπορεί να είναι ουσιώδη.

A201. Οι κίνδυνοι ουσιωδών σφαλμάτων που δεν σχετίζονται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι κίνδυνοι ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών.

Σχετικοί ισχυρισμοί και σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις (Βλ. παρ. 29)

Γιατί καθορίζονται οι σχετικοί ισχυρισμοί και οι σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και οι γνωστοποιήσεις

A202. Ο καθορισμός των σχετικών ισχυρισμών και των σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων παρέχει τη βάση για το πεδίο κατανόησης του ελεγκτή για το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας που απαιτείται να ληφθεί σύμφωνα με την παράγραφο 25(α). Αυτή η κατανόηση μπορεί να βοηθήσει περαιτέρω τον ελεγκτή στον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (βλ. A86).

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A203. Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί αυτοματοποιημένες τεχνικές για να βοηθήσει στον εντοπισμό σημαντικών κατηγοριών υπολοίπων λογαριασμών, συναλλαγών και γνωστοποιήσεων.

Παραδείγματα:

- Ένα ολόκληρο πλήθος συναλλαγών μπορεί να αναλυθεί χρησιμοποιώντας αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές για την κατανόηση της φύσης, της πηγής, του μεγέθους και του όγκου τους. Εφαρμόζοντας αυτοματοποιημένες τεχνικές, ο ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα, να πιστοποιήσει ότι ένας λογαριασμός με μηδενικό υπόλοιπο στο τέλος της περιόδου, αποτελούταν από πολυάριθμες συναλλαγές με ισόποση χρέωση και πίστωση που έγιναν κατά την περίοδο, υποδεικνύοντας ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού ή η κατηγορία συναλλαγών μπορεί να είναι σημαντικά (π.χ. λογαριασμός εκκαθάρισης μισθοδοσίας). Αυτός ο ίδιος λογαριασμός εκκαθάρισης μισθοδοσίας μπορεί επίσης να αφορά αποζημίωση εξόδων στη διοίκηση (και σε άλλους υπαλλήλους), οι οποίες θα μπορούσαν να είναι σημαντικές γνωστοποιήσεις λόγω των πληρωμών αυτών σε συνδεδεμένα μέρη.
- Αναλύοντας τις ροές ενός ολόκληρου πληθυσμού συναλλαγών εσόδων, ο ελεγκτής μπορεί πιο εύκολα να εντοπίσει μια σημαντική κατηγορία συναλλαγών που δεν είχαν ταυτοποιηθεί προηγουμένως.

Γνωστοποιήσεις που ενδέχεται να είναι σημαντικές

A204. Οι σημαντικές γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές γνωστοποιήσεις για τις οποίες υπάρχουν ένας ή περισσότεροι σχετικοί ισχυρισμοί. Παραδείγματα γνωστοποιήσεων που έχουν ποιοτικές πτυχές και που ενδέχεται να έχουν σχετικούς ισχυρισμούς και επομένως μπορεί να θεωρηθούν σημαντικές από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν γνωστοποιήσεις σχετικά με:

- Συμφωνίες ρευστότητας και χρέους μιας οντότητας που βρίσκεται σε οικονομική δυσπραγία.
- Γεγονότα ή περιστάσεις που οδήγησαν στην αναγνώριση ζημίας απομείωσης.
- Βασικές πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης, συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων για το μέλλον.
- Τη φύση μιας αλλαγής στη λογιστική πολιτική και άλλες σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπου, για παράδειγμα, οι νέες απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς αναμένεται να έχουν σημαντικό αντίκτυπο στην χρηματοοικονομική θέση και απόδοση της οντότητας.
- Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο αναγνώρισης τυχόν καταχωρημένων ποσών και άλλες σχετικές γνωστοποιήσεις.
- Συνδεδεμένα μέρη και συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
- Ανάλυση ευαισθησίας, συμπεριλαμβανομένων των επιπτώσεων των μεταβολών στις παραδοχές που χρησιμοποιούνται στις τεχνικές αποτίμησης της οντότητας με σκοπό να επιτρέψουν στους χρήστες να κατανοήσουν την υποκείμενη αβεβαιότητα επιμέτρησης ενός καταχωρημένου ή γνωστοποιημένου ποσού.

Αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών

Εκτίμηση ενδογενών κινδύνων (Βλ. παρ. 31–33)

Εκτίμηση της πιθανότητας και του μεγέθους του σφάλματος (Βλ. παρ. 31)

Γιατί ο ελεγκτής αξιολογεί την πιθανότητα και το μέγεθος του σφάλματος

A205. Ο ελεγκτής αξιολογεί την πιθανότητα και το μέγεθος του σφάλματος για ταυτοποιημένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, διότι η σοβαρότητα του συνδυασμού της πιθανότητας να συμβεί ένα σφάλμα και του μεγέθους του ενδεχόμενου σφάλματος, εάν υπήρχε, καθορίζει σε ποιο σημείο του φάσματος ενδογενών κινδύνων εκτιμάται ο ταυτοποιημένος κίνδυνος, γεγονός που

ενημερώνει τον σχεδιασμό του ελεγκτή για περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου για την αντιμετώπιση του κινδύνου αυτού.

A206. Η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου των εντοπισμένων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος βοηθά επίσης τον ελεγκτή στην ταυτοποίηση των σημαντικών κινδύνων. Ο ελεγκτής ορίζει τους σημαντικούς κινδύνους, επειδή απαιτούνται ειδικές αντιμετώπισεις αυτών, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330 και άλλα ΔΠΕ.

A207. Οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν την εκτίμηση του ελεγκτή για την πιθανότητα και το μέγεθος τους σφάλματος για τους ταυτοποιημένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός στον οποίο μια κατηγορία συναλλαγών, ένα υπόλοιπο λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση είναι επιρρεπή σε ουσιώδες σφάλμα, τόσο υψηλότερη είναι η εκτίμηση ενδογενούς κινδύνου. Η εξέταση του βαθμού στον οποίο οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν την ροπή ενός ισχυρισμού στο σφάλμα, βοηθά τον ελεγκτή να αξιολογήσει κατάλληλα τον ενδογενή κίνδυνο για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών και να σχεδιάσει μια πιο ακριβή αντιμετώπιση αυτού του κινδύνου.

Φάσμα ενδογενών κινδύνων

A208. Κατά την εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για τον προσδιορισμό της σημασίας του συνδυασμού της πιθανότητας και του μεγέθους ενός σφάλματος.

A209. Ο εκτιμώμενος ενδογενής κίνδυνος που σχετίζεται με έναν συγκεκριμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών αντιπροσωπεύει μια κρίση εντός ενός εύρους από το χαμηλότερο στο υψηλότερο σημείο, επί του φάσματος του ενδογενούς κινδύνου. Η κρίση σχετικά με το σε ποιο σημείο του εύρους εκτιμάται ο ενδογενής κίνδυνος μπορεί να ποικίλει με βάση τη φύση, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας και λαμβάνει υπόψη την εκτιμώμενη πιθανότητα και το μέγεθος του σφάλματος και των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου.

A210. Λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα ενός σφάλματος, ο ελεγκτής εξετάζει το ενδεχόμενο να προκύψει ένα σφάλμα, με βάση την εξέταση των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου.

A211. Λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος ενός σφάλματος, ο ελεγκτής εξετάζει τις ποιοτικές και ποσοτικές πτυχές του πιθανού σφάλματος (δηλαδή, τα σφάλματα σε ισχυρισμούς σχετικά με κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις μπορεί να κριθούν ως σημαντικά λόγω μεγέθους, φύσης ή περιστάσεων).

A212. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τη σημασία του συνδυασμού της πιθανότητας και του μεγέθους ενός ενδεχόμενου σφάλματος για τον προσδιορισμό του σημείου επί του φάσματος ενδογενούς κινδύνου (δηλ. το εύρος) στο οποίο εκτιμάται ο ενδογενής κίνδυνος. Όσο υψηλότερος είναι ο συνδυασμός πιθανότητας και

μεγέθους, τόσο υψηλότερη είναι η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου. Όσο χαμηλότερος είναι ο συνδυασμός πιθανότητας και μεγέθους, τόσο χαμηλότερη είναι η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου.

A213. Για να αξιολογηθεί ένας κίνδυνος ως υψηλότερος στο φάσμα ενδογενούς κινδύνου, δεν σημαίνει ότι τόσο το μέγεθος όσο και η πιθανότητα πρέπει να αξιολογηθούν ως υψηλά. Αντιθέτως, η τομή του μεγέθους και της πιθανότητας ουσιώδους σφάλματος στο φάσμα ενδογενούς κινδύνου θα καθορίσει εάν ο εκτιμώμενος ενδογενής κίνδυνος είναι υψηλότερος ή χαμηλότερος στο φάσμα ενδογενούς κινδύνου. Μια υψηλότερη αξιολόγηση ενδογενούς κινδύνου μπορεί επίσης να προκύψει από διαφορετικούς συνδυασμούς πιθανότητας και μεγέθους, για παράδειγμα, μια υψηλότερη ενδογενής εκτίμηση κινδύνου θα μπορούσε να προκύψει από μια χαμηλότερη πιθανότητα αλλά ένα πολύ μεγάλο μέγεθος.

A214. Προκειμένου να αναπτυχθούν κατάλληλες στρατηγικές για την αντιμετώπιση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής μπορεί να κατατάξει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε κατηγορίες κατά το φάσμα ενδογενούς κινδύνου, με βάση την αξιολόγησή τους ως προς τον ενδογενή κίνδυνο. Αυτές οι κατηγορίες μπορούν να περιγραφούν με διαφορετικούς τρόπους. Ανεξάρτητα από τη μέθοδο κατηγοριοποίησης που χρησιμοποιείται, η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου από τον ελεγκτή είναι κατάλληλη όταν ο σχεδιασμός και η εφαρμογή περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για την αντιμετώπιση των διαπιστωμένων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού ανταποκρίνεται κατάλληλα στην αξιολόγηση ενδογενούς κινδύνου και στους λόγους για την αξιολόγηση αυτή.

Διάχυτοι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού (Βλ. παρ. 31(β))

A215. Κατά την εκτίμηση των διαπιστωμένων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι ορισμένοι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σχετίζονται περισσότερο με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνολικά και ενδεχομένως επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς, οπότε ο ελεγκτής μπορεί να επικαιροποιήσει την ταυτοποίηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

A216. Σε περιπτώσεις στις οποίες οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος ορίζονται ως κίνδυνοι σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων λόγω της διάχυτης επίδρασής τους σε ορισμένους ισχυρισμούς και είναι ταυτοποιημένοι με συγκεκριμένους ισχυρισμούς, ο ελεγκτής καλείται να λάβει υπόψη τους κινδύνους αυτούς κατά την εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες δημοσίου τομέα

A217. Κατά την άσκηση επαγγελματικής κρίσης ως προς την αξιολόγηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορούν να

εξετάσουν την πολυπλοκότητα των κανονισμών και οδηγιών, καθώς και τους κινδύνους μη συμμόρφωσης με τις αρχές.

Σημαντικοί κίνδυνοι (Βλ. παρ. 32)

Γιατί καθορίζονται σημαντικοί κίνδυνοι και οι επιπτώσεις για τον έλεγχο

A218. Ο καθορισμός σημαντικών κινδύνων επιτρέπει στον ελεγκτή να εστιάσει με μεγαλύτερη προσοχή σε εκείνους τους κινδύνους που βρίσκονται στο ανώτερο άκρο του φάσματος ενδογενών κινδύνων, μέσω της εκτέλεσης ορισμένων απαιτούμενων τρόπων αντιμετώπισης, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων:

- Δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν σημαντικούς κινδύνους και απαιτείται να προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 26(α)(θ), με την απαίτηση να αξιολογείται εάν η δικλίδα ελέγχου έχει σχεδιαστεί αποτελεσματικά και εφαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 26(δ).
- Το ΔΠΕ 330 που απαιτεί οι δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν σημαντικούς κινδύνους να δοκιμάζονται στην τρέχουσα περίοδο (όταν ο ελεγκτής σκοπεύει να βασιστεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα αυτών των δικλίδων) και οι ουσιαστικές διαδικασίες να προγραμματίζονται και να εκτελούνται ώστε να ανταποκρίνονται ειδικά στον ταυτοποιημένο σημαντικό κίνδυνο⁵².
- Το ΔΠΕ 330 που απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτά πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο υψηλότερη είναι η εκτίμησή του για τον κίνδυνο⁵³.
- Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) που απαιτεί επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τους σημαντικούς κινδύνους που εντοπίζει ο ελεγκτής⁵⁴.
- Το ΔΠΕ 701 που απαιτεί από τον ελεγκτή να λαμβάνει υπόψη σημαντικούς κινδύνους κατά τον προσδιορισμό των ζητημάτων που απαιτούσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του, τα οποία είναι ζητήματα που ενδέχεται να αποτελούν τα Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου⁵⁵.
- Η έγκαιρη επισκόπηση της τεκμηρίωσης ελέγχου από τον εταίρο ανάθεσης στα κατάλληλα στάδια κατά τη διάρκεια του ελέγχου που επιτρέπει την έγκαιρη επίλυση σημαντικών ζητημάτων, συμπεριλαμβανομένων σημαντικών κινδύνων, προς ικανοποίηση του εταίρου ανάθεσης την ή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή⁵⁶.
- Το ΔΠΕ 600 που απαιτεί περισσότερη συμμετοχή από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου εάν ο σημαντικός κίνδυνος σχετίζεται με ένα

⁵² ΔΠΕ 330, παράγραφοι 15 και 21

⁵³ ΔΠΕ 330, παράγραφος 7(β)

⁵⁴ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

⁵⁵ ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 9

⁵⁶ ΔΠΕ 220, παράγραφοι 17 και A19

συστατικό μέρος σε έλεγχο ομίλου και η ομάδα ανάθεσης ομίλου κατευθύνει τις εργασίες που απαιτούνται στο συστατικό μέρος από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους⁵⁷.

Καθορισμός σημαντικών κινδύνων

A219. Κατά τον καθορισμό σημαντικών κινδύνων, ο ελεγκτής μπορεί πρώτα να εντοπίσει εκείνους τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που έχουν εκτιμηθεί υψηλότερα στο φάσμα των ενδογενών κινδύνων για να αποτελέσουν τη βάση για να εξεταστεί ποιοι κίνδυνοι μπορεί να είναι κοντά στο ανώτερο άκρο. Το να βρίσκεται (ένας εκτιμώμενος κίνδυνος) κοντά στο ανώτερο άκρο του φάσματος ενδογενών κινδύνων θα διαφέρει από οντότητα σε οντότητα και δεν θα είναι απαραίτητα το ίδιο για κάθε χρονική περίοδο της οντότητας. Μπορεί να εξαρτάται από τη φύση και τις περιστάσεις της οντότητας για την οποία εκτιμάται ο κίνδυνος.

A220. Ο προσδιορισμός του ποιοι από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος πλησιάζουν το ανώτερο άκρο του φάσματος ενδογενών κινδύνων και συνεπώς είναι σημαντικοί κίνδυνοι, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης, εκτός εάν ο κίνδυνος είναι ενός τύπου που έχει καθοριστεί ως σημαντικός κίνδυνος σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλου ΔΠΕ. Το ΔΠΕ 240 παρέχει περαιτέρω απαιτήσεις και καθοδήγηση σε σχέση με τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης⁵⁸.

Παραδείγματα:

- Τα μετρητά σε ένα κατάστημα σούπερ μάρκετ λιανικής πώλησης θα ορίζονταν συνήθως ως φέροντα υψηλή πιθανότητα ενδεχόμενου σφάλματος (λόγω του κινδύνου υπεξαίρεσης μετρητών), ωστόσο, το μέγεθος θα ήταν συνήθως πολύ χαμηλό (λόγω των χαμηλών επιπέδων φυσικών μετρητών που διακινούνται στα καταστήματα). Ο συνδυασμός αυτών των δύο παραγόντων στο φάσμα του ενδογενούς κινδύνου είναι απίθανο να οδηγήσει στον ορισμό των μετρητών ως παράγοντα σημαντικού κινδύνου.
- Μια οντότητα βρίσκεται σε διαπραγματεύσεις για την πώληση ενός επιχειρηματικού τομέα. Ο ελεγκτής εξετάζει την επίδραση στην απομείωση της υπεραξίας και μπορεί να διαπιστώσει ότι υπάρχει υψηλότερη πιθανότητα ενδεχόμενου σφάλματος και υψηλότερο μέγεθος λόγω της επίδρασης των ενδογενών παραγόντων κινδύνου της υποκειμενικότητας, αβεβαιότητας και ροπής σε μεροληψία της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου απάτης. Αυτό μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα η απομείωση της υπεραξίας να θεωρείται σημαντικός κίνδυνος.

⁵⁷ ΔΠΕ 600, παράγραφοι 30 και 31

⁵⁸ ΔΠΕ 240, παράγραφοι 26-28

A221. Ο ελεγκτής λαμβάνει επίσης υπόψη τις σχετικές επιδράσεις των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου κατά την εκτίμηση ενδογενούς κινδύνου. Όσο μικρότερη είναι η επίδραση των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου, τόσο χαμηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος. Κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που μπορεί να εκτιμηθούν ως υψηλότεροι ενδογενείς κίνδυνοι και ως εκ τούτου να οριστούν ως σημαντικοί κίνδυνοι μπορεί να προκύψουν από θέματα όπως τα ακόλουθα:

- Συναλλαγές για τις οποίες υπάρχουν πολλαπλοί αποδεκτοί λογιστικοί χειρισμοί, έτσι ώστε να εμπλέκεται η υποκειμενικότητα.
- Λογιστικές εκτιμήσεις που έχουν υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης ή πολύπλοκα μοντέλα.
- Πολυπλοκότητα στη συλλογή και επεξεργασία δεδομένων για την υποστήριξη υπολοίπων λογαριασμών.
- Υπόλοιπα λογαριασμών ή ποσοτικές γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνουν πολύπλοκους υπολογισμούς.
- Λογιστικές αρχές που ενδέχεται να υπόκεινται σε διαφορετικές ερμηνείες.
- Αλλαγές στην επιχειρηματική δραστηριότητα της οντότητας που περιλαμβάνουν αλλαγές στη λογιστική, για παράδειγμα, συγχωνεύσεις και εξαγορές.

Κίνδυνοι για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ. παρ. 33)

Γιατί πρέπει να καθοριστούν οι κίνδυνοι για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια

A222. Λόγω της φύσης του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν αυτόν τον κίνδυνο, σε ορισμένες περιπτώσεις ο μόνος τρόπος για να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια είναι η δοκιμή της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου. Κατά συνέπεια, υπάρχει απαίτηση για τον ελεγκτή να εντοπίσει τυχόν τέτοιους κινδύνους λόγω των επιπτώσεών τους στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 330 για την αντιμετώπιση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

A223. Η παράγραφος 26(α)(iii) απαιτεί επίσης τον εντοπισμό δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν κινδύνους για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παράσχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επειδή απαιτείται από τον ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330⁵⁹, να σχεδιάζει και να πραγματοποιεί δοκιμές τέτοιων δικλίδων ελέγχου.

Ο προσδιορισμός των κινδύνων για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια

⁵⁹ ΔΠΕ 330, παράγραφος 8

A224. Όταν οι συνήθεις επιχειρηματικές συναλλαγές υπόκεινται σε πολύ αυτοματοποιημένη επεξεργασία με μικρή ή καθόλου ανθρώπινη παρέμβαση, ενδέχεται να μην είναι δυνατή η εκτέλεση μόνο ουσιαστικών διαδικασιών σε σχέση με τον κίνδυνο. Αυτό μπορεί να συμβαίνει σε περιπτώσεις όπου ένα σημαντικό μέρος των πληροφοριών μιας οντότητας ξεκινά, καταγράφεται, επεξεργάζεται ή αναφέρεται μόνο σε ηλεκτρονική μορφή, όπως σε ένα σύστημα πληροφοριών που περιλαμβάνει υψηλό βαθμό ενσωμάτωσης στις εφαρμογές της πληροφορικής τεχνολογίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις:

- Τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να είναι διαθέσιμα μόνο σε ηλεκτρονική μορφή και η επάρκεια και η καταλληλότητά τους συνήθως εξαρτώνται από την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου επί της ακρίβειας και της πληρότητάς τους.
- Η πιθανότητα λανθασμένης έναρξης ή αλλαγής πληροφοριών που μπορεί να συμβεί και να μην εντοπιστεί ενδέχεται να είναι μεγαλύτερη εάν οι κατάλληλες δικλίδες ελέγχου δεν λειτουργούν αποτελεσματικά.

Παράδειγμα:

Συνήθως δεν είναι δυνατόν να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τα έσοδα για μια οντότητα τηλεπικοινωνιών με βάση ουσιαστικές διαδικασίες και μόνο. Αυτό συμβαίνει επειδή τα στοιχεία κλήσεων ή δραστηριότητας δεδομένων δεν υπάρχουν σε παρατηρήσιμη μορφή. Αντ' αυτού, η δοκιμασία ουσιαστικών δικλίδων ελέγχου πραγματοποιείται συνήθως για να διαπιστωθεί ότι η προέλευση και η ολοκλήρωση των κλήσεων και η δραστηριότητα δεδομένων καταγράφεται ορθά (π.χ. λεπτά μιας κλήσης ή όγκος λήψης δεδομένων) καθώς και ότι καταχωρείται σωστά στο σύστημα χρέωσης της οντότητας.

A225. Το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο) παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με λογιστικές εκτιμήσεις επί κινδύνων για τους οποίους ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια⁶⁰. Σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις, αυτό μπορεί να μην περιορίζεται στην αυτοματοποιημένη επεξεργασία, αλλά μπορεί επίσης να ισχύει για πολύπλοκα μοντέλα.

Εκτίμηση κινδύνου δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 34)

A226. Τα σχέδια του ελεγκτή να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου βασίζονται στην προσδοκία ότι οι δικλίδες ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά και αυτό θα αποτελέσει τη βάση της εκτίμησής του για τον κίνδυνο δικλίδων ελέγχου. Η αρχική προσδοκία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου βασίζεται στην αξιολόγηση του

⁶⁰ ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι A87-A89

σχεδιασμού από τον ελεγκτή και στον προσδιορισμό της εφαρμογής των ταυτοποιημένων δικλίδων στο συστατικό μέρος των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου. Μόλις ο ελεγκτής ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, τότε θα μπορεί να επιβεβαιώσει την αρχική προσδοκία σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου. Εάν οι δικλίδες δεν λειτουργούν αποτελεσματικά όπως αναμενόταν, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να αναθεωρήσει την εκτίμηση κινδύνου δικλίδων ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 37.

- A227. Η αξιολόγηση του κινδύνου δικλίδων ελέγχου από τον ελεγκτή μπορεί να πραγματοποιηθεί με διαφορετικούς τρόπους, ανάλογα με τις προτιμώμενες τεχνικές ή μεθοδολογίες ελέγχου και μπορεί να εκφραστεί με διαφορετικούς τρόπους.
- A228. Εάν ο ελεγκτής σχεδιάζει να ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου, μπορεί να χρειαστεί να δοκιμάσει έναν συνδυασμό δικλίδων για να επιβεβαιώσει την προσδοκία του ότι οι δικλίδες ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά. Ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει να δοκιμάσει τόσο τις άμεσες όσο και τις έμμεσες δικλίδες ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας, και, εάν συντρέχει λόγος, να λάβει υπόψη του την αναμενόμενη επίδραση των δικλίδων συνδυαστικά κατά την αξιολόγηση του κινδύνου δικλίδων ελέγχου. Στο βαθμό που η υπό δοκιμασία δικλίδα δεν αντιμετωπίζει πλήρως τον εκτιμώμενο ενδογενή κίνδυνο, ο ελεγκτής καθορίζει τις επιπτώσεις στο σχεδιασμό περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για την ελάττωση του κινδύνου δικλίδων ελέγχου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.
- A229. Όταν ο ελεγκτής σχεδιάζει να ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα μιας αυτοματοποιημένης δικλίδας ελέγχου, τότε μπορεί επίσης να σχεδιάσει τη δοκιμή της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των σχετικών γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας που υποστηρίζουν τη συνεχιζόμενη λειτουργία αυτής της αυτοματοποιημένης δικλίδας για την αντιμετώπιση των κινδύνων που προκύπτουν από τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας, και να παρέχει μια βάση για την προσδοκία του ελεγκτή ότι η αυτοματοποιημένη δικλίδα ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου. Όταν ο ελεγκτής αναμένει ότι οι σχετικές γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας θα είναι αναποτελεσματικές, αυτός ο προσδιορισμός μπορεί να επηρεάσει την εκτίμησή του για τον κίνδυνο δικλίδων ελέγχου σε επίπεδο ισχυρισμών και οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή μπορεί να χρειαστεί να περιλαμβάνουν ουσιαστικές διαδικασίες για την αντιμετώπιση των εφαρμοστέων κινδύνων που προκύπτουν από τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας. Περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τις διαδικασίες που μπορεί να εκτελέσει ο ελεγκτής σε αυτές τις περιστάσεις παρέχονται στο ΔΠΕ 330⁶¹.

⁶¹ ΔΠΕ 330, παράγραφοι A29-A30

Αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου (Βλ. παρ. 35)

Γιατί ο ελεγκτής αξιολογεί τα ελεγκτικά τεκμήρια από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου

A230. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από την εκτέλεση διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου παρέχουν τη βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Αυτό παρέχει τη βάση σχεδιασμού του ελεγκτή για τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, σε επίπεδο ισχυρισμών, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330. Κατά συνέπεια, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου παρέχουν μια βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, λόγω απάτης ή λάθους, σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών.

Αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων

A231. Τα ελεγκτικά τεκμήρια από διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και κάθε πληροφορία που έρχεται σε αντίθεση με αυτούς τους ισχυρισμούς⁶².

Επαγγελματικός σκεπτικισμός

A232. Κατά την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει εάν έχει αποκτηθεί επαρκής κατανόηση για την οντότητα και το περιβάλλον της, για το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και για το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας ώστε να είναι σε θέση να εντοπίσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, καθώς και αν υπάρχουν αντιφατικά στοιχεία που ενδέχεται να υποδηλώνουν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.

Κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις που δεν είναι σημαντικές, αλλά είναι ουσιώδεις (Βλ. παρ. 36)

A233. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 320⁶³, ο κίνδυνος ουσιώδους μεγέθους και ελέγχου λαμβάνεται υπόψη κατά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε κατηγορίες συναλλαγών, σε υπόλοιπα λογαριασμών και σε γνωστοποιήσεις. Ο προσδιορισμός του ουσιώδους μεγέθους από τον ελεγκτή είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψη του για τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁶⁴. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ και της παραγράφου 18 του ΔΠΕ 330, οι κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών ή οι γνωστοποιήσεις είναι ουσιώδεις εάν η παράλειψη, η

⁶² ΔΠΕ 500, παράγραφος A1

⁶³ ΔΠΕ 320, παράγραφος A1

⁶⁴ ΔΠΕ 320, παράγραφος 4

εσφαλμένη δήλωση ή η απόκρυψη πληροφοριών σχετικά με αυτές θα ήταν ευλόγως αναμενόμενο να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους.

- A234. Ενδέχεται να υπάρχουν κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων που είναι ουσιώδεις, αλλά δεν έχουν οριστεί ως σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (δηλαδή, δεν έχουν οριστεί σχετικοί ισχυρισμοί).

Παράδειγμα:

Η οντότητα μπορεί να έχει γνωστοποίηση σχετικά με αποζημίωση στελεχών για την οποία ο ελεγκτής δεν έχει εντοπίσει κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να ορίσει ότι η γνωστοποίηση αυτή είναι ουσιώδης με βάση τις εκτιμήσεις της παραγράφου A233.

- A235. Οι διαδικασίες ελέγχου για την αντιμετώπιση κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων που είναι ουσιώδεις αλλά δεν έχουν οριστεί ως σημαντικές αντιμετωπίζονται στο ΔΠΕ 330⁶⁵. Όταν μια κατηγορία συναλλαγών, το υπόλοιπο ενός λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση είναι σημαντικά, όπως απαιτείται από την παράγραφο 29, η κατηγορία συναλλαγών, το υπόλοιπο λογαριασμού ή η γνωστοποίηση αποτελούν επίσης μια σημαντική κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση για τους σκοπούς της παραγράφου 18 του ΔΠΕ 330.

Επανάληψη της εκτίμησης κινδύνου (Βλ. παρ. 37)

- A236. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, νέες ή άλλες πληροφορίες ενδέχεται να περιέλθουν στην προσοχή του ελεγκτή που διαφέρουν σημαντικά από τις πληροφορίες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση κινδύνου.

Παράδειγμα:

Η εκτίμηση κινδύνου της οντότητας μπορεί να βασίζεται στην προσδοκία ότι ορισμένες δικλίδες ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά. Κατά τη διενέργεια δοκιμών αυτών των δικλίδων ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει ελεγκτικά τεκμήρια ότι δεν λειτουργούσαν αποτελεσματικά σε σχετικές περιόδους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ομοίως, κατά την εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει λανθασμένες δηλώσεις σε ποσά ή συχνότητα μεγαλύτερη από ό,τι είναι σύμφωνο με τις εκτιμήσεις κινδύνου του ελεγκτή. Σε τέτοιες συνθήκες, η εκτίμηση κινδύνου μπορεί να μην αντικατοπτρίζει κατάλληλα τις πραγματικές συνθήκες της οντότητας και οι περαιτέρω προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου μπορεί να μην είναι αποτελεσματικές στον εντοπισμό

⁶⁵ ΔΠΕ 330, παράγραφος 18

ουσιωδών σφαλμάτων. Οι παράγραφοι 16 και 17 του ΔΠΕ 330 παρέχουν περαιτέρω οδηγίες σχετικά με την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας λειτουργίας των δικλίδων ελέγχου.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 38)

A237. Για επαναλαμβανόμενους ελέγχους, ορισμένη τεκμηρίωση μπορεί να μεταφερθεί, δεόντως επικαιροποιημένη ανάλογα με τις ανάγκες, ώστε να αντικατοπτρίζει αλλαγές στις επιχειρηματικές δραστηριότητες ή στις διαδικασίες της οντότητας.

A238. Το ΔΠΕ 230 σημειώνει, μεταξύ άλλων ζητημάτων, ότι αν και δεν μπορεί να υπάρχει ένας μόνο τρόπος με τον οποίο να τεκμηριώνεται η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή, η τεκμηρίωση ελέγχου ενδέχεται να παρέχει ενδείξεις για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή⁶⁶. Για παράδειγμα, όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου περιλαμβάνουν στοιχεία που επιβεβαιώνουν και αντιβαίνουν στους ισχυρισμούς της διοίκησης, η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής αξιολόγησε αυτά τα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των επαγγελματικών κρίσεων που έγιναν κατά την αξιολόγησή του εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια παρέχουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τους ελεγκτές. Παραδείγματα άλλων απαιτήσεων σε αυτό το ΔΠΕ για τα οποία η τεκμηρίωση μπορεί να παρέχει στοιχεία για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Την παράγραφο 13, η οποία απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου με τρόπο που δεν είναι μεροληπτικός ως προς την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που μπορεί να επιβεβαιώσουν την ύπαρξη κινδύνου ή την εξαίρεση ελεγκτικών τεκμηρίων που ενδέχεται να αντιβαίνουν στην ύπαρξη κινδύνων·
- Την παράγραφο 17, η οποία απαιτεί συζήτηση μεταξύ των βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης σχετικά με την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και τη ροπή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδη σφάλματα·
- Τις παραγράφους 19(β) και 20, που απαιτούν από τον ελεγκτή να κατανοήσει τους λόγους για τυχόν αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές της οντότητας και να αξιολογήσει εάν αυτές είναι κατάλληλες και συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς·
- Τις παραγράφους 21(β), 22(β), 23(β), 24(γ), 25(γ), 26(δ) και 27, οι οποίες απαιτούν από τον ελεγκτή να αξιολογήσει, με βάση την απαιτούμενη

⁶⁶ ΔΠΕ 230, παράγραφος A7

αποκτηθείσα κατανόηση, εάν τα συστατικά του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας είναι κατάλληλα για τις περιστάσεις της, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και την πολυπλοκότητα της οντότητας και να καθορίσει εάν έχει εντοπιστεί μία εκ των περισσότερων ελαττωματικών δικλίδων ελέγχου·

- Την παράγραφο 35, η οποία απαιτεί από τον ελεγκτή να λάβει υπόψη όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, είτε επιβεβαιώνουν είτε αντιβαίνουν στους ισχυρισμούς της διοίκησης, και να αξιολογήσει εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου παρέχουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος· και
- Την παράγραφο 36, η οποία απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει, κατά περίπτωση, εάν η βεβαιότητά του ότι δεν υπάρχουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος για ουσιώδη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση παραμένει κατάλληλη.

Κλιμάκωση

- A239. Ο τρόπος με τον οποίο τεκμηριώνονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 38 εναπόκειται στον ελεγκτή να τον καθορίσει, χρησιμοποιώντας επαγγελματική κρίση.
- A240. Λεπτομερέστερη τεκμηρίωση, που αρκεί για να επιτρέψει σε έναν έμπειρο ελεγκτή, ο οποίος δεν έχει προηγούμενη εμπειρία στον δεδομένο έλεγχο, να κατανοήσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που διενεργούνται, μπορεί να απαιτείται για να στηρίξει το σκεπτικό των δύσκολων κρίσεων που έγιναν.
- A241. Για τους ελέγχους λιγότερο σύνθετων οντοτήτων, η μορφή και η έκταση της τεκμηρίωσης μπορεί να είναι απλή και σχετικά σύντομη. Η μορφή και η έκταση της τεκμηρίωσης του ελεγκτή επηρεάζεται από τη φύση, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας και το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αυτής, τη διαθεσιμότητα πληροφοριών από την οντότητα, καθώς και τη μεθοδολογία και την τεχνολογία ελέγχου που χρησιμοποιούνται κατά τη διάρκεια αυτού. Δεν είναι απαραίτητο να τεκμηριωθεί το σύνολο της κατανόησης του ελεγκτή για την οντότητα και τα θέματα που σχετίζονται με αυτήν. Τα βασικά στοιχεία⁶⁷ της κατανόησης που τεκμηριώνονται από τον ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν εκείνα στα οποία ο ελεγκτής βάσισε την εκτίμησή του επί των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν υποχρεούται να τεκμηριώνει κάθε ενδογενή παράγοντα κινδύνου που ελήφθη υπόψη για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

⁶⁷ ΔΠΕ 230, παράγραφος 8

Παράδειγμα:

Σε ελέγχους λιγότερο σύνθετων οντοτήτων, η τεκμηρίωση ελέγχου μπορεί να ενσωματωθεί στην τεκμηρίωση του ελεγκτή για τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου⁶⁸. Ομοίως, για παράδειγμα, τα αποτελέσματα της εκτίμησης κινδύνου μπορεί να τεκμηριώνονται χωριστά ή να τεκμηριώνονται ως μέρος της τεκμηρίωσης του ελεγκτή επί των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου⁶⁹.

⁶⁸ ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 7, 9 και A11

⁶⁹ ΔΠΕ 300, παράγραφος 28

Παράρτημα 1

(Βλ. παρ. Α61-Α67)

Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση της οντότητας και του επιχειρηματικού της μοντέλου

Αυτό το παράρτημα εξηγεί τους στόχους και το εύρος του επιχειρηματικού μοντέλου της οντότητας και παρέχει παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής για την κατανόηση των δραστηριοτήτων της οντότητας που ενδέχεται να συμπεριληφθούν στο επιχειρηματικό μοντέλο. Η κατανόηση του ελεγκτή για το επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας και τον τρόπο που αυτό επηρεάζεται από την επιχειρηματική στρατηγική και τους επιχειρηματικούς της στόχους, μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στον εντοπισμό επιχειρηματικών κινδύνων που μπορεί να έχουν επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, αυτό μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Στόχοι και πεδίο εφαρμογής του επιχειρηματικού μοντέλου μιας οντότητας

1. Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οντότητας περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο μια οντότητα αντιλαμβάνεται, για παράδειγμα, την οργανωτική της δομή, τις λειτουργίες ή το πεδίο δραστηριοτήτων της, τις επιχειρηματικές γραμμές (συμπεριλαμβανομένων ανταγωνιστών και πελατών), τις διαδικασίες, τις ευκαιρίες ανάπτυξης, την παγκοσμιοποίηση, τις κανονιστικές απαιτήσεις και τις τεχνολογίες. Το επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα δημιουργεί, διατηρεί και συλλαμβάνει τη χρηματοοικονομική ή ευρύτερη αξία, για τους συμφεροντούχους.
2. Οι στρατηγικές είναι οι προσεγγίσεις με τις οποίες η διοίκηση σχεδιάζει να επιτύχει τους στόχους της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η οντότητα σχεδιάζει να αντιμετωπίσει τους κινδύνους και τις ευκαιρίες που παρουσιάζονται. Οι στρατηγικές μιας οντότητας αλλάζουν με την πάροδο του χρόνου από τη διοίκηση, προκειμένου να ανταποκρίνεται στις αλλαγές στους στόχους της και στις εσωτερικές και εξωτερικές συνθήκες στις οποίες λειτουργεί.
3. Η περιγραφή ενός επιχειρηματικού μοντέλου περιλαμβάνει συνήθως:
 - Το εύρος των δραστηριοτήτων της οντότητας και γιατί τις κάνει.
 - Τη δομή και την κλίμακα των δραστηριοτήτων της οντότητας.
 - Τις αγορές ή τις γεωγραφικές ή δημογραφικές σφαίρες και τμήματα της αλυσίδας αξίας, στην οποία δραστηριοποιείται, τον τρόπο που συνεργάζεται σε αυτές τις αγορές ή σφαίρες (κύρια προϊόντα, τμήματα πελατών και μεθόδους διανομής) και τη βάση στην οποία ανταγωνίζεται.
 - Τις επιχειρηματικές ή λειτουργικές διαδικασίες της οντότητας (δηλ. επενδυτικές, χρηματοδοτικές ή άλλες λειτουργικές διαδικασίες της οντότητας) που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της,

εστιάζοντας σε εκείνα τα τμήματα των επιχειρηματικών διαδικασιών που είναι σημαντικά για τη δημιουργία, τη διατήρηση ή τη συλλογή αξίας.

- Τους πόρους (π.χ. οικονομικούς, ανθρώπινους, πνευματικούς, περιβαλλοντικούς και τεχνολογικούς) καθώς και άλλες εισροές και σχέσεις (π.χ. πελάτες, ανταγωνιστές, προμηθευτές και εργαζόμενοι) που είναι απαραίτητες ή σημαντικές για την επιτυχία της οντότητας.
 - Τον τρόπο που ενσωματώνει το επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας τη χρήση της πληροφορικής τεχνολογίας στις αλληλεπιδράσεις της με πελάτες, προμηθευτές, δανειστές και άλλους συμφεροντούχους μέσω διεπαφών πληροφορικής τεχνολογίας και άλλων τεχνολογιών.
4. Ο επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να έχει ως άμεση συνέπεια τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις σε επίπεδο ισχυρισμών ή σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, ο επιχειρηματικός κίνδυνος που προκύπτει από μια σημαντική πτώση των αξιών της αγοράς ακινήτων μπορεί να αυξήσει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που σχετίζεται με τον ισχυρισμό αποτίμησης για έναν μεσοπρόθεσμο δανεισμό που υποστηρίζεται με ακίνητα. Ωστόσο, ο ίδιος κίνδυνος, ιδιαίτερα σε συνδυασμό με μια σοβαρή οικονομική ύφεση που αυξάνει ταυτόχρονα τον υποκείμενο κίνδυνο απώλειας πίστωσης εφ' όρου ζωής στα δάνειά της, μπορεί επίσης να έχει μακροπρόθεσμες συνέπειες. Η προκύπτουσα καθαρή έκθεση σε πιστωτικές ζημιές μπορεί να θέσει σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Σε αυτή την περίπτωση, κάτι τέτοιο θα μπορούσε να έχει συνέπειες για το συμπέρασμα της διοίκησης και του ελεγκτή ως προς την καταλληλότητα της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από την οντότητα και τον προσδιορισμό του εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα. Επομένως, το εάν ένας επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να αποτελέσει κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, εξετάζεται υπό τις περιστάσεις της οντότητας. Παραδείγματα γεγονότων και συνθηκών που ενδέχεται να προκαλέσουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος αναφέρονται στο **Παράρτημα 2**.

Δραστηριότητες της Οντότητας

5. Παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής κατά την κατανόηση των δραστηριοτήτων της οντότητας (περιλαμβάνεται στο επιχειρηματικό μοντέλο της οντότητας) περιλαμβάνουν:

(α) Επιχειρηματικές δραστηριότητες όπως:

- ο Φύση των πηγών εσόδων, των προϊόντων ή των υπηρεσιών και των αγορών, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής στο ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως οι πωλήσεις μέσω διαδικτύου και οι δραστηριότητες προώθησης (μάρκετινγκ).
- ο Διεξαγωγή λειτουργιών (για παράδειγμα, στάδια και μέθοδοι παραγωγής ή δραστηριότητες εκτεθειμένες σε περιβαλλοντικούς κινδύνους).

- ο Συμμαχίες, κοινοπραξίες και δραστηριότητες εξωτερικής ανάθεσης.
 - ο Γεωγραφική διασπορά και τομεακή κατάτμηση (διάκριση σε τμήματα).
 - ο Τοποθεσία των εγκαταστάσεων παραγωγής, αποθηκών και γραφείων, καθώς και θέση και ποσότητες αποθεμάτων.
 - ο Βασικοί πελάτες και σημαντικοί προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, ρυθμίσεις απασχόλησης (συμπεριλαμβανομένης της ύπαρξης συνδικαλιστικών συμβάσεων, συντάξεων και άλλων παροχών μετά την απασχόληση, ρυθμίσεις επιλογής μετοχών ή κινήτρων μπόνους και κυβερνητικές ρυθμίσεις που σχετίζονται με θέματα απασχόλησης).
 - ο Δραστηριότητες και δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.
 - ο Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
- (β) Επενδύσεις και επενδυτικές δραστηριότητες όπως:
- ο Προγραμματισμένες ή πρόσφατα εκτελεσθείσες εξαγορές ή εκποιήσεις.
 - ο Επενδύσεις και διαθέσεις τίτλων και δανείων.
 - ο Δραστηριότητες επενδύσεων κεφαλαίου.
 - ο Επενδύσεις σε μη ενοποιούμενες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων μη ελεγχόμενων εταιρικών σχέσεων, κοινοπραξιών και μη ελεγχόμενων οντοτήτων ειδικού σκοπού.
- (γ) Χρηματοδότηση και χρηματοδοτικές δραστηριότητες όπως:
- ο Δομή ιδιοκτησίας μεγάλων θυγατρικών και συνδεδεμένων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων ενοποιημένων και μη ενοποιημένων δομών.
 - ο Δομή χρέους και συναφείς όροι, συμπεριλαμβανομένων συμφωνιών χρηματοδότησης εκτός ισολογισμού και ρυθμίσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης.
 - ο Δικαιούχοι ιδιοκτήτες (για παράδειγμα, ντόπιοι, ξένοι, επιχειρηματική φήμη και εμπειρία) και συνδεδεμένα μέρη.
 - ο Χρήση παραγώγων χρηματοπιστωτικών μέσων.

Φύση οντοτήτων ειδικού σκοπού

6. Μία οντότητα ειδικού σκοπού (μερικές φορές αναφέρεται ως όχημα ειδικού σκοπού) είναι μια οντότητα που γενικά έχει συσταθεί για έναν στενό και σαφώς καθορισμένο σκοπό, όπως για την πραγματοποίηση μίσθωσης ή την τιτλοποίηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή για τη διενέργεια δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης. Μπορεί να λάβει τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας διαχείρισης (τραστ), συνεταιρισμού ή οντότητας που δεν έχει συσταθεί. Η οντότητα για λογαριασμό της οποίας έχει δημιουργηθεί η

οντότητα ειδικού σκοπού, μπορεί συχνά να μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία σε αυτήν (για παράδειγμα, ως μέρος μιας συναλλαγής από-αναγνώρισης που περιλαμβάνει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία), να αποκτά το δικαίωμα χρήσης των περιουσιακών της στοιχείων ή να παρέχει υπηρεσίες σε αυτήν, ενώ άλλα μέρη ενδέχεται να παρέχουν τη χρηματοδότηση σε αυτήν. Όπως υποδεικνύει το ΔΠΕ 550, σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οντότητα ειδικού σκοπού μπορεί να είναι συνδεδεμένο μέρος της οντότητας⁷⁰.

7. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά καθορίζουν λεπτομερείς όρους που θεωρούνται ότι ισοδυναμούν με δικλίδα ελέγχου ή συνθήκες υπό τις οποίες η οντότητα ειδικού σκοπού πρέπει να εξεταστεί για ενοποίηση. Η ερμηνεία των απαιτήσεων αυτών των πλαισίων απαιτεί συχνά λεπτομερή γνώση των σχετικών συμφωνιών που αφορούν την οντότητα ειδικού σκοπού.

⁷⁰ ΔΠΕ 550, παράγραφος A7

Παράρτημα 2

(Βλ. παρ. 12(στ), 19(γ), Α7-Α8, Α85-Α89)

Κατανόηση των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου

Αυτό το παράρτημα παρέχει περαιτέρω επεξήγηση σχετικά με τους παράγοντες ενδογενούς κινδύνου, καθώς και θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη κατά την κατανόηση και την εφαρμογή των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

Οι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου

1. Οι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου είναι χαρακτηριστικά γεγονότων ή συνθηκών που επηρεάζουν την ροπή ενός ισχυρισμού σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, με υπόλοιπο λογαριασμού ή με γνωστοποίηση, προς το σφάλμα, είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους, είτε πριν από την εξέταση των δικλίδων ελέγχου. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι ποιοτικοί ή ποσοτικοί και περιλαμβάνουν την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα, την αλλαγή, την αβεβαιότητα ή τη ροπή σε σφάλματα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου λόγω απάτης⁷¹ στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο. Κατά την απόκτηση κατανόησης επί της οντότητας και του περιβάλλοντός της, καθώς και επί του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας, σύμφωνα με τις παραγράφους 19(α)-(β), ο ελεγκτής αντιλαμβάνεται επίσης τον τρόπο με τον οποίο οι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των ισχυρισμών σε σφάλμα κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
2. Οι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου που σχετίζονται με την κατάρτιση των πληροφοριών που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο ως «απαιτούμενες πληροφορίες») περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:
 - *Πολυπλοκότητα (Complexity)* — εγείρεται είτε από τη φύση των πληροφοριών είτε από τον τρόπο που καταρτίζονται οι απαιτούμενες πληροφορίες, ακόμη και όταν αυτές οι διαδικασίες κατάρτισης είναι ενδογενώς πιο δύσκολο να εφαρμοστούν. Για παράδειγμα, μπορεί να προκύψει πολυπλοκότητα:
 - ο Κατά τον υπολογισμό των προβλέψεων εκπτώσεων προμηθευτών επειδή μπορεί να είναι απαραίτητο να ληφθούν υπόψη διαφορετικοί εμπορικοί όροι με πολλούς διαφορετικούς προμηθευτές ή πολλοί αλληλένδετοι εμπορικοί όροι που είναι όλοι σχετικοί για τον υπολογισμό των οφειλόμενων εκπτώσεων, ή

⁷¹ ΔΠΕ 240, παράγραφοι Α24-Α27

- ο Όταν υπάρχουν πολλές πιθανές πηγές δεδομένων, με διαφορετικά χαρακτηριστικά που χρησιμοποιούνται για μια λογιστική εκτίμηση, η επεξεργασία αυτών των δεδομένων περιλαμβάνει πολλά αλληλένδετα βήματα, και ως εκ τούτου τα δεδομένα είναι ενδογενώς πιο δύσκολο να εντοπιστούν, να συλληφθούν, να προσπελαστούν, να κατανοηθούν ή να επεξεργαστούν.
- *Υποκειμενικότητα (Subjectivity)* — εγείρεται από ενδογενείς περιορισμούς στην ικανότητα κατάρτισης των απαιτούμενων πληροφοριών με αντικειμενικό τρόπο, λόγω περιορισμών στη διαθεσιμότητα γνώσης ή πληροφόρησης, έτσι ώστε η διοίκηση να χρειαστεί να εκλέξει/επιλέξει ή να προβεί σε υποκειμενική κρίση σχετικά με την κατάλληλη προσέγγιση που πρέπει να ακολουθηθεί καθώς και σχετικά με τις προκύπτουσες πληροφορίες προκειμένου αυτές να συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Λόγω των διαφορετικών προσεγγίσεων για την κατάρτιση των απαιτούμενων πληροφοριών, διαφορετικά αποτελέσματα θα μπορούσαν να προκύψουν από την κατάλληλη εφαρμογή των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Καθώς αυξάνονται οι περιορισμοί στη γνώση ή τα δεδομένα, θα αυξάνεται επίσης η υποκειμενικότητα στις κρίσεις που θα μπορούσαν να γίνουν από λογικά, καταρτισμένα και ανεξάρτητα άτομα, καθώς και η ποικιλία στα ενδεχόμενα αποτελέσματα αυτών των κρίσεων.
- *Μεταβολή (Change)* — προκύπτει από γεγονότα ή συνθήκες που, με την πάροδο του χρόνου, επηρεάζουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας ή τις οικονομικές, λογιστικές, κανονιστικές, βιομηχανικές ή άλλες πτυχές του περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται, όταν οι επιπτώσεις αυτών των γεγονότων ή των συνθηκών αντικατοπτρίζονται στις απαιτούμενες πληροφορίες. Τέτοια γεγονότα ή συνθήκες μπορεί να συμβούν κατά τη διάρκεια ή μεταξύ περιόδων χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, η μεταβολή μπορεί να προκύψει από τις εξελίξεις στις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή στην οντότητα και στο επιχειρηματικό της μοντέλο, ή στο περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα. Μια τέτοια αλλαγή μπορεί να επηρεάσει τις παραδοχές και τις κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην επιλογή των λογιστικών πολιτικών της διοίκησης ή του τρόπου με τον οποίο γίνονται οι λογιστικές εκτιμήσεις ή ορίζονται οι σχετικές γνωστοποιήσεις.
- *Αβεβαιότητα (Uncertainty)* — εγείρεται όταν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν μπορούν να καταρτιστούν με βάση μόνο επαρκώς ακριβή και περιεκτικά δεδομένα που μπορούν να επαληθευτούν με άμεση παρατήρηση. Υπό αυτές τις περιστάσεις, μπορεί να χρειαστεί να υιοθετηθεί μια προσέγγιση που να εφαρμόζει τις διαθέσιμες γνώσεις για την κατάρτιση των πληροφοριών χρησιμοποιώντας επαρκώς ακριβή και περιεκτικά παρατηρήσιμα δεδομένα, στο βαθμό που είναι διαθέσιμα, καθώς και εύλογες παραδοχές που υποστηρίζονται από τα πλέον κατάλληλα διαθέσιμα δεδομένα, όταν αυτή (η προσέγγιση) δεν υπάρχει. Οι περιορισμοί στη διαθεσιμότητα γνώσης ή δεδομένων, τα οποία δεν βρίσκονται υπό τον έλεγχο της διοίκησης (υπόκεινται σε περιορισμούς

κόστους όπου απαιτείται) αποτελούν πηγή αβεβαιότητας και η επίδρασή τους στην κατάρτιση των απαιτούμενων πληροφοριών δεν μπορεί να εξαλειφθεί. Για παράδειγμα, αβεβαιότητα εκτίμησης εγείρεται όταν το απαιτούμενο χρηματικό ποσό δεν μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια και το αποτέλεσμα της εκτίμησης δεν είναι γνωστό πριν από την ημερομηνία που οριστικοποιούνται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- *Ροπή σε σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου απάτης στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο (Susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors insofar as they affect inherent risk)* - Η ροπή σε μεροληψία της διοίκησης προκύπτει από συνθήκες που δημιουργούν ροπή σε εκούσια ή ακούσια αποτυχία της διοίκησης να διατηρήσει ουδετερότητα στην κατάρτιση των πληροφοριών. Η μεροληψία της διοίκησης συνδέεται συχνά με ορισμένες συνθήκες που έχουν τη δυνατότητα να οδηγήσουν τη διοίκηση στη μη τήρηση ουδετερότητας κατά την άσκηση κρίσης (ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης), η οποία θα μπορούσε να οδηγήσει σε ουσιώδες σφάλμα των πληροφοριών που εάν ήταν σκόπιμο θα αποτελούσε απάτη. Τέτοιοι δείκτες περιλαμβάνουν κίνητρα ή πιέσεις στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο (για παράδειγμα, ως συνέπεια των κινήτρων για επίτευξη του επιθυμητού αποτελέσματος, όπως ο επιθυμητός στόχος κέρδους ή δείκτης κεφαλαίου), και ευκαιρία, να μην διατηρηθεί η ουδετερότητα. Παράγοντες που σχετίζονται με τη ροπή στο σφάλμα λόγω απάτης με τη μορφή δόλιων χρηματοοικονομικών αναφορών ή κατάχρησης περιουσιακών στοιχείων περιγράφονται στις παραγράφους A1 έως A5 του ΔΠΕ 240.
3. Όταν η πολυπλοκότητα είναι ενδογενής παράγοντας κινδύνου, ενδέχεται να υπάρχει ενδογενής ανάγκη για πιο σύνθετες διαδικασίες κατά την κατάρτιση των πληροφοριών και τέτοιες διαδικασίες μπορεί να είναι ενδογενώς δυσκολότερο να εφαρμοστούν. Ως αποτέλεσμα, η εφαρμογή τους μπορεί να απαιτεί εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις καθώς επίσης και τη χρήση ειδήμονα της διοίκησης.
 4. Όταν η κρίση της διοίκησης είναι πιο υποκειμενική, η ροπή σε σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης, είτε ακούσια είτε εκούσια, μπορεί επίσης να αυξηθεί. Για παράδειγμα, σημαντική κρίση από τη διοίκηση μπορεί να εμπλέκεται στη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που έχει διαπιστωθεί ότι έχουν υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης και τα συμπεράσματα σχετικά με τις μεθόδους, τα δεδομένα και τις παραδοχές μπορεί να αντικατοπτρίζουν ακούσια ή εκούσια μεροληψία της διοίκησης.

Παραδείγματα γεγονότων ή συνθηκών που ενδέχεται να αυξήσουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

5. Τα παρακάτω είναι παραδείγματα γεγονότων (συμπεριλαμβανομένων των συναλλαγών) και συνθηκών που ενδέχεται να υποδεικνύουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή σε επίπεδο ισχυρισμών. Τα παραδείγματα που παρέχονται από τους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα γεγονότων και συνθηκών. Ωστόσο, δεν είναι όλα τα

γεγονότα και οι συνθήκες που σχετίζονται με κάθε ανάθεση ελέγχου και ο κατάλογος των παραδειγμάτων δεν είναι απαραίτητα πλήρης. Τα γεγονότα και οι συνθήκες έχουν κατηγοριοποιηθεί με βάση τον ενδογενή παράγοντα κινδύνου που μπορεί να έχει τη μεγαλύτερη επίδραση στις περιστάσεις. Είναι σημαντικό ότι λόγω των αλληλεπιδράσεων μεταξύ ενδογενών παραγόντων κινδύνου, τα παραδείγματα γεγονότων και συνθηκών είναι επίσης πιθανό να υπόκεινται σε άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου ή να επηρεάζονται από αυτούς σε διαφορετικό βαθμό.

Συναφείς ενδογενείς παράγοντες κινδύνου	Παραδείγματα γεγονότων ή συνθηκών που ενδέχεται να υποδεικνύουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών:
Πολυπλοκότητα	Ρυθμιστικά / κανονιστικά: • Πράξεις που υπόκεινται σε υψηλό βαθμό σύνθετης ρύθμισης. Επιχειρηματικό μοντέλο: • Η ύπαρξη σύνθετων συμμαχιών και κοινοπραξιών. Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς: • Λογιστικές επιμετρήσεις που περιλαμβάνουν πολύπλοκες διαδικασίες. Συναλλαγές: • Χρήση χρηματοδότησης εκτός ισολογισμού, οντότητες ειδικού σκοπού και άλλες σύνθετες ρυθμίσεις χρηματοδότησης.
Υποκειμενικότητα	Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς: • Ένα ευρύ φάσμα πιθανών κριτηρίων επιμέτρησης μιας λογιστικής εκτίμησης. Για παράδειγμα, η αναγνώριση απόσβεσης από τη διοίκηση ή έσοδα και έξοδα κατασκευής. • Επιλογή από τη διοίκηση μιας τεχνικής ή μοντέλου αποτίμησης για ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο, όπως επενδυτικά ακίνητα.
Μεταβολή / Αλλαγή	Οικονομικές συνθήκες: • Λειτουργίες σε περιοχές που είναι οικονομικά ασταθείς, για παράδειγμα, χώρες με σημαντική υποτίμηση του νομίσματος ή υπερπληθωριστικές οικονομίες.

	Αγορές: • Λειτουργίες εκτεθειμένες σε ασταθείς αγορές, για παράδειγμα, προθεσμιακές εμπορευματικές συναλλαγές. Απώλεια πελατών: • Θέματα δυνατότητας συνέχισης επιχειρηματικής δραστηριότητας και ρευστότητας, συμπεριλαμβανομένης της απώλειας σημαντικών πελατών. Κλαδικό μοντέλο: • Μεταβολές στον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα. Επιχειρηματικό μοντέλο: • Αλλαγές στην αλυσίδα εφοδιασμού. • Ανάπτυξη ή προσφορά νέων προϊόντων ή υπηρεσιών ή μετάβαση σε νέες επιχειρηματικές γραμμές. Γεωγραφία: • Επέκταση σε νέες τοποθεσίες. Δομή οντότητας: • Αλλαγές στην οντότητα όπως μεγάλες εξαγορές ή αναδιοργανώσεις ή άλλα ασυνήθιστα γεγονότα. • Ενδεχόμενο πώλησης οντοτήτων ή επιχειρηματικών τομέων. Ικανότητα ανθρώπινου δυναμικού: • Αλλαγές στο βασικό προσωπικό, συμπεριλαμβανομένης της αποχώρησης βασικών στελεχών. Πληροφορική Τεχνολογία (Μηχανογράφηση): • Αλλαγές στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας. • Εγκατάσταση σημαντικών νέων συστημάτων πληροφορικής που σχετίζονται με τις
--	---

	χρηματοοικονομικές αναφορές. Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς: - Εφαρμογή νέων λογιστικών προτύπων. Κεφάλαιο: - Νέοι περιορισμοί στη διαθεσιμότητα κεφαλαίου και πίστωσης. Ρυθμιστικά / Κανονιστικά: - Έναρξη ερευνών για τις δραστηριότητες ή τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα της οντότητας από ρυθμιστικούς ή κυβερνητικούς φορείς. - Επιπτώσεις νέας νομοθεσίας σχετικά με την προστασία του περιβάλλοντος.
Αβεβαιότητα	Αναφορά: - Γεγονότα ή συναλλαγές που περιλαμβάνουν αβεβαιότητα για σημαντικές επιμετρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων. - Εκκρεμείς διαφορές και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, για παράδειγμα, εγγυήσεις πωλήσεων, χρηματοοικονομικές εγγυήσεις και περιβαλλοντική αποκατάσταση.
Ροπή σε σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου λόγω απάτης στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο	Αναφορά: - Ευκαιρίες για τη διοίκηση και τους υπαλλήλους να εμπλακούν σε δόλιες χρηματοοικονομικές αναφορές, συμπεριλαμβανομένης της παράλειψης ή της απόκρυψης σημαντικών πληροφοριών στις γνωστοποιήσεις. Συναλλαγές: - Σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη. - Σημαντικό ποσό ασυνήθιστων ή μη συστηματικών συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων των ενδοεταιρικών συναλλαγών και των μεγάλων συναλλαγών εσόδων στο τέλος της περιόδου. - Συναλλαγές που καταχωρούνται με βάση την πρόθεση της διοίκησης, για παράδειγμα, αναχρηματοδότηση χρέους, περιουσιακά στοιχεία

	προς πώληση και ταξινόμηση εμπορεύσιμων τίτλων.
--	---

Άλλα γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να υποδεικνύουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

- Έλλειψη προσωπικού με κατάλληλες δεξιότητες λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Ελαττώματα δικλίδων ελέγχου - ιδίως στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου, στη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου και στη διαδικασία παρακολούθησης, και ιδιαίτερα εκείνων που δεν αντιμετωπίστηκαν από τη διοίκηση.
- Προηγούμενα σφάλματα, ιστορικό σφαλμάτων ή σημαντικός αριθμός προσαρμογών στο τέλος της περιόδου.

Παράρτημα 3

(Βλ. παρ. 12(ιγ), 21-26, A90-A181)

Κατανόηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

1. Το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας μπορεί να αντικατοπτρίζεται σε εγχειρίδια, συστήματα και φόρμες πολιτικών και διαδικασιών, καθώς και στις πληροφορίες που είναι ενσωματωμένες σε αυτά, και υλοποιείται από άτομα. Το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας εφαρμόζεται από τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και άλλο προσωπικό με βάση τη δομή της οντότητας. Το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας μπορεί να εφαρμοστεί, με βάση τις αποφάσεις της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ή άλλου προσωπικού και στο πλαίσιο των νομικών ή κανονιστικών απαιτήσεων, του μοντέλου λειτουργίας της οντότητας, της νομικής δομής της ή του συνδυασμού αυτών.
2. Αυτό το παράρτημα εξηγεί περαιτέρω τα στοιχεία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, καθώς και τους περιορισμούς του, όπως ορίζεται στις παραγράφους 12(ιγ), 21–26 και A90–A181, καθώς σχετίζονται με τον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
3. Στο σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας περιλαμβάνονται πτυχές που σχετίζονται με τους στόχους αναφοράς της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των στόχων χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά μπορεί επίσης να περιλαμβάνει πτυχές που σχετίζονται με τις λειτουργίες της ή τους στόχους συμμόρφωσης, όταν αυτές οι πτυχές σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

Παράδειγμα:

Οι δικλίδες ελέγχου επί της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς μπορεί να σχετίζονται με την χρηματοοικονομική αναφορά, όταν αυτές οι δικλίδες σχετίζονται με την κατάρτιση γνωστοποιήσεων απρόβλεπτων γεγονότων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Στοιχεία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

Περιβάλλον δικλίδων ελέγχου

4. Το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου περιλαμβάνει τις λειτουργίες διακυβέρνησης και διοίκησης και τους τρόπους συμπεριφοράς, την ευαισθητοποίηση και τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και της διοίκησης σχετικά με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και τη σημασία του για αυτή. Το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου θέτει τον τόνο ενός οργανισμού, επηρεάζοντας την επίγνωση των ανθρώπων του επί των δικλίδων και παρέχει τη

συνολική βάση για τη λειτουργία των άλλων συστατικών του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

5. Η επίγνωση επί των δικλίδων ελέγχου μιας οντότητας επηρεάζεται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, επειδή ένας από τους ρόλους τους είναι να αντισταθμίζουν τις πιέσεις στη διοίκηση σε σχέση με τη χρηματοοικονομική αναφορά που μπορεί να προκύψουν από απαιτήσεις της αγοράς ή προγράμματα αποδοχών. Επομένως, η αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου σε σχέση με τη συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επηρεάζεται από θέματα όπως:

- Η ανεξαρτησία τους από τη διοίκηση και η ικανότητά τους να αξιολογούν τις ενέργειές της.
- Η κατανόησή τους επί των επιχειρηματικών συναλλαγών της οντότητας.
- Ο βαθμός στον οποίο αξιολογούν εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν επαρκείς γνωστοποιήσεις.

6. Το εάν το περιβάλλον δικλίδων ελέγχου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

(α) *Τον τρόπο που εκτελούνται οι ευθύνες της διοίκησης, όπως η δημιουργία και η διατήρηση της κουλτούρας της οντότητας και η επίδειξη της δέσμευσης της διοίκησης στην ακεραιότητα και τις αξίες ηθικής και δεοντολογίας. Η αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου δεν μπορεί να υπερβαίνει την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες των ανθρώπων που τις δημιουργούν, τις διαχειρίζονται και τις παρακολουθούν. Η ακεραιότητα και η ηθική συμπεριφορά είναι προϊόν των προτύπων ή κωδίκων δεοντολογίας και συμπεριφοράς της οντότητας, του τρόπου με τον οποίο κοινοποιούνται (π.χ. μέσω δηλώσεων πολιτικής) και ενισχύονται στην πράξη (π.χ. μέσω ενεργειών της διοίκησης για την εξάλειψη ή τον μετριασμό κινήτρων ή πειρασμών που μπορεί να ωθήσουν το προσωπικό να εμπλακεί σε ανέντιμες, παράνομες ή ανήθικες πράξεις). Η επικοινωνία των πολιτικών της οντότητας σχετικά με την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες μπορεί να περιλαμβάνει την κοινοποίηση προτύπων συμπεριφοράς στο προσωπικό μέσω δηλώσεων πολιτικής και κωδίκων συμπεριφοράς καθώς και μέσω παραδειγματισμού.*

(β) *Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι ξεχωριστοί από τη διοίκηση, τον τρόπο με τον οποίο επιδεικνύουν ανεξαρτησία από αυτή, και ασκούν εποπτεία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας. Η επίγνωση επί των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας επηρεάζεται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ορισμένα ζητήματα μπορεί να περιλαμβάνουν το εάν υπάρχουν επαρκή άτομα που είναι ανεξάρτητα από τη διοίκηση και αντικειμενικά στις αξιολογήσεις και στη λήψη αποφάσεων, στον τρόπο με τον οποίο οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εντοπίζουν και αποδέχονται τις ευθύνες επίβλεψης και εάν οι ίδιοι διατηρούν την ευθύνη επίβλεψης για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διεξαγωγή του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της*

οντότητας. Η σημασία των ευθυνών των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναγνωρίζεται στους κώδικες πρακτικής και σε άλλους νόμους και κανονισμούς ή στις οδηγίες που παράγονται προς όφελος των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Άλλες ευθύνες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν την επίβλεψη του σχεδιασμού και την αποτελεσματική λειτουργία των διαδικασιών διατήρησης διαύλου καταγγελιών.

(γ) *Πώς η οντότητα εκχωρεί εξουσία και ευθύνη για την επιδίωξη των στόχων της. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει ζητήματα σχετικά με:*

- Βασικούς τομείς εξουσίας και ευθύνης και κατάλληλες γραμμές αναφοράς.
- Πολιτικές που σχετίζονται με τις κατάλληλες επιχειρηματικές πρακτικές, τη γνώση και την εμπειρία του βασικού προσωπικού, καθώς και τους πόρους που παρέχονται για την εκτέλεση των καθηκόντων, και
- Πολιτικές και ανακοινώσεις που στοχεύουν στη διασφάλιση ότι όλο το προσωπικό κατανοεί τους στόχους της οντότητας, γνωρίζει πώς οι επιμέρους ενέργειές του αλληλοεπιδρούν και συμβάλλουν σε αυτούς τους στόχους και αναγνωρίζει πώς και για τι θα λογοδοτήσει.

(δ) *Τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα προσελκύει, αναπτύσσει και διατηρεί ικανά άτομα σε ευθυγράμμιση με τους στόχους της. Αυτό περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διασφαλίζει ότι τα άτομα έχουν τις απαραίτητες γνώσεις και δεξιότητες για να ολοκληρώσουν τα καθήκοντα που καθορίζουν την εργασία κάθε ατόμου, όπως:*

- Πρότυπα για την πρόσληψη των πιο καταρτισμένων ατόμων – με έμφαση στο μορφωτικό υπόβαθρο, την προηγούμενη εργασιακή εμπειρία, τα προηγούμενα επιτεύγματα και τα στοιχεία ακεραιότητας και δεοντολογικής συμπεριφοράς.
- Πολιτικές κατάρτισης που επικοινωνούν μελλοντικούς ρόλους και ευθύνες, συμπεριλαμβανομένων πρακτικών όπως εκπαιδευτήρια κατάρτισης και σεμινάρια που απεικονίζουν τα αναμενόμενα επίπεδα απόδοσης και συμπεριφοράς, και
- Περιοδικές αξιολογήσεις απόδοσης που οδηγούν σε προαγωγές που καταδεικνύουν τη δέσμευση της οντότητας για την προώθηση εξειδικευμένου προσωπικού σε υψηλότερα επίπεδα ευθύνης.

(ε) *Τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα θεωρεί τα άτομα υπόλογα για τις ευθύνες τους κατά την επιδίωξη των στόχων του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω, για παράδειγμα:*

- Μηχανισμών για την επικοινωνία και την ανάληψη ευθύνης των ατόμων για την εκτέλεση των ευθυνών δικλίδων ελέγχου και την εφαρμογή διορθωτικών ενεργειών όπως απαιτείται.
- Καθιέρωσης μέτρων απόδοσης, κινήτρων και ανταμοιβών για τους υπεύθυνους για το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της

οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο τα μέτρα αξιολογούνται και διατηρούν τη συνάφειά τους.

- Του τρόπου με τον οποίο οι πιέσεις που συνδέονται με την επίτευξη των στόχων δικλίδων ελέγχου επηρεάζουν τις ευθύνες και τα μέτρα απόδοσης του ατόμου, και
- Του τρόπου με τον οποίο πειθαρχούν τα άτομα όταν απαιτείται.

Η καταλληλότητα των παραπάνω θεμάτων θα είναι διαφορετική για κάθε οντότητα ανάλογα με το μέγεθός της, την πολυπλοκότητα της δομής της και τη φύση των δραστηριοτήτων της.

Διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας

7. Η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας είναι μια επαναληπτική διαδικασία για τον εντοπισμό και την ανάλυση των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων της οντότητας και αποτελεί τη βάση για τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση καθορίζουν τους προς διαχείριση κινδύνους.
8. Για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς, η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει επιχειρηματικούς κινδύνους που σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, εκτιμά τη σημασία τους, αξιολογεί την πιθανότητα εμφάνισής τους και αποφασίζει για ενέργειες επί της διαχείρισής τους και τα αποτελέσματα αυτών των ενεργειών. Για παράδειγμα, η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας μπορεί να αντιμετωπίζει τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα εξετάζει την πιθανότητα μη καταχωρημένων συναλλαγών ή προσδιορίζει και αναλύει σημαντικές εκτιμήσεις που καταχωρήθηκαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
9. Οι κίνδυνοι που σχετίζονται με την αξιόπιστη χρηματοοικονομική αναφορά περιλαμβάνουν εξωτερικά και εσωτερικά γεγονότα, συναλλαγές ή περιστάσεις που μπορεί να συμβούν και να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα μιας οντότητας να ξεκινά, να καταγράφει, να επεξεργάζεται και να αναφέρει χρηματοοικονομικές πληροφορίες σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της διοίκησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η διοίκηση μπορεί να ξεκινήσει σχέδια, προγράμματα ή ενέργειες για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων κινδύνων ή μπορεί να αποφασίσει να αναλάβει έναν κίνδυνο λόγω κόστους ή άλλων παραγόντων. Οι κίνδυνοι μπορεί να προκύψουν ή να αλλάξουν λόγω περιστάσεων όπως οι ακόλουθες:
 - *Αλλαγές στο λειτουργικό περιβάλλον.* Οι αλλαγές στο ρυθμιστικό, οικονομικό ή λειτουργικό περιβάλλον μπορεί να οδηγήσουν σε αλλαγές στις ανταγωνιστικές πιέσεις και σε σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους.
 - *Νέο προσωπικό.* Το νέο προσωπικό μπορεί να έχει διαφορετική εστίαση ή κατανόηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

- *Νέο ή ανανεωμένο πληροφοριακό σύστημα.* Σημαντικές και γρήγορες αλλαγές στο πληροφοριακό σύστημα μπορούν να αλλάξουν τον κίνδυνο που σχετίζεται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.
- *Ταχεία ανάπτυξη.* Η σημαντική και ταχεία επέκταση των λειτουργιών μπορεί να επιβαρύνει τις δικλίδες ελέγχου και να αυξήσει τον κίνδυνο διαταραχής τους.
- *Νέα τεχνολογία.* Η ενσωμάτωση νέων τεχνολογιών στις διαδικασίες παραγωγής ή στο πληροφοριακό σύστημα μπορεί να αλλάξει τον κίνδυνο που σχετίζεται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.
- *Νέα επιχειρηματικά μοντέλα, προϊόντα ή δραστηριότητες.* Η είσοδος σε επιχειρηματικούς τομείς ή συναλλαγές με τις οποίες μια οντότητα έχει μικρή εμπειρία μπορεί να εισάγει νέους κινδύνους που σχετίζονται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.
- *Εταιρικές αναδιαρθρώσεις.* Οι αναδιαρθρώσεις μπορεί να συνοδεύονται από μειώσεις προσωπικού και αλλαγές στην εποπτεία και τον διαχωρισμό των καθηκόντων που μπορεί να αλλάξουν τον κίνδυνο που σχετίζεται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.
- *Διεύρυνση των δραστηριοτήτων στο εξωτερικό.* Η επέκταση ή η απόκτηση δραστηριοτήτων στο εξωτερικό ενέχει νέους και συχνά μοναδικούς κινδύνους που μπορεί να επηρεάσουν τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου, για παράδειγμα, πρόσθετους ή μεταβαλλόμενους κινδύνους από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.
- *Ανακοινώσεις για νέα λογιστικά πρότυπα.* Η υιοθέτηση νέων λογιστικών αρχών ή η αλλαγή των λογιστικών αρχών μπορεί να επηρεάσει τους κινδύνους κατά την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- *Χρήση πληροφορικής τεχνολογίας.* Κίνδυνοι που σχετίζονται με:
 - ο Διατήρηση της ακεραιότητας της επεξεργασίας δεδομένων και πληροφοριών,
 - ο Κίνδυνοι για την επιχειρηματική στρατηγική της οντότητας που προκύπτουν εάν η στρατηγική πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας δεν υποστηρίζει αποτελεσματικά την επιχειρηματική στρατηγική της, ή
 - ο Αλλαγές ή διακοπές στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας της οντότητας ή την εναλλαγή του προσωπικού πληροφορικής τεχνολογίας ή περιπτώσεις όπου η οντότητα δεν πραγματοποιεί τις απαραίτητες ενημερώσεις στο περιβάλλον πληροφορικής τεχνολογίας ή αυτές οι ενημερώσεις δεν είναι έγκαιρες.

Η διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου

10. Η διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου από την οντότητα είναι μια συνεχής διαδικασία αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και λήψης των απαραίτητων διορθωτικών μέτρων σε έγκαιρη βάση. Η διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της μπορεί να αποτελείται από συνεχείς δραστηριότητες, ξεχωριστές αξιολογήσεις (που διενεργούνται περιοδικά) ή κάποιο συνδυασμό των δύο. Οι συνεχείς δραστηριότητες παρακολούθησης συχνά ενσωματώνονται στις συνήθεις επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες μιας οντότητας και μπορεί να περιλαμβάνουν τακτικές δραστηριότητες διαχείρισης και εποπτείας. Η διαδικασία της οντότητας πιθανότατα θα ποικίλλει ως προς το εύρος και τη συχνότητα ανάλογα με την αξιολόγηση των κινδύνων από την οντότητα.
11. Οι στόχοι και το εύρος των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου συνήθως περιλαμβάνουν δραστηριότητες που έχουν σχεδιαστεί για την αξιολόγηση ή την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας⁷². Η διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της μπορεί να περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η επισκόπηση της διοίκησης για το εάν η συμφωνία τραπεζικών υπολοίπων καταρτίζεται σε έγκαιρη βάση, η αξιολόγηση από εσωτερικούς ελεγκτές για τη συμμόρφωση του προσωπικού πωλήσεων με τις πολιτικές της οντότητας σχετικά με τους όρους των συμβάσεων πώλησης και η επίβλεψη της συμμόρφωσης με τις πολιτικές δεοντολογίας ή επιχειρηματικής πρακτικής της οντότητας από το νομικό τμήμα. Η παρακολούθηση γίνεται επίσης για να διασφαλιστεί ότι οι δικλίδες συνεχίζουν να λειτουργούν αποτελεσματικά με την πάροδο του χρόνου. Για παράδειγμα, εάν δεν παρακολουθείται η έγκαιρη χρονικά και ακριβής συμφωνία τραπεζικών υπολοίπων, το προσωπικό είναι πιθανό να σταματήσει να την καταρτίζει.
12. Οι δικλίδες που σχετίζονται με τη διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρακολουθούν τις υποκείμενες αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου, μπορεί να είναι αυτοματοποιημένες ή μη ή συνδυασμός και των δύο. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει αυτοματοποιημένες δικλίδες παρακολούθησης σχετικά με την πρόσβαση σε συγκεκριμένη τεχνολογία με αυτοματοποιημένες αναφορές ασυνήθιστης δραστηριότητας στη διοίκηση, η οποία διερευνά με μη αυτόματο τρόπο εντοπισμένες ανωμαλίες.
13. Κατά τη διάκριση μεταξύ μιας δραστηριότητας παρακολούθησης και μιας δικλίδας που σχετίζεται με το πληροφορικό σύστημα, λαμβάνονται υπόψη οι υποκείμενες λεπτομέρειες της δραστηριότητας, ειδικά όταν αυτή περιλαμβάνει κάποιο επίπεδο εποπτικής επισκόπησης. Οι εποπτικές επισκοπήσεις δεν ταξινομούνται αυτόματα ως δραστηριότητες παρακολούθησης και μπορεί να είναι θέμα κρίσης εάν μια επισκόπηση ταξινομείται ως δικλίδα ελέγχου που σχετίζεται με το πληροφοριακό σύστημα ή ως δραστηριότητα παρακολούθησης. Για παράδειγμα, η πρόθεση δικλίδας μηνιαίου ελέγχου πληρότητας θα ήταν ο εντοπισμός και η διόρθωση σφαλμάτων, ενώ μια δραστηριότητα παρακολούθησης θα ρωτούσε γιατί συμβαίνουν σφάλματα και θα ανέθετε στη

⁷² Το ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο το 2013) και το Παράρτημα 4 του παρόντος ΔΠΕ παρέχουν περαιτέρω οδηγίες σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο.

διοίκηση την ευθύνη να διορθώσει τη διαδικασία για να αποτρέψει μελλοντικά σφάλματα. Με απλούς όρους, μια δικλίδα ελέγχου που σχετίζεται με το πληροφορικό σύστημα ανταποκρίνεται σε έναν συγκεκριμένο κίνδυνο, ενώ μια δραστηριότητα παρακολούθησης αξιολογεί εάν οι δικλίδες ελέγχου σε καθένα από τα πέντε συστατικά μέρη του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας λειτουργούν όπως προβλέπεται.

14. Οι δραστηριότητες παρακολούθησης μπορεί να περιλαμβάνουν τη χρήση πληροφοριών από επικοινωνίες με εξωτερικά μέρη που ενδέχεται να υποδεικνύουν προβλήματα ή να τονίζουν τομείς που χρήζουν βελτίωσης. Οι πελάτες επιβεβαιώνουν έμμεσα τα δεδομένα τιμολόγησης πληρώνοντας τα τιμολόγιά τους ή διαμαρτυρόμενοι για τις χρεώσεις τους. Επιπλέον, οι ρυθμιστικές αρχές μπορούν να επικοινωνούν με την οντότητα σχετικά με θέματα που επηρεάζουν τη λειτουργία του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της, για παράδειγμα, επικοινωνίες που αφορούν εξετάσεις από ρυθμιστικούς φορείς τραπεζών. Επίσης, η διοίκηση μπορεί να εξετάσει κατά την εκτέλεση δραστηριοτήτων παρακολούθησης τυχόν επικοινωνίες που σχετίζονται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας από εξωτερικούς ελεγκτές.

Πληροφοριακό σύστημα και επικοινωνία

15. Το πληροφοριακό σύστημα που σχετίζεται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελείται από δραστηριότητες και πολιτικές, καθώς και λογιστικά και υποστηρικτικά αρχεία, σχεδιασμένα και δημιουργημένα για:
- Έναρξη, καταχώρηση και επεξεργασία συναλλαγών οντοτήτων (καθώς και συλλογή, επεξεργασία και αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με γεγονότα και συνθήκες εκτός των συναλλαγών) και διατήρηση της λογοδοσίας για τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια,
 - Επίλυση λανθασμένης επεξεργασίας συναλλαγών, για παράδειγμα, αυτοματοποιημένων προσωρινών αρχείων και διαδικασιών που ακολουθούνται για την έγκαιρη εκκαθάριση προσωρινών στοιχείων,
 - Επεξεργασία και λογοδοσία για παραβιάσεις του συστήματος ή παρακάμψεις δικλίδων ελέγχου,
 - Ενσωμάτωση πληροφοριών από την επεξεργασία συναλλαγών στο γενικό καθολικό (π.χ. μεταφορά συσσωρευμένων συναλλαγών από καθολικό θυγατρικής),
 - Συγκέντρωση και επεξεργασία πληροφοριών σχετικών με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για γεγονότα και συνθήκες εκτός των συναλλαγών, όπως η απόσβεση ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων και οι αλλαγές στην ανακτησιμότητα αυτών, και
 - Βεβαίωση ότι οι πληροφορίες που απαιτούνται για γνωστοποίηση από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς συγκεντρώνονται,

καταγράφονται, επεξεργάζονται, συνοψίζονται και αναφέρονται κατάλληλα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

16. Οι επιχειρηματικές διαδικασίες μιας οντότητας περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που έχουν σχεδιαστεί για:

- Ανάπτυξη, αγορά, παραγωγή, πώληση και διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας οντότητας,
- Διασφάλιση συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, και
- Καταχώρηση πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών και χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Οι επιχειρηματικές διαδικασίες έχουν ως αποτέλεσμα τις συναλλαγές που καταγράφονται, επεξεργάζονται και αναφέρονται από το πληροφοριακό σύστημα.

17. Η ποιότητα των πληροφοριών επηρεάζει την ικανότητα της διοίκησης να λαμβάνει κατάλληλες αποφάσεις για τη διαχείριση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οντότητας και να συντάσσει αξιόπιστες χρηματοοικονομικές αναφορές.

18. Η επικοινωνία, η οποία περιλαμβάνει την κατανόηση των επιμέρους ρόλων και ευθυνών που σχετίζονται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, μπορεί να λάβει διάφορες μορφές όπως εγχειρίδια πολιτικής, εγχειρίδια λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς και υπομνήματα. Η επικοινωνία μπορεί επίσης να γίνει ηλεκτρονικά, προφορικά και μέσω των ενεργειών της διοίκησης.

19. Η επικοινωνία από την οντότητα των ρόλων και των ευθυνών χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και σημαντικών θεμάτων που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά περιλαμβάνει την κατανόηση των επιμέρους ρόλων και ευθυνών που σχετίζονται με το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως ο βαθμός στον οποίο το προσωπικό κατανοεί τον τρόπο με τον οποίο οι δραστηριότητές του στο πληροφοριακό σύστημα σχετίζονται με την εργασία άλλων, καθώς και τα μέσα αναφοράς εξαιρέσεων στο κατάλληλο υψηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας.

Δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου

20. Οι δικλίδες στο συστατικό μέρος των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 26. Αυτές οι δικλίδες περιλαμβάνουν δικλίδες επεξεργασίας πληροφοριών και γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας, που μπορεί και οι δύο να είναι αυτοματοποιημένες ή μη. Όσο μεγαλύτερη είναι η έκταση των αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου ή των δικλίδων που περιλαμβάνουν αυτοματοποιημένες πτυχές, τις οποίες χρησιμοποιεί και στις οποίες βασίζεται η διοίκηση σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές της αναφορές, τόσο πιο σημαντική μπορεί να γίνει για την οντότητα η εφαρμογή γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας που

αφορούν τη συνεχή λειτουργία των αυτοματοποιημένων πτυχών των δικλίδων επεξεργασίας πληροφοριών. Οι δικλίδες στο συστατικό δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου μπορεί να αφορούν τα ακόλουθα:

- *Εξουσιοδότηση και εγκρίσεις.* Μια εξουσιοδότηση επιβεβαιώνει ότι μια συναλλαγή είναι έγκυρη (δηλαδή, αντιπροσωπεύει ένα πραγματικό οικονομικό γεγονός ή εμπίπτει στην πολιτική μιας οντότητας). Μια εξουσιοδότηση συνήθως λαμβάνει τη μορφή έγκρισης από ανώτερο επίπεδο διοίκησης ή επαλήθευσης και καθορισμού εάν η συναλλαγή είναι έγκυρη. Για παράδειγμα, ένας επόπτης εγκρίνει μια αναφορά εξόδων αφού ελέγξει εάν τα έξοδα φαίνονται λογικά και εντός της πολιτικής. Ένα παράδειγμα αυτοματοποιημένης έγκρισης είναι όταν ένα κόστος μονάδας τιμολογίου συγκρίνεται αυτόματα με το σχετικό μοναδιαίο κόστος παραγγελίας αγοράς εντός ενός προκαθορισμένου επιπέδου ανοχής. Τα τιμολόγια εντός του επιπέδου ανοχής εγκρίνονται αυτόματα για πληρωμή. Αυτά τα τιμολόγια, εκτός του επιπέδου ανοχής επισημαίνονται για πρόσθετη έρευνα.
 - *Συμφωνίες* – Οι συμφωνίες συγκρίνουν δύο ή περισσότερα στοιχεία δεδομένων. Εάν εντοπιστούν διαφορές, λαμβάνονται μέτρα για τη συμφωνία των δεδομένων. Οι συμφωνίες αφορούν γενικά την πληρότητα ή την ακρίβεια διεκπεραίωσης των συναλλαγών.
 - *Επαληθεύσεις* – Οι επαληθεύσεις συγκρίνουν δύο ή περισσότερα στοιχεία μεταξύ τους ή συγκρίνουν ένα στοιχείο με μια πολιτική και πιθανότατα θα περιλαμβάνουν μια ενέργεια παρακολούθησης όταν τα δύο στοιχεία δεν ταιριάζουν ή το στοιχείο δεν συνάδει με την πολιτική. Οι επαληθεύσεις αφορούν γενικά την πληρότητα, την ακρίβεια, ή την εγκυρότητα διεκπεραίωσης των συναλλαγών.
 - *Φυσικές ή λογικές δικλίδες ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων αυτών που αφορούν την ασφάλεια των περιουσιακών στοιχείων έναντι μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης, απόκτησης, χρήσης ή διάθεσης.* Δικλίδες ελέγχου που περιλαμβάνουν:
 - ο Τη φυσική ασφάλεια των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των επαρκών διασφαλίσεων, όπως οι ασφαλείς εγκαταστάσεις για την πρόσβαση σε περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.
 - ο Την εξουσιοδότηση για πρόσβαση σε προγράμματα υπολογιστών και αρχεία δεδομένων (δηλαδή, λογική πρόσβαση).
 - ο Την περιοδική καταμέτρηση και σύγκριση με ποσά που εμφανίζονται στα αρχεία δικλίδων ελέγχου (για παράδειγμα, σύγκριση των αποτελεσμάτων μετρητών, χρεογράφων και αποθεμάτων με λογιστικά αρχεία).
- Ο βαθμός στον οποίο οι φυσικοί έλεγχοι που αποσκοπούν στην αποτροπή κλοπής περιουσιακών στοιχείων σχετίζονται με την αξιοπιστία της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εξαρτάται από

περιστάσεις όπως όταν τα περιουσιακά στοιχεία είναι πολύ επιρρεπή σε υπεξαίρεση.

- *Διαχωρισμός καθηκόντων.* Η ανάθεση σε διαφορετικά άτομα της αρμοδιότητας εξουσιοδότησης συναλλαγών, της καταγραφής των συναλλαγών και της διατήρησης της φύλαξης των περιουσιακών στοιχείων. Ο διαχωρισμός των καθηκόντων αποσκοπεί στη μείωση των ευκαιριών να επιτραπεί σε οποιοδήποτε άτομο να είναι σε θέση τόσο να διαπράττει όσο και να αποκρύπτει λάθη ή απάτες κατά την κανονική άσκηση των καθηκόντων του.

Για παράδειγμα, ένα άτομο που έχει εξουσιοδοτηθεί να διενεργεί πωλήσεις δεν μπορεί να είναι υπεύθυνο για τη διατήρηση αρχείων λογαριασμών εισπρακτέων ή τη διαχείριση των εισπράξεων μετρητών. Εάν ένα άτομο είναι σε θέση να εκτελέσει όλες αυτές τις δραστηριότητες, το άτομο θα μπορούσε, για παράδειγμα, να δημιουργήσει μια πλασματική πώληση που ενδεχομένως να έμενε απαρατήρητη. Ομοίως, οι πωλητές δεν θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να τροποποιούν τα αρχεία τιμών των προϊόντων ή τα ποσοστά προμήθειας.

Μερικές φορές ο διαχωρισμός δεν είναι πρακτικός, οικονομικά αποδοτικός ή εφικτός. Για παράδειγμα, οι μικρότερες και λιγότερο περίπλοκες οντότητες μπορεί να στερούνται επαρκών πόρων για την επίτευξη ιδανικού διαχωρισμού και το κόστος πρόσληψης επιπλέον προσωπικού μπορεί να είναι απαγορευτικό. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η διοίκηση μπορεί να θεσπίσει εναλλακτικές δικλίδες ελέγχου. Στο παραπάνω παράδειγμα, εάν ο πωλητής μπορεί να τροποποιήσει τα αρχεία τιμών προϊόντων, μπορεί να τεθεί σε εφαρμογή μια δραστηριότητα δικλίδας ελέγχου ώστε να υπάρχει προσωπικό που δεν σχετίζεται με τη λειτουργία πωλήσεων και να εξετάζει περιοδικά εάν και υπό ποιες συνθήκες ο πωλητής άλλαξε τις τιμές.

21. Ορισμένες δικλίδες ελέγχου μπορεί να εξαρτώνται από την ύπαρξη κατάλληλων εποπτικών δικλίδων που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, οι δικλίδες αδειοδότησης μπορούν να ανατεθούν βάσει καθιερωμένων κατευθυντήριων γραμμών, όπως επενδυτικά κριτήρια που ορίζονται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Εναλλακτικά, οι μη συνήθεις συναλλαγές, όπως μεγάλες εξαγορές ή εκποιήσεις, ενδέχεται να απαιτούν ειδική έγκριση υψηλού επιπέδου, συμπεριλαμβανομένης σε ορισμένες περιπτώσεις της έγκρισης των μετόχων.

Περιορισμοί εσωτερικών δικλίδων ελέγχου

22. Το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, ανεξάρτητα από το πόσο αποτελεσματικό είναι, μπορεί να παρέχει σε μια οντότητα μόνο εύλογη βεβαιότητα για την επίτευξη των στόχων χρηματοοικονομικής αναφοράς της. Η πιθανότητα επίτευξής τους επηρεάζεται από τους ενδογενείς περιορισμούς των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου. Οι ενδογενείς περιορισμοί περιλαμβάνουν την πραγματικότητα ότι η ανθρώπινη κρίση κατά τη λήψη αποφάσεων μπορεί να είναι εσφαλμένη και ότι μπορεί να προκύψουν βλάβες στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας λόγω ανθρώπινου λάθους. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχει σφάλμα στη σχεδίαση ή στην αλλαγή σε μια δικλίδα ελέγχου.

Ομοίως, η λειτουργία μιας δικλίδας ελέγχου μπορεί να μην είναι αποτελεσματική, όπως όταν οι πληροφορίες που παράγονται για τους σκοπούς του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας (για παράδειγμα, μια έκθεση εξαιρέσεων) δεν χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά επειδή το άτομο που είναι υπεύθυνο για την εξέταση των πληροφοριών δεν κατανοεί τον σκοπό του ή αποτυγχάνει να λάβει τα κατάλληλα μέτρα.

23. Επιπλέον, οι δικλίδες ελέγχου μπορούν να παρακαμφθούν με τη συμπαιγνία δύο ή περισσότερων ατόμων ή με ακατάλληλη διαχείριση των δικλίδων ελέγχου. Για παράδειγμα, η διοίκηση μπορεί να συνάψει παράπλευρες συμφωνίες με πελάτες που αλλάζουν τους όρους και τις προϋποθέσεις των τυπικών συμβολαίων πώλησης της οντότητας, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε ακατάλληλη αναγνώριση εσόδων. Επίσης, οι δικλίδες επεξεργασίας σε μια εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας που έχουν σχεδιαστεί για τον εντοπισμό και την αναφορά συναλλαγών που υπερβαίνουν τα καθορισμένα πιστωτικά όρια ενδέχεται να παρακαμφθούν ή να απενεργοποιηθούν.
24. Περαιτέρω, κατά το σχεδιασμό και την εφαρμογή δικλίδων ελέγχου, η διοίκηση μπορεί να κάνει κρίσεις για τη φύση και την έκταση των δικλίδων που επιλέγει να εφαρμόσει και τη φύση και την έκταση των κινδύνων που επιλέγει να αναλάβει.

Παράρτημα 4

(Βλ. παρ. 14(α), 24(α)(ii), A25-A28, A118)

Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας

Αυτό το παράρτημα παρέχει περαιτέρω ζητήματα σχετικά με την κατανόηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου της οντότητας όταν υπάρχει μια τέτοια λειτουργία.

Στόχοι και πεδίο εφαρμογής της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

1. Οι στόχοι και το εύρος μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, η φύση των αρμοδιοτήτων της και η κατάστασή της εντός του οργανισμού, συμπεριλαμβανομένης της εξουσίας και της λογοδοσίας της λειτουργίας, ποικίλλουν ευρύτατα και εξαρτώνται από το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τη δομή της οντότητας, καθώς και τις απαιτήσεις της διοίκησης και, κατά περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Αυτά τα θέματα μπορεί να καθορίζονται σε σχέδιο/διάγραμμα ή όρους αναφοράς του εσωτερικού ελέγχου.
2. Οι αρμοδιότητες μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν την εκτέλεση διαδικασιών και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων για την παροχή διασφάλισης στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση όσον αφορά τον σχεδιασμό και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων, το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου και τις διαδικασίες διακυβέρνησης της οντότητας. Σε αυτή την περίπτωση, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στη διαδικασία της οντότητας για την παρακολούθηση του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της. Ωστόσο, οι αρμοδιότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επικεντρώνονται στην αξιολόγηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών και, σε αυτή την περίπτωση, το έργο της υπηρεσίας μπορεί να μην σχετίζεται άμεσα με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας.

Ερωτήματα επί της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

3. Εάν μια οντότητα διαθέτει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, η υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων στα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας μπορεί να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στον ελεγκτή προκειμένου να κατανοήσει την οντότητα και το περιβάλλον της, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, καθώς και στον εντοπισμό και στην εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών. Κατά την εκτέλεση του έργου της, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να έχει αποκτήσει εικόνα για τις λειτουργίες και τους επιχειρηματικούς κινδύνους της οντότητας και μπορεί να έχει ευρήματα που βασίζονται στο έργο της, όπως εντοπισμένα ελαττώματα ή κινδύνους δικλίδων ελέγχου, που μπορούν να παρέχουν πολύτιμη συμβολή στην κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας, τις εκτιμήσεις κινδύνου του ελεγκτή ή άλλες πτυχές του ελέγχου. Επομένως, τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή

τίθενται, είτε ο ελεγκτής αναμένει είτε όχι, να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρόνο ή να μειώσει την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν⁷³. Τα διερευνητικά ερωτήματα που έχουν ιδιαίτερη σημασία μπορεί να αφορούν θέματα που η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έθεσε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τα αποτελέσματα της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου της ίδιας της λειτουργίας.

4. Εάν, με βάση τις απαντήσεις στα ερωτήματα του ελεγκτή, προκύψει ότι υπάρχουν ευρήματα που μπορεί να σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να διαβάσει τις σχετικές εκθέσεις της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Παραδείγματα εκθέσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που μπορεί να είναι σχετικά περιλαμβάνουν τα έγγραφα στρατηγικής και σχεδιασμού της λειτουργίας και εκθέσεις που έχουν καταρτιστεί για τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και περιγράφουν τα ευρήματα των εξετάσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
5. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΠΕ 240⁷⁴, εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου παρέχει πληροφορίες στον ελεγκτή σχετικά με οποιαδήποτε πραγματική, ύποπτη ή φερόμενη απάτη, ο ελεγκτής τις λαμβάνει υπόψη του για τον εντοπισμό κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.
6. Τα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου προς τα οποία τίθενται διερευνητικά ερωτήματα είναι εκείνα που, κατά την κρίση του ελεγκτή, διαθέτουν τις κατάλληλες γνώσεις, την πείρα και τις εξουσίες, όπως ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου ή, ανάλογα με τις περιστάσεις, άλλο προσωπικό εντός της λειτουργίας. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρήσει σκόπιμο να έχει περιοδικές συναντήσεις με αυτά τα άτομα.

Εξέταση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην κατανόηση του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου

7. Για την κατανόηση του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση έχει ανταποκριθεί στα ευρήματα και τις συστάσεις της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετικά με τα διαπιστωμένα ελαττώματα δικλίδων που σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσον και με ποιο τρόπο έχουν αντιμετωπιστεί, και αν στη συνέχεια αξιολογήθηκαν από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

Κατανόηση του ρόλου που διαδραματίζει η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στη διαδικασία παρακολούθησης του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

8. Εάν η φύση των αρμοδιοτήτων και των δραστηριοτήτων διασφάλισης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, ο ελεγκτής ενδέχεται επίσης να χρησιμοποιήσει το έργο της

⁷³ Οι σχετικές απαιτήσεις περιλαμβάνονται στο ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο το 2013)

⁷⁴ ΔΠΕ 240, παράγραφος 19

λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρόνο ή για να μειώσει την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελούνται απευθείας από τον ελεγκτή για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Οι ελεγκτές είναι πιθανότερο, ενδεχομένως, να είναι σε θέση να χρησιμοποιήσουν το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας όταν, για παράδειγμα, φαίνεται ότι με βάση την εμπειρία από προηγούμενους ελέγχους ή τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή, η οντότητα έχει μια λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους πόρους σε σχέση με την πολυπλοκότητά της και τη φύση των εργασιών της και έχει άμεση σχέση αναφοράς με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

9. Εάν, με βάση την προκαταρκτική κατανόηση του ελεγκτή για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής αναμένει να χρησιμοποιήσει το έργο της για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρονοδιάγραμμα ή για να μειώσει την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελεστούν, ισχύει το ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013).
10. Όπως συζητήθηκε περαιτέρω στο ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013), οι δραστηριότητες μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου διαφέρουν από άλλες δικλίδες παρακολούθησης που μπορεί να σχετίζονται με τις χρηματοοικονομικές αναφορές, όπως οι επισκοπήσεις των λογιστικών πληροφοριών της διοίκησης, που έχουν σχεδιαστεί για να συμβάλουν στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα αποτρέπει ή εντοπίζει σφάλματα.
11. Η θεμελίωση επικοινωνίας με τα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας στην αρχή της ανάθεσης, και η διατήρηση της επικοινωνίας αυτής καθ' όλη τη διάρκειά της, μπορεί να διευκολύνει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Δημιουργεί ένα περιβάλλον στο οποίο ο ελεγκτής μπορεί να ενημερωθεί για σημαντικά θέματα που ενδέχεται να τέθηκαν υπόψη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου όταν αυτά τα θέματα μπορεί να επηρεάσουν το έργο του ελεγκτή. Το ΔΠΕ 200 συζητά τη σημασία του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελέγχου από τον ελεγκτή με επαγγελματικό σκεπτικισμό⁷⁵, συμπεριλαμβανομένης της εγρήγορσης σε πληροφορίες που θέτουν υπό αμφισβήτηση την αξιοπιστία των εγγράφων και τις απαντήσεις σε διερευνητικά ερωτήματα που θα χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια. Συνεπώς, η επικοινωνία με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης μπορεί να παρέχει ευκαιρίες στους εσωτερικούς ελεγκτές να θέσουν αυτές τις πληροφορίες υπόψη του ελεγκτή. Ο ελεγκτής είναι τότε σε θέση να λάβει υπόψη αυτές τις πληροφορίες για τον προσδιορισμό και την εκτίμησή του για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

⁷⁵ ΔΠΕ 200, παράγραφος 7

Παράρτημα 5

(Βλ. παρ. 25(α), 26(β)-(γ), A94, A166-A172)

Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση της πληροφορικής τεχνολογίας (IT)

Αυτό το παράρτημα παρουσιάζει περαιτέρω θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής για την κατανόηση της χρήσης πληροφορικής τεχνολογίας (IT) από την οντότητα στο σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου αυτής.

Κατανόηση της χρήσης της πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα στα συστατικά του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας

1. Το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας περιέχει μη αυτοματοποιημένα και αυτοματοποιημένα στοιχεία (δηλαδή αυτοματοποιημένες και μη δικλίδες ελέγχου και άλλους πόρους που χρησιμοποιούνται στο σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας). Ο συνδυασμός μη αυτοματοποιημένων και αυτοματοποιημένων στοιχείων μιας οντότητας ποικίλλει ανάλογα με τη φύση και την πολυπλοκότητα της χρήσης του IT από την οντότητα. Η χρήση IT από μια οντότητα επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο επεξεργάζονται, αποθηκεύονται και κοινοποιούνται οι πληροφορίες που σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και συνεπώς επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο έχει σχεδιαστεί και εφαρμοστεί το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας. Κάθε συστατικό του συστήματος δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της οντότητας μπορεί να χρησιμοποιεί κάποιο βαθμό IT.

Γενικά, το IT ωφελεί το σύστημα δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας, επιτρέποντας σε αυτή:

- Να εφαρμόζει με συνέπεια προκαθορισμένους επιχειρηματικούς κανόνες και να εκτελεί σύνθετους υπολογισμούς κατά την επεξεργασία μεγάλου όγκου συναλλαγών ή δεδομένων.
- Να βελτιώνει την επικαιρότητα, τη διαθεσιμότητα και την ακρίβεια των πληροφοριών.
- Να διευκολύνει την πρόσθετη ανάλυση πληροφοριών.
- Να βελτιώνει την ικανότητα παρακολούθησης της απόδοσης των δραστηριοτήτων της οντότητας και των πολιτικών και διαδικασιών της.
- Να μειώνει τον κίνδυνο παράκαμψης των δικλίδων, και
- Να βελτιώνει την ικανότητα επίτευξης αποτελεσματικού διαχωρισμού καθηκόντων με την εφαρμογή δικλίδων ασφαλείας σε εφαρμογές IT, βάσεις δεδομένων και λειτουργικά συστήματα.

2. Τα χαρακτηριστικά των μη αυτοματοποιημένων ή αυτοματοποιημένων στοιχείων σχετίζονται με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση από τον ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και τις περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου που βασίζονται σε αυτά. Οι αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου μπορεί να είναι πιο αξιόπιστες από τις μη αυτοματοποιημένες δικλίδες, επειδή δεν μπορούν να παρακαμφθούν, να αγνοηθούν ή να παραβιαστούν τόσο εύκολα και είναι επίσης λιγότερο επιρρεπείς σε απλά λάθη και σφάλματα. Οι αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου μπορεί να είναι πιο αποτελεσματικές από τις μη αυτοματοποιημένες δικλίδες στις ακόλουθες περιστάσεις:
 - Σε μεγάλο όγκο επαναλαμβανόμενων συναλλαγών ή σε καταστάσεις όπου τα αναμενόμενα ή προβλεπόμενα σφάλματα μπορούν να αποφευχθούν ή να εντοπιστούν και να διορθωθούν μέσω αυτοματισμού.
 - Σε δικλίδες ελέγχου όπου οι συγκεκριμένοι τρόποι εκτέλεσής τους μπορούν να σχεδιαστούν και να αυτοματοποιηθούν επαρκώς.

Κατανόηση της χρήσης της πληροφορικής τεχνολογίας από την οντότητα στο πληροφοριακό σύστημα (Βλ. παρ. 25(α))

3. Το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη χρήση μη αυτοματοποιημένων και αυτοματοποιημένων στοιχείων, τα οποία επηρεάζουν επίσης τον τρόπο με τον οποίο ξεκινούν, καταγράφονται, επεξεργάζονται και αναφέρονται οι συναλλαγές. Ειδικότερα, οι διαδικασίες για την έναρξη, την καταγραφή, την επεξεργασία και την αναφορά συναλλαγών μπορούν να επιβληθούν μέσω των εφαρμογών IT που χρησιμοποιεί η οντότητα και του τρόπου με τον οποίο η οντότητα έχει διαμορφώσει αυτές τις εφαρμογές. Επιπλέον, τα αρχεία με τη μορφή ψηφιακών πληροφοριών μπορούν να αντικαταστήσουν ή να συμπληρώσουν αρχεία σε έντυπη μορφή..
4. Για την απόκτηση κατανόησης του περιβάλλοντος IT που σχετίζεται με τις ροές των συναλλαγών και την επεξεργασία πληροφοριών στο πληροφορικό σύστημα, ο ελεγκτής συλλέγει πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τα χαρακτηριστικά των εφαρμογών IT που χρησιμοποιούνται, καθώς και την υποστηρικτική υποδομή του IT και το IT. Ο παρακάτω πίνακας περιλαμβάνει παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής για την κατανόηση του περιβάλλοντος IT καθώς και τυπικών χαρακτηριστικών περιβαλλόντων IT με βάση την πολυπλοκότητα των εφαρμογών IT που χρησιμοποιούνται στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Ωστόσο, τέτοια χαρακτηριστικά παρέχουν μια κατευθυντήρια γραμμή και ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με τη φύση των συγκεκριμένων εφαρμογών IT που χρησιμοποιούνται από μια οντότητα.

		Παραδείγματα τυπικών χαρακτηριστικών των:	
	Μη πολύπλοκο εμπορικό λογισμικό	Μεσαίου μεγέθους και μέτριας πολυπλοκότητας εμπορικό λογισμικό ή	Μεγάλες ή πολύπλοκες εφαρμογές IT (π.χ. Συστήματα Πόρων Επιχειρήσεων

		εφαρμογές IT	(ERP))
Θέματα που σχετίζονται με την έκταση του αυτοματισμού και τη χρήση δεδομένων:			
Η έκταση των αυτοματοποιημένων διαδικασιών επεξεργασίας και η πολυπλοκότητα αυτών των διαδικασιών, συμπεριλαμβανομένου του εάν υπάρχει εξαιρετικά αυτοματοποιημένη, μη έντυπη επεξεργασία.	Δεν εφαρμόζεται	Δεν εφαρμόζεται	Εκτεταμένες και συχνά πολύπλοκες αυτοματοποιημένες διαδικασίες
Η έκταση της εξάρτησης της οντότητας στις αναφορές που δημιουργούνται από το σύστημα κατά την επεξεργασία των πληροφοριών.	Λογική απλής αυτοματοποιημένης αναφοράς	Λογική απλής συναφούς αυτοματοποιημένης αναφοράς	Λογική πολύπλοκης αυτοματοποιημένης αναφοράς. Λογισμικό σύνταξης αναφορών
Πώς εισάγονται τα δεδομένα (δηλαδή, μη αυτοματοποιημένη εισαγωγή, εισαγωγή πελάτη ή προμηθευτή ή φόρτωση αρχείου).	Μη αυτοματοποιημένες εισροές δεδομένων	Μικρός αριθμός εισροών δεδομένων ή απλές διεπαφές	Μεγάλος αριθμός εισροών δεδομένων ή πολύπλοκες διεπαφές
Πώς το IT διευκολύνει την επικοινωνία μεταξύ εφαρμογών, βάσεων	Δεν υπάρχουν αυτοματοποιημένες διεπαφές (μόνο μη αυτοματοποιημένες εισροές)	Μικρός αριθμός εισροών δεδομένων ή απλές διεπαφές	Μεγάλος αριθμός εισροών δεδομένων ή πολύπλοκες διεπαφές

δεδομένων ή άλλων πτυχών του περιβάλλοντος IT, εσωτερικά και εξωτερικά, κατά περίπτωση, μέσω διεπαφών συστήματος.			
Ο όγκος και η πολυπλοκότητα των δεδομένων σε ψηφιακή μορφή που επεξεργάζεται το πληροφοριακό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου του εάν τα λογιστικά αρχεία ή άλλες πληροφορίες αποθηκεύονται σε ψηφιακή μορφή και η θέση των αποθηκευμένων δεδομένων.	Χαμηλός όγκος δεδομένων ή απλά δεδομένα που μπορούν να επαληθευτούν μη αυτοματοποιημένα. Τα δεδομένα είναι διαθέσιμα τοπικά	Χαμηλός όγκος δεδομένων ή απλά δεδομένα	Μεγάλος όγκος δεδομένων ή πολύπλοκα δεδομένα. Αποθήκες δεδομένων⁷⁶. Χρήση εσωτερικών ή εξωτερικών παρόχων υπηρεσιών IT (π.χ. αποθήκευση ή φιλοξενία δεδομένων από τρίτους)
Θέματα που σχετίζονται με τις εφαρμογές και την υποδομή IT:			
Ο τύπος της εφαρμογής (π.χ. μια εμπορική εφαρμογή με μικρή ή καθόλου προσαρμογή ή μια εξαιρετικά προσαρμοσμένη	Αγορασμένη εφαρμογή με μικρή ή καθόλου προσαρμογή	Αγορασμένη εφαρμογή ή απλές εφαρμογές ERP παλαιού τύπου ή χαμηλού επιπέδου με ελάχιστη ή καθόλου προσαρμογή	Προσαρμοσμένες εφαρμογές ή πιο σύνθετες εφαρμογές ERP με σημαντική προσαρμογή

⁷⁶ Μια αποθήκη δεδομένων περιγράφεται γενικά ως μια κεντρική αποθήκη ενσωματωμένων δεδομένων από μία ή περισσότερες διαφορετικές πηγές (όπως πολλές βάσεις δεδομένων) από τις οποίες μπορούν να δημιουργηθούν αναφορές ή που ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν από την οντότητα για άλλες δραστηριότητες ανάλυσης δεδομένων. Ο συντάκτης αναφορών είναι μια εφαρμογή IT που χρησιμοποιείται για την εξαγωγή δεδομένων από μία ή περισσότερες πηγές (όπως μια αποθήκη δεδομένων, μια βάση δεδομένων ή μια εφαρμογή IT) και την παρουσίαση των δεδομένων σε καθορισμένη μορφή.

ή εξαιρετικά ενσωματωμένη εφαρμογή που μπορεί να έχει αγοραστεί και προσαρμόζεται ή αναπτύσσεται εντός της εταιρείας).			
Η πολυπλοκότητα της φύσης των εφαρμογών και της υποκείμενης υποδομής IT.	Μικρός, απλός φορητός υπολογιστής ή λύση που βασίζεται σε διακομιστή πελάτη	Ωριμος και σταθερός κεντρικός υπολογιστής, μικρός ή απλός διακομιστής πελάτη, λογισμικό ως νέφος υπηρεσιών	Πολύπλοκος κεντρικός υπολογιστής, μεγάλος ή πολύπλοκος διακομιστής πελάτη με υποδομή προσβάσιμη μέσω διαδικτύου ως υπηρεσία νέφους
Εάν υπάρχει φιλοξενία τρίτων ή εξωτερική ανάθεση IT.	Εάν ανατίθεται σε ικανούς, ώριμους, πιστοποιημένους παρόχους - εξωτερικούς συνεργάτες, (π.χ. πάροχος νέφους (cloud))	Εάν ανατίθεται σε ικανούς, ώριμους, πιστοποιημένους παρόχους - εξωτερικούς συνεργάτες, (π.χ. πάροχος νέφους (cloud))	Ικανός, ώριμος πιστοποιημένος πάροχος για ορισμένες εφαρμογές και νέος ή νεοφυής πάροχος για άλλες
Εάν η οντότητα χρησιμοποιεί αναδυόμενες τεχνολογίες που επηρεάζουν τη χρηματοοικονομική της αναφορά.	Καμία χρήση αναδυόμενων τεχνολογιών	Περιορισμένη χρήση αναδυόμενων τεχνολογιών σε ορισμένες εφαρμογές	Μικτή χρήση αναδυόμενων τεχνολογιών σε πλατφόρμες
Θέματα που σχετίζονται με διαδικασίες IT:			
Το προσωπικό που εμπλέκεται στη διατήρηση του	Λίγο προσωπικό με περιορισμένες γνώσεις IT για την επεξεργασία των	Περιορισμένο προσωπικό με δεξιότητες IT/	Ειδικά τμήματα IT με εξειδικευμένο προσωπικό, συμπεριλαμβανομένων

περιβάλλοντος ΙΤ (ο αριθμός και το επίπεδο δεξιοτήτων των πόρων υποστήριξης ΙΤ που διαχειρίζονται την ασφάλεια και τις αλλαγές στο περιβάλλον ΙΤ).	αναβαθμίσεων προμηθευτών και τη διαχείριση της πρόσβασης	αφοσιωμένο στο ΙΤ	ων των δεξιοτήτων προγραμματισμού
• Η πολυπλοκότητα των διαδικασιών για τη διαχείριση των δικαιωμάτων πρόσβασης.	Ένα άτομο με πρόσβαση διαχειριστή διαχειρίζεται τα δικαιώματα πρόσβασης	Λίγα άτομα με πρόσβαση διαχειριστή διαχειρίζονται τα δικαιώματα πρόσβασης	Πολύπλοκες διαδικασίες που διαχειρίζεται το τμήμα ΙΤ για τα δικαιώματα πρόσβασης
• Η πολυπλοκότητα της ασφάλειας στο περιβάλλον ΙΤ, συμπεριλαμβανομένης της ευπάθειας των εφαρμογών, των βάσεων δεδομένων και άλλων πτυχών του περιβάλλοντος ΙΤ σε κινδύνους στον κυβερνοχώρο, ιδιαίτερα όταν υπάρχουν συναλλαγές μέσω διαδικτύου ή συναλλαγές που περιλαμβάνουν εξωτερικές διεπαφές.	Εξωτερικά στοιχεία με προσβάσιμη υποδομή ιστού	Πρωτίστως απλή ασφάλεια, βασισμένη σε ρόλους	Πρόσβαση και πολύπλοκα μοντέλα ασφάλειας
• Εάν έχουν γίνει αλλαγές	Εμπορικό λογισμικό χωρίς	Ορισμένες εμπορικές	Νέοι ή μεγάλοι αριθμοί ή σύνθετες

προγράμματος στον τρόπο με τον οποίο οι πληροφορίες υποβάλλονται σε επεξεργασία και η έκταση τέτοιων αλλαγών κατά τη διάρκεια της περιόδου.	εγκατεστημένο πηγαίο κώδικα	εφαρμογές χωρίς πηγαίο κώδικα και άλλες ώριμες εφαρμογές με μικρό αριθμό ή απλές αλλαγές. Κύκλος ζωής ανάπτυξης παραδοσιακών συστημάτων	αλλαγές, αρκετοί κύκλοι ανάπτυξης κάθε χρόνο
Η έκταση της αλλαγής στο περιβάλλον IT (π.χ. νέες πτυχές του περιβάλλοντος IT ή σημαντικές αλλαγές στις εφαρμογές IT ή στην υποκείμενη υποδομή IT).	Αλλαγές που περιορίζονται σε αναβαθμίσεις εκδόσεων εμπορικού λογισμικού	Οι αλλαγές αποτελούνται από αναβαθμίσεις εμπορικού λογισμικού, αναβαθμίσεις εκδόσεων ERP ή βελτιώσεις παλαιού τύπου	Νέοι ή μεγάλοι αριθμοί ή σύνθετες αλλαγές, αρκετοί κύκλοι ανάπτυξης κάθε χρόνο, εκτεταμένη προσαρμογή ERP
Εάν υπήρξε σημαντική μετατροπή δεδομένων κατά τη διάρκεια της περιόδου και, εάν ναι, η φύση και η σημασία των αλλαγών που έγιναν και πώς πραγματοποιήθηκε η μετατροπή.	Αναβαθμίσεις λογισμικού που παρέχονται από τον προμηθευτή. Δεν υπάρχουν δυνατότητες μετατροπής δεδομένων για αναβάθμιση	Μικρές αναβαθμίσεις εκδόσεων για εμπορικές εφαρμογές λογισμικού με περιορισμένα δεδομένα που μετατρέπονται	Σημαντική αναβάθμιση έκδοσης, νέα έκδοση, αλλαγή πλατφόρμας

Αναδυόμενες τεχνολογίες

- Οι οντότητες ενδέχεται να χρησιμοποιούν αναδυόμενες τεχνολογίες (π.χ. blockchain, ρομποτική ή τεχνητή νοημοσύνη), επειδή τέτοιες τεχνολογίες ενδέχεται να παρουσιάζουν συγκεκριμένες ευκαιρίες για την αύξηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας ή την ενίσχυση της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Όταν χρησιμοποιούνται αναδυόμενες τεχνολογίες στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας σχετικά με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεριλάβει τέτοιες τεχνολογίες στον

εντοπισμό εφαρμογών IT και άλλων πτυχών του περιβάλλοντος IT που υπόκεινται σε κινδύνους εγειρόμενους από τη χρήση IT. Ενώ οι αναδυόμενες τεχνολογίες μπορεί να θεωρηθούν πιο εξελιγμένες ή πιο πολύπλοκες σε σύγκριση με τις υπάρχουσες τεχνολογίες, οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τις εφαρμογές IT και τις καθορισμένες γενικές δικλίδες IT σύμφωνα με την παράγραφο 26(β)–(γ) παραμένουν αμετάβλητες.

Κλιμάκωση

6. Η απόκτηση κατανόησης του περιβάλλοντος IT της οντότητας μπορεί να επιτευχθεί ευκολότερα για μια λιγότερο σύνθετη οντότητα που χρησιμοποιεί εμπορικό λογισμικό, καθώς και όταν η οντότητα δεν έχει πρόσβαση στον πηγαίο κώδικα ώστε να κάνει αλλαγές στο πρόγραμμα. Τέτοιες οντότητες ενδέχεται να μην έχουν αποκλειστικούς πόρους IT, αλλά μπορεί να διαθέτουν ένα άτομο στο οποίο έχει ανατεθεί ο ρόλος του διαχειριστή με σκοπό την παραχώρηση πρόσβασης υπαλλήλων ή την εγκατάσταση ενημερώσεων στις εφαρμογές IT που παρέχονται από τον προμηθευτή. Στα συγκεκριμένα θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής για την κατανόηση της φύσης ενός λογιστικού εμπορικού πακέτου, το οποίο μπορεί να είναι η μόνη εφαρμογή IT που χρησιμοποιείται από μια λιγότερο σύνθετη οντότητα στο πληροφοριακό της σύστημα, μπορεί να περιλαμβάνονται:
 - Ο βαθμός στον οποίο το λογισμικό είναι καλά καθιερωμένο και έχει φήμη για την αξιοπιστία του.
 - Ο βαθμός στον οποίο είναι δυνατό για την οντότητα να τροποποιήσει τον πηγαίο κώδικα του λογισμικού ώστε να συμπεριλάβει πρόσθετες ενότητες (δηλ. προσθήκες) στο βασικό λογισμικό ή να κάνει άμεσες αλλαγές στα δεδομένα.
 - Η φύση και η έκταση των τροποποιήσεων που έχουν γίνει στο λογισμικό. Αν και μια οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να τροποποιήσει τον πηγαίο κώδικα του λογισμικού, πολλά πακέτα λογισμικού επιτρέπουν τη διαμόρφωση (π.χ. ρύθμιση ή τροποποίηση παραμέτρων αναφοράς). Αυτά συνήθως δεν περιλαμβάνουν τροποποιήσεις στον πηγαίο κώδικα. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τον βαθμό στον οποίο η οντότητα είναι σε θέση να διαμορφώσει το λογισμικό όταν εξετάζει την πληρότητα και την ακρίβεια των πληροφοριών που παράγονται από το λογισμικό που χρησιμοποιείται ως ελεγκτικό τεκμήριο, και
 - Ο βαθμός στον οποίο είναι δυνατή η άμεση πρόσβαση σε δεδομένα που σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (δηλαδή άμεση πρόσβαση στη βάση δεδομένων χωρίς χρήση της εφαρμογής IT) και ο όγκος των δεδομένων που υποβάλλονται σε επεξεργασία. Όσο μεγαλύτερος είναι ο όγκος των δεδομένων, τόσο πιο πιθανό είναι η οντότητα να χρειάζεται δικλίδες ελέγχου που αφορούν τη διατήρηση της ακεραιότητας των δεδομένων, οι οποίες ενδέχεται να περιλαμβάνουν γενικές δικλίδες ελέγχου IT για μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση και αλλαγές στα δεδομένα.
7. Τα σύνθετα περιβάλλοντα IT ενδέχεται να περιλαμβάνουν εξαιρετικά προσαρμοσμένες ή άκρως ενσωματωμένες εφαρμογές IT και, ως εκ τούτου,

ενδέχεται να απαιτούν περισσότερη προσπάθεια για την κατανόηση. Οι διαδικασίες χρηματοοικονομικής αναφοράς ή οι εφαρμογές IT μπορούν να ενοποιηθούν με άλλες εφαρμογές IT. Αυτή η ενοποίηση μπορεί να περιλαμβάνει εφαρμογές IT που χρησιμοποιούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας και παρέχουν πληροφορίες στις εφαρμογές IT σχετικά με τις ροές των συναλλαγών και την επεξεργασία πληροφοριών στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ορισμένες εφαρμογές IT που χρησιμοποιούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας μπορεί επίσης να σχετίζονται με την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα σύνθετα περιβάλλοντα IT ενδέχεται επίσης να απαιτούν εξειδικευμένα τμήματα IT που διαθέτουν δομημένες διαδικασίες IT οι οποίες υποστηρίζονται από προσωπικό που διαθέτει δεξιότητες ανάπτυξης λογισμικού και συντήρησης περιβάλλοντος IT. Σε άλλες περιπτώσεις, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει εσωτερικούς ή εξωτερικούς παρόχους υπηρεσιών για τη διαχείριση ορισμένων πτυχών ή διαδικασιών IT εντός του περιβάλλοντος IT της (π.χ. φιλοξενία τρίτων).

Ταυτοποίηση εφαρμογών IT που υπόκεινται σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση του IT

8. Μέσω της κατανόησης της φύσης και της πολυπλοκότητας του περιβάλλοντος IT της οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και της έκτασης των δικλίδων ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών, ο ελεγκτής μπορεί να καθορίσει σε ποιες εφαρμογές IT βασίζεται η οντότητα για την ακριβή επεξεργασία και διατήρηση της ακεραιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η ταυτοποίηση των εφαρμογών IT στις οποίες βασίζεται η οντότητα μπορεί να επηρεάσει την απόφαση του ελεγκτή να θέσει σε δοκιμή τις αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου σε αυτές τις εφαρμογές IT, υποθέτοντας ότι αυτές οι αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου αντιμετωπίζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που εντοπίστηκαν. Αντίθετα, εάν η οντότητα δεν βασίζεται σε μια εφαρμογή IT, οι αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου σε αυτές τις εφαρμογές IT είναι απίθανο να είναι κατάλληλες ή επαρκώς ακριβείς για τους σκοπούς των δοκιμών λειτουργικής αποτελεσματικότητας. Οι αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου που μπορούν να ταυτοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 26(β) μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, αυτοματοποιημένους υπολογισμούς ή δικλίδες ελέγχου εισόδου, επεξεργασίας και εξόδου, όπως τριπλή αντιστοίχιση μιας παραγγελίας αγοράς, ενός εγγράφου αποστολής προμηθευτή και ενός τιμολογίου προμηθευτή. Όταν οι αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου ταυτοποιούνται από τον ελεγκτή και εκείνος αποφασίζει, μέσω της κατανόησης του περιβάλλοντος IT, ότι η οντότητα βασίζεται στην εφαρμογή IT που περιλαμβάνει αυτές τις αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου, τότε μπορεί να είναι πιθανότερο ο ελεγκτής να αναγνωρίσει την εφαρμογή IT ως εφαρμογή υποκείμενη σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση του IT.
9. Κατά την εξέταση του κατά πόσον οι εφαρμογές IT, για τις οποίες ο ελεγκτής έχει εντοπίσει αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου, υπόκεινται σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση IT, ο ελεγκτής είναι πιθανό να εξετάσει εάν και κατά πόσο η οντότητα μπορεί να έχει πρόσβαση στον πηγαίο κώδικα που επιτρέπει στη διοίκηση να κάνει αλλαγές προγράμματος σε τέτοιες δικλίδες ελέγχου ή στις εφαρμογές IT. Ο βαθμός στον οποίο η οντότητα πραγματοποιεί αλλαγές

προγράμματος ή διαμόρφωσης, καθώς και ο βαθμός στον οποίο οι διεργασίες IT σχετικά με αυτές τις αλλαγές είναι επίσημα καταγεγραμμένες, μπορεί επίσης να είναι σχετικά ζητήματα. Ο ελεγκτής είναι επίσης πιθανό να εξετάσει τον κίνδυνο ακατάλληλης πρόσβασης ή αλλαγών στα δεδομένα.

10. Οι αναφορές που δημιουργούνται από το σύστημα και τις οποίες ο ελεγκτής ενδέχεται να σκοπεύει να χρησιμοποιήσει ως ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, μια αναφορά ωρίμανσης των εμπορικών απαιτήσεων ή μια αναφορά αποτίμησης αποθεμάτων. Για τέτοιες αναφορές, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την πληρότητα και την ακρίβειά τους ελέγχοντας ουσιαστικά τις εισροές και τις εκροές της αναφοράς. Σε άλλες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει να ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και τη διατήρηση της αναφοράς, οπότε η εφαρμογή IT από την οποία παράγεται είναι πιθανό να υπόκειται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση IT. Εκτός από τον έλεγχο της πληρότητας και της ακρίβειας της αναφοράς, ο ελεγκτής μπορεί να προγραμματίσει να ελέγξει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων IT που αντιμετωπίζουν κινδύνους σχετικούς με ακατάλληλες ή μη εξουσιοδοτημένες αλλαγές προγράμματος ή αλλαγές δεδομένων στην αναφορά.
11. Ορισμένες εφαρμογές IT μπορεί να περιλαμβάνουν λειτουργίες σύνταξης αναφορών εντός αυτών, ενώ ορισμένες οντότητες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούν ξεχωριστές εφαρμογές σύνταξης αναφορών (δηλαδή, συντάκτες αναφορών). Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να προσδιορίσει τις πηγές των αναφορών που δημιουργούνται από το σύστημα (δηλαδή την εφαρμογή που καταρτίζει την αναφορά και τις πηγές δεδομένων που χρησιμοποιούνται από αυτή) για να ταυτοποιήσει τις εφαρμογές IT που υπόκεινται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση IT.
12. Οι πηγές δεδομένων που χρησιμοποιούνται από εφαρμογές IT μπορεί να είναι βάσεις δεδομένων στις οποίες, για παράδειγμα, είναι δυνατή η πρόσβαση μόνο μέσω της εφαρμογής IT ή από προσωπικό IT με δικαιώματα διαχείρισης βάσεων δεδομένων. Σε άλλες περιπτώσεις, η πηγή δεδομένων μπορεί να είναι μια αποθήκη δεδομένων που μπορεί να θεωρηθεί η ίδια εφαρμογή IT που υπόκειται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση IT.
13. Ο ελεγκτής μπορεί να έχει εντοπίσει έναν κίνδυνο για τον οποίο οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν επαρκούν λόγω του ότι η οντότητα χρησιμοποιεί υψηλής αυτοματοποίησης μηχανισμό επεξεργασίας συναλλαγών, χωρίς μη αυτοματοποιημένες διαδικασίες, ο οποίος μπορεί να περιλαμβάνει πολλαπλές ολοκληρωμένες εφαρμογές IT. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι δικλίδες ελέγχου που ταυτοποιούνται από τον ελεγκτή είναι πιθανό να περιλαμβάνουν αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου. Επιπλέον, η οντότητα μπορεί να βασίζεται σε γενικές δικλίδες IT για να διατηρήσει την ακεραιότητα των υπό επεξεργασία συναλλαγών καθώς και άλλων πληροφοριών που χρησιμοποιούνται κατά την επεξεργασία αυτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι εφαρμογές IT που εμπλέκονται στην επεξεργασία και την αποθήκευση των πληροφοριών ενδέχεται να υπόκεινται σε κινδύνους εγείρομενους από τη χρήση IT.

14. Αν και τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί επίσης να έχουν τη μορφή προϊόντος δημιουργούμενου από το σύστημα που χρησιμοποιείται σε έναν υπολογισμό εκτελούμενο σε υπολογιστικό εργαλείο τελικού χρήστη (π.χ. λογισμικό υπολογιστικών φύλλων ή απλές βάσεις δεδομένων), τέτοια εργαλεία συνήθως δεν ορίζονται ως εφαρμογές IT στο πλαίσιο της παραγράφου 26(β). Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή δικλίδων ελέγχου σχετικά με την πρόσβαση και την αλλαγή σε υπολογιστικά εργαλεία τελικού χρήστη μπορεί να είναι δύσκολα και τέτοιες δικλίδες σπάνια είναι ισοδύναμες ή τόσο αποτελεσματικές όσο οι γενικές δικλίδες IT. Αντίθετα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει έναν συνδυασμό δικλίδων επεξεργασίας πληροφοριών, λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό και την πολυπλοκότητα του IT που εμπλέκεται στον τελικό χρήστη, όπως:
- Δικλίδες ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών σχετικά με την έναρξη και επεξεργασία των δεδομένων προέλευσης, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου ή των δικλίδων διεπαφής μέχρι το σημείο από το οποίο εξάγονται τα δεδομένα (δηλ. την αποθήκη δεδομένων).
 - Δικλίδες που ελέγχουν ότι η λογική λειτουργεί όπως προβλέπεται, για παράδειγμα, δικλίδες ελέγχου που «αποδεικνύουν» την εξαγωγή δεδομένων, όπως η αντιστοίχιση της αναφοράς με τα δεδομένα από τα οποία προήλθε, η σύγκριση των μεμονωμένων δεδομένων από την αναφορά με την πηγή και αντίστροφα, καθώς και δικλίδες που ελέγχουν τους τύπους ή τις μακροεντολές, ή
 - Χρήση εργαλείων επικύρωσης λογισμικού, τα οποία ελέγχουν συστηματικά τύπους ή μακροεντολές, όπως εργαλεία ακεραιότητας υπολογιστικών φύλλων.

Κλιμάκωση

15. Η ικανότητα της οντότητας να διατηρεί την ακεραιότητα των πληροφοριών που αποθηκεύονται και επεξεργάζονται στο πληροφοριακό σύστημά της μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με την πολυπλοκότητα και τον όγκο των σχετικών συναλλαγών και άλλων πληροφοριών. Όσο μεγαλύτερη είναι η πολυπλοκότητα και ο όγκος των δεδομένων που υποστηρίζουν μια σημαντική κατηγορία συναλλαγών, ένα υπόλοιπο λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση, τόσο λιγότερο πιθανό είναι για την οντότητα να διατηρήσει την ακεραιότητα αυτών των πληροφοριών μόνο μέσω δικλίδων ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών (π.χ. δικλίδες ελέγχου εισροών – εκροών ή δικλίδες επισκόπησης). Καθίσταται επίσης λιγότερο πιθανό ότι ο ελεγκτής θα είναι σε θέση να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την πληρότητα και την ακρίβεια αυτών των πληροφοριών μόνο μέσω ουσιαστικών δοκιμών, όταν αυτές οι πληροφορίες χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όταν ο όγκος και η πολυπλοκότητα των συναλλαγών είναι μικρότεροι, η διοίκηση μπορεί να έχει μια δικλίδα ελέγχου επεξεργασίας πληροφοριών που να επαρκεί για την επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δεδομένων (π.χ. μεμονωμένες εντολές πωλήσεων που υποβάλλονται σε επεξεργασία και τιμολογούνται ενδέχεται να συμφωνούν με το έντυπο που είχε αρχικά καταχωρηθεί στην εφαρμογή IT). Όταν η οντότητα βασίζεται σε γενικές δικλίδες IT για τη διατήρηση της ακεραιότητας ορισμένων πληροφοριών που

χρησιμοποιούνται από εφαρμογές IT, ο ελεγκτής μπορεί να ορίσει ότι οι εφαρμογές IT που διατηρούν αυτές τις πληροφορίες υπόκεινται σε κινδύνους εγειρόμενους από τη χρήση IT.

Παραδείγματα χαρακτηριστικών μιας εφαρμογής IT που πιθανότατα δεν υπόκειται σε κινδύνους εγειρόμενους από το IT	Παραδείγματα χαρακτηριστικών μιας εφαρμογής IT που ενδέχεται να υπόκειται σε κινδύνους εγειρόμενους από το IT
• Αυτόνομες εφαρμογές. • Ο όγκος των δεδομένων (συναλλαγών) δεν είναι σημαντικός. • Η λειτουργικότητα της εφαρμογής δεν είναι πολύπλοκη. • Κάθε συναλλαγή υποστηρίζεται από πρωτότυπη έντυπη τεκμηρίωση.	• Οι εφαρμογές διασυνδέονται. • Ο όγκος των δεδομένων (συναλλαγών) είναι σημαντικός. • Η λειτουργικότητα της εφαρμογής είναι πολύπλοκη καθώς: – Η εφαρμογή ξεκινά αυτόματα τις συναλλαγές, και – Υπάρχει μια ποικιλία πολύπλοκων υπολογισμών στους οποίους βασίζονται οι αυτοματοποιημένες εγγραφές.
Η εφαρμογή IT πιθανότατα δεν υπόκειται σε κινδύνους εγειρόμενους από το IT επειδή: • Ο όγκος των δεδομένων δεν είναι σημαντικός και επομένως η διοίκηση δεν βασίζεται σε γενικές δικλίδες IT για την επεξεργασία ή τη διατήρηση των δεδομένων. • Η διοίκηση δεν βασίζεται σε αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου ή άλλες αυτοματοποιημένες λειτουργίες. Ο ελεγκτής δεν έχει εντοπίσει αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 26(α). • Αν και η διοίκηση χρησιμοποιεί αναφορές που δημιουργούνται από το σύστημα στις δικλίδες ελέγχου του, δεν βασίζεται σε αυτές τις αναφορές. Αντίθετα, εναρμονίζει τις αναφορές με την έντυπη τεκμηρίωση και επαληθεύει τους	Η εφαρμογή IT πιθανότατα υπόκειται σε κινδύνους εγειρόμενους από το IT επειδή: • Η διοίκηση βασίζεται σε ένα σύστημα εφαρμογών για την επεξεργασία ή τη διατήρηση δεδομένων καθώς ο όγκος των δεδομένων είναι σημαντικός. • Η διοίκηση βασίζεται στο σύστημα εφαρμογών για την εκτέλεση ορισμένων αυτοματοποιημένων δικλίδων ελέγχου που τις έχει εντοπίσει και ο ελεγκτής.

υπολογισμούς στις αναφορές.	
Ο ελεγκτής θα ελέγξει απευθείας τις πληροφορίες που παράγονται από την οντότητα και χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια.	

Άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT που υπόκεινται σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση του IT

16. Όταν ο ελεγκτής εντοπίζει εφαρμογές IT που υπόκεινται σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση IT, τότε και άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT υπόκεινται επίσης, συνήθως, σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση IT. Η υποδομή IT περιλαμβάνει τις βάσεις δεδομένων, το λειτουργικό σύστημα και το δίκτυο. Οι βάσεις δεδομένων αποθηκεύουν τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται από εφαρμογές IT και μπορεί να αποτελούνται από πολλούς αλληλένδετους πίνακες δεδομένων. Τα δεδομένα σε βάσεις δεδομένων ενδέχεται, επίσης, να προσπελαστούν απευθείας μέσω συστημάτων διαχείρισης βάσεων δεδομένων από το προσωπικό IT ή άλλο προσωπικό με δικαιώματα διαχείρισης βάσεων δεδομένων. Το λειτουργικό σύστημα είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση των επικοινωνιών μεταξύ υλισμικού, εφαρμογών IT και άλλου λογισμικού που χρησιμοποιείται στο δίκτυο. Ως εκ τούτου, οι εφαρμογές και οι βάσεις δεδομένων IT μπορεί να είναι άμεσα προσβάσιμες μέσω του λειτουργικού συστήματος. Ένα δίκτυο χρησιμοποιείται στην υποδομή IT για τη μετάδοση δεδομένων και την κοινή χρήση πληροφοριών, πόρων και υπηρεσιών μέσω μιας κοινής ζεύξης επικοινωνίας. Το δίκτυο συνήθως δημιουργεί επίσης ένα επίπεδο λογικής ασφάλειας (ενεργοποιημένης μέσω του λειτουργικού συστήματος) για πρόσβαση στους υποκείμενους πόρους.
17. Όταν οι εφαρμογές IT ταυτοποιούνται από τον ελεγκτή ως υποκείμενες σε κινδύνους εγχειρόμενους από το IT, συνήθως ταυτοποιούνται ως τέτοιες και οι βάσεις δεδομένων που αποθηκεύουν τα δεδομένα τα οποία υποβάλλονται σε επεξεργασία από μια αναγνωρισμένη εφαρμογή IT. Παρομοίως, επειδή η ικανότητα λειτουργίας μιας εφαρμογής IT εξαρτάται συχνά από το λειτουργικό σύστημα και οι εφαρμογές και οι βάσεις δεδομένων IT μπορεί να είναι άμεσα προσβάσιμες από αυτό, το λειτουργικό σύστημα υπόκειται συνήθως σε κινδύνους εγχειρόμενους από τη χρήση του IT. Το δίκτυο μπορεί να ταυτοποιηθεί όταν αποτελεί ένα κεντρικό σημείο πρόσβασης στις αναγνωρισμένες εφαρμογές IT και στις σχετικές βάσεις δεδομένων ή όταν μια εφαρμογή IT αλληλεπιδρά με προμηθευτές ή εξωτερικά μέρη μέσω του διαδικτύου ή όταν οι εφαρμογές IT που είναι προσβάσιμες μέσω ιστού ταυτοποιούνται από τον ελεγκτή.

Ταυτοποίηση κινδύνων εγχειρόμενων από τη χρήση IT και γενικές δικλίδες IT

18. Παραδείγματα κινδύνων εγχειρόμενων από τη χρήση IT περιλαμβάνουν κινδύνους που σχετίζονται με ακατάλληλη στήριξη σε εφαρμογές IT που ανακριβώς επεξεργάζονται δεδομένα, επεξεργάζονται ανακριβή δεδομένα ή και τα δύο, όπως για παράδειγμα:

- Μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση σε δεδομένα που μπορεί να οδηγήσει σε καταστροφή δεδομένων ή ακατάλληλες αλλαγές στα δεδομένα, συμπεριλαμβανομένης της καταγραφής μη εξουσιοδοτημένων ή ανύπαρκτων συναλλαγών ή της ανακριβούς καταγραφής συναλλαγών. Ιδιαίτεροι κίνδυνοι ενδέχεται να προκύψουν όταν πολλοί χρήστες έχουν πρόσβαση σε μια κοινή βάση δεδομένων.
 - Τη δυνατότητα του προσωπικού IT να αποκτήσει προνόμια πρόσβασης πέραν εκείνων που είναι απαραίτητα για την εκτέλεση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί, καταργώντας έτσι τον διαχωρισμό των καθηκόντων.
 - Μη εξουσιοδοτημένες αλλαγές δεδομένων σε κύρια αρχεία.
 - Μη εξουσιοδοτημένες αλλαγές σε εφαρμογές IT ή άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT.
 - Αποτυχία να γίνουν οι απαραίτητες αλλαγές σε εφαρμογές IT ή άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT.
 - Ακατάλληλη μη αυτοματοποιημένη παρέμβαση.
 - Πιθανή απώλεια δεδομένων ή αδυναμία πρόσβασης στα δεδομένα όπως απαιτείται.
19. Η εξέταση της μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης από τον ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνει κινδύνους που σχετίζονται με μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση από εσωτερικά ή εξωτερικά μέρη (συχνά αναφέρονται ως κίνδυνοι για την ασφάλεια στον κυβερνοχώρο). Τέτοιοι κίνδυνοι ενδέχεται να μην επηρεάζουν απαραίτητα τη χρηματοοικονομική αναφορά, καθώς το περιβάλλον IT μιας οντότητας μπορεί επίσης να περιλαμβάνει εφαρμογές IT και σχετικά δεδομένα που καλύπτουν λειτουργικές ανάγκες ή ανάγκες συμμόρφωσης. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι τα περιστατικά στον κυβερνοχώρο συνήθως συμβαίνουν πρώτα μέσω των περιμετρικών και εσωτερικών επιπέδων δικτύου, τα οποία τείνουν να αφαιρούνται περαιτέρω από την εφαρμογή IT, τη βάση δεδομένων και τα λειτουργικά συστήματα που επηρεάζουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντίστοιχα, εάν έχουν εντοπιστεί πληροφορίες σχετικά με παραβίαση ασφάλειας, ο ελεγκτής εξετάζει συνήθως τον βαθμό στον οποίο μια τέτοια παραβίαση είχε τη δυνατότητα να επηρεάσει τη χρηματοοικονομική αναφορά. Εάν η χρηματοοικονομική αναφορά μπορεί να επηρεαστεί, ο ελεγκτής ενδέχεται να αποφασίσει να κατανοήσει και να θέσει σε δοκιμασία τις σχετικές δικλίδες ελέγχου για να προσδιορίσει την πιθανή επίδραση ή το εύρος ενδεχόμενων σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή μπορεί να πιστοποιήσει ότι η οντότητα έχει παράσχει επαρκείς γνωστοποιήσεις σε σχέση με μια τέτοια παραβίαση ασφάλειας.
20. Επιπλέον, νόμοι και οι κανονισμοί που μπορεί να έχουν άμεση ή έμμεση επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνουν νομοθεσία για την προστασία δεδομένων. Η εξέταση της συμμόρφωσης μιας οντότητας με αυτούς τους νόμους ή κανονισμούς, σύμφωνα

με το ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο)⁷⁷, μπορεί να περιλαμβάνει την κατανόηση των διαδικασιών IT της οντότητας και των γενικών δικλίδων IT που έχει εφαρμόσει η οντότητα για την αντιμετώπιση των σχετικών νόμων ή κανονισμών.

21. Εφαρμόζονται γενικές δικλίδες IT για την αντιμετώπιση κινδύνων εγχειρόμενων από τη χρήση IT. Αντίστοιχα, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την κατανόηση που αποκτήθηκε σχετικά με τις ταυτοποιημένες εφαρμογές IT και άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT και τους υφιστάμενους κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση IT για τον εντοπισμό των γενικών δικλίδων IT. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί κοινές διεργασίες IT στο περιβάλλον IT της ή σε ορισμένες εφαρμογές IT, οπότε ενδέχεται να εντοπιστούν κοινοί κίνδυνοι εγχειρόμενοι από τη χρήση IT καθώς και κοινές γενικές δικλίδες IT.
22. Γενικά, είναι πιθανό να εντοπιστεί μεγαλύτερος αριθμός γενικών δικλίδων IT που σχετίζονται με εφαρμογές και βάσεις δεδομένων IT απ' ότι για άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT. Αυτό συμβαίνει επειδή αυτές οι πτυχές σχετίζονται περισσότερο με την επεξεργασία και αποθήκευση πληροφοριών στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Κατά την ταυτοποίηση των γενικών δικλίδων IT, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τις δικλίδες ελέγχου των ενεργειών τόσο των τελικών χρηστών όσο και του προσωπικού IT της οντότητας ή των παρόχων υπηρεσιών IT.
23. Το **Παράρτημα 6** παρέχει περαιτέρω επεξήγηση της φύσης των γενικών δικλίδων IT που εφαρμόζονται συνήθως για διαφορετικές πτυχές του περιβάλλοντος IT. Επιπλέον, παρέχονται παραδείγματα γενικών δικλίδων IT για διαφορετικές διαδικασίες IT.

⁷⁷ ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο)

Παράρτημα 6

(Βλ. παρ. 25(γ)(ii), A173-A174)

Ζητήματα που αφορούν στην κατανόηση των γενικών δικλίδων πληροφορικής τεχνολογίας (IT)

Αυτό το παράρτημα παρουσιάζει περαιτέρω θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής για την κατανόηση των γενικών δικλίδων IT.

1. Η φύση των γενικών δικλίδων IT που εφαρμόζονται συνήθως για καθεμία από τις πτυχές του περιβάλλοντος IT:

(α) Εφαρμογές

Οι γενικές δικλίδες IT στο επίπεδο εφαρμογής IT θα συσχετίζονται με τη φύση και την έκταση της λειτουργικότητας της εφαρμογής και τις διαδρομές πρόσβασης που επιτρέπονται στην τεχνολογία. Για παράδειγμα, περισσότερες δικλίδες ελέγχου θα σχετίζονται με εξαιρετικά ενσωματωμένες εφαρμογές IT με πολύπλοκες επιλογές ασφάλειας από μια παλαιού τύπου εφαρμογή IT που υποστηρίζει μικρό αριθμό υπολοίπων λογαριασμών με μεθόδους πρόσβασης μόνο μέσω συναλλαγών.

(β) Βάση δεδομένων

Οι γενικές δικλίδες IT στο επίπεδο βάσης δεδομένων συνήθως αντιμετωπίζουν κινδύνους εγειρόμενους από τη χρήση IT αναφορικά με μη εξουσιοδοτημένες ενημερώσεις σε πληροφορίες χρηματοοικονομικών αναφορών στη βάση δεδομένων μέσω άμεσης πρόσβασης σε αυτή ή εκτέλεσης δέσμης ενεργειών ή προγράμματος.

(γ) Λειτουργικό σύστημα

Οι γενικές δικλίδες IT στο επίπεδο του λειτουργικού συστήματος αντιμετωπίζουν συνήθως τους κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση IT που σχετίζεται με την πρόσβαση διαχειριστή, γεγονός που μπορεί να διευκολύνει την παράκαμψη άλλων δικλίδων ελέγχου. Αυτό περιλαμβάνει ενέργειες όπως η παραβίαση των διαπιστευτηρίων άλλων χρηστών, η προσθήκη νέων, μη εξουσιοδοτημένων χρηστών, η φόρτωση κακόβουλου λογισμικού ή η εκτέλεση δέσμης ενεργειών ή άλλων μη εξουσιοδοτημένων προγραμμάτων.

(δ) Δίκτυο

Οι γενικές δικλίδες IT στο επίπεδο δικτύου αντιμετωπίζουν συνήθως τους κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση IT που σχετίζεται με την τμηματοποίηση δικτύου, την απομακρυσμένη πρόσβαση και τον έλεγχο ταυτότητας. Οι δικλίδες ελέγχου δικτύου μπορεί να είναι σχετικές όταν μια οντότητα έχει εφαρμογές προσβάσιμες μέσω ιστού που χρησιμοποιούνται

στη χρηματοοικονομική αναφορά. Οι δικλίδες ελέγχου δικτύου μπορεί επίσης να είναι σχετικές όταν η οντότητα έχει σημαντικές εταιρικές επιχειρηματικές σχέσεις ή εξωτερικές αναθέσεις σε τρίτους, γεγονός που μπορεί να αυξήσει τις μεταδόσεις δεδομένων και την ανάγκη για απομακρυσμένη πρόσβαση.

2. Παραδείγματα γενικών δικλίδων IT που μπορεί να υπάρχουν, οργανωμένες από τη διαδικασία IT περιλαμβάνουν:

(α) Διαδικασία διαχείρισης πρόσβασης:

ο *Έλεγχος ταυτότητας*

Δικλίδες ελέγχου που διασφαλίζουν ότι ένας χρήστης που έχει πρόσβαση στην εφαρμογή IT ή σε άλλη πτυχή του περιβάλλοντος IT χρησιμοποιεί τα διαπιστευτήρια σύνδεσης του ίδιου του χρήστη (δηλαδή, ο χρήστης δεν χρησιμοποιεί τα διαπιστευτήρια άλλου χρήστη).

ο *Εξουσιοδότηση*

Δικλίδες ελέγχου που επιτρέπουν στους χρήστες να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τις εργασιακές τους ευθύνες και τίποτα άλλο, γεγονός που διευκολύνει τον κατάλληλο διαχωρισμό των καθηκόντων.

ο *Παροχή πρόσβασης*

Δικλίδες ελέγχου για την παροχή πρόσβασης σε νέους χρήστες και τροποποιήσεις στα δικαιώματα πρόσβασης των υφιστάμενων χρηστών.

ο *Κατάργηση παροχής πρόσβασης*

Δικλίδες ελέγχου για την κατάργηση της πρόσβασης χρήστη κατά τον τερματισμό ή τη μεταφορά.

ο *Προνομιακή πρόσβαση*

Δικλίδες ελέγχου για τη διαχειριστική πρόσβαση ή πρόσβαση ισχυρών χρηστών.

ο *Επισκοπήσεις πρόσβασης χρηστών*

Δικλίδες ελέγχου για την εκ νέου πιστοποίηση ή αξιολόγηση της πρόσβασης χρήστη για συνεχή εξουσιοδότηση με την πάροδο του χρόνου.

ο *Δικλίδες ελέγχου διαμόρφωσης ασφαλείας*

Κάθε τεχνολογία έχει γενικά βασικές ρυθμίσεις διαμόρφωσης που συμβάλλουν στον περιορισμό της πρόσβασης στο περιβάλλον.

ο *Φυσική πρόσβαση*

Δικλίδες ελέγχου επί της φυσικής πρόσβασης στο κέντρο δεδομένων και το υλισμικό, καθώς αυτή η πρόσβαση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την παράκαμψη άλλων δικλίδων ελέγχου.

(β) Διαδικασία διαχείρισης προγράμματος ή άλλων αλλαγών στο περιβάλλον ΠΤ:

ο *Διαδικασία διαχείρισης αλλαγών*

Δικλίδες ελέγχου για τη διαδικασία σχεδιασμού, προγραμματισμού, δοκιμής και μετεγκατάστασης αλλαγών σε περιβάλλον παραγωγής (δηλαδή τελικού χρήστη).

ο *Διαχωρισμός καθηκόντων για τη μετεγκατάσταση λόγω αλλαγής*

Δικλίδες ελέγχου που διαχωρίζουν την πρόσβαση για την πραγματοποίηση και τη μετεγκατάσταση αλλαγών σε ένα περιβάλλον παραγωγής.

ο *Ανάπτυξη ή απόκτηση ή υλοποίηση συστημάτων*

Δικλίδες ελέγχου επί της αρχικής ανάπτυξης ή υλοποίησης εφαρμογών IT (ή σε σχέση με άλλες πτυχές του περιβάλλοντος IT).

ο *Μετατροπή δεδομένων*

Δικλίδες ελέγχου για τη μετατροπή δεδομένων κατά την ανάπτυξη, την υλοποίηση ή τις αναβαθμίσεις στο περιβάλλον IT.

(γ) Διαδικασία διαχείρισης λειτουργιών IT

ο *Προγραμματισμός εργασιών*

Δικλίδες ελέγχου για την πρόσβαση στο χρονοδιάγραμμα και την έναρξη εργασιών ή προγραμμάτων που μπορεί να επηρεάσουν την χρηματοοικονομική αναφορά.

ο *Παρακολούθηση εργασιών*

Δικλίδες ελέγχου για την παρακολούθηση εργασιών ή προγραμμάτων χρηματοοικονομικής αναφοράς για επιτυχή εκτέλεση.

ο *Δημιουργία αντιγράφων ασφαλείας και ανάκτηση*

Δικλίδες ελέγχου για τη διασφάλιση της δημιουργίας αντιγράφων ασφαλείας των δεδομένων χρηματοοικονομικής αναφοράς όπως έχει προγραμματιστεί και ότι τα δεδομένα αυτά είναι διαθέσιμα και προσβάσιμα για έγκαιρη ανάκτηση σε περίπτωση διακοπής λειτουργίας ή επίθεσης.

ο *Ανίχνευση εισβολής*

Δικλίδες ελέγχου για την παρακολούθηση για τυχόν τρωτά σημεία ή/και εισβολές στο περιβάλλον IT.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει παραδείγματα γενικών δικλίδων IT για την αντιμετώπιση παραδειγμάτων κινδύνων εγειρόμενων από τη χρήση IT, μεταξύ άλλων για διαφορετικές εφαρμογές IT με βάση τη φύση τους.

Διαδικασία	Κίνδυνοι	Δικλίδες Ελέγχου	Εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας (IT)		
Διαδικασία IT	Παράδειγμα εγειρόμενων κινδύνων από τη χρήση IT	Παράδειγμα γενικών δικλίδων IT	Μη πολύπλοκο εμπορικό λογισμικό – Εφαρμοστέο (Ναι / Όχι)	Μεσαίο μέγεθος μέτριας πολυπλοκότητας εμπορικό λογισμικό ή εφαρμογές IT - Εφαρμοστέο (Ναι / Όχι)	Μεγάλες ή πολύπλοκες εφαρμογές IT (π.χ. Συστήματα Πόρων Επιχειρήσεων (ERP)) - Εφαρμοστέο (Ναι / Όχι)
Διαχείριση πρόσβασης	Προνόμια πρόσβασης χρήστη: Οι χρήστες έχουν δικαιώματα πρόσβασης πέρα από αυτά που είναι απαραίτητα για την εκτέλεση των καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί, γεγονός που μπορεί να δημιουργήσει ακατάλληλο διαχωρισμό καθηκόντων	Η διοίκηση εγκρίνει τη φύση και την έκταση των προνομίων πρόσβασης χρηστών για νέα και τροποποιημένη πρόσβαση χρηστών, συμπεριλαμβανομένων τυπικών προφίλ/ρόλων εφαρμογών, κρίσιμων συναλλαγών χρηματοοικονομικής αναφοράς και διαχωρισμού καθηκόντων	Ναι – αντί για επισκοπήσεις πρόσβασης χρηστών που αναφέρονται παρακάτω	Ναι	Ναι
		Η πρόσβαση για τερματισμένου ή μεταφερθέντες χρήστες	Ναι – αντί για επισκοπήσεις πρόσβασης χρηστών που αναφέρονται	Ναι	Ναι

		καταργείται ή τροποποιείται εγκαίρως	παρακάτω		
		Η πρόσβαση των χρηστών ελέγχεται περιοδικά	Ναι – αντί για την παροχή / κατάργηση των δικλίδων παραπάνω	Ναι – για ορισμένες εφαρμογές	Ναι
		Ο διαχωρισμός καθηκόντων παρακολουθείται και η επίμαχη πρόσβαση είτε καταργείται είτε αντιστοιχίζεται για μετριασμό δικλίδων ελέγχου, που τεκμηριώνονται και ελέγχονται	Μη εφαρμόσιμο – δεν υπάρχει δυνατότητα διαχωρισμού από το σύστημα	Ναι – για ορισμένες εφαρμογές	Ναι
		Η πρόσβαση σε προνομιακό επίπεδο (π.χ. διαμόρφωση, δεδομένα και διαχειριστές ασφάλειας) είναι εξουσιοδοτημένη και περιορίζεται κατάλληλα	Ναι – πιθανότατα μόνο στο επίπεδο εφαρμογής IT	Ναι – σε εφαρμογή IT και ορισμένα επίπεδα περιβάλλοντος IT για πλατφόρμα	Ναι – σε όλα τα επίπεδα περιβάλλοντος IT
Διαχείριση πρόσβασης	Άμεση πρόσβαση σε δεδομένα: Ακατάλληλες αλλαγές γίνονται απευθείας στα	Η πρόσβαση σε αρχεία δεδομένων εφαρμογών ή βάσεων αντικειμένων/ πινάκων/	Μη εφαρμόσιμο	Ναι – για ορισμένες εφαρμογές και βάσεις δεδομένων	Ναι

	χρηματοοικονομικά δεδομένα μέσω άλλων μέσων εκτός από τις συναλλαγές εφαρμογής.	δεδομένων περιορίζεται σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό, βάσει των εργασιακών ευθυνών και του ανατεθέντος ρόλου, και η πρόσβαση αυτή εγκρίνεται από τη διοίκηση			
Διαχείριση πρόσβασης	Ρυθμίσεις συστήματος: Τα συστήματα δεν έχουν διαμορφωθεί ή ενημερωθεί επαρκώς ώστε να περιορίζουν την πρόσβαση του συστήματος από εξουσιοδοτημένους και κατάλληλους χρήστες.	Η πρόσβαση επαληθεύεται μέσω μοναδικών αναγνωριστικών χρηστών και κωδικών πρόσβασης ή άλλων μεθόδων ως μηχανισμών επικύρωσης του συγκεκριμένου χρήστη που έχει εξουσιοδότηση να αποκτήσει πρόσβαση στο σύστημα. Οι παράμετροι κωδικού πρόσβασης πληρούν τα πρότυπα της εταιρείας ή του κλάδου (π.χ. ελάχιστο μήκος και πολυπλοκότητα κωδικού πρόσβασης, λήξη, κλείδωμα λογαριασμού)	Ναι – μόνο έλεγχος ταυτότητας με κωδικό πρόσβασης	Ναι – συνδυασμός κωδικού πρόσβασης και ελέγχου ταυτότητας πολλαπλών παραγόντων	Ναι

		Τα βασικά χαρακτηριστικά της διαμόρφωσης ασφαλείας εφαρμόζονται κατάλληλα	Μη εφαρμόσιμο – δεν υπάρχουν διαμορφώσεις τεχνικής ασφάλειας	Ναι – για ορισμένες εφαρμογές και βάσεις δεδομένων	Ναι
Διαχείριση αλλαγών	Αλλαγές εφαρμογών: Πραγματοποιούνται ακατάλληλες αλλαγές σε συστήματα ή προγράμματα εφαρμογών που περιέχουν σχετικά αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου (δηλ. ρυθμίσεις με δυνατότητα διαμόρφωσης, αυτοματοποιημένους αλγόριθμους, αυτοματοποιημένους υπολογισμούς και αυτοματοποιημένα εξαγωγή δεδομένων) ή λογική αναφοράς.	Οι αλλαγές στην εφαρμογή ελέγχονται κατάλληλα και εγκρίνονται πριν μεταφερθούν στο περιβάλλον παραγωγής	Μη εφαρμόσιμο – θα επαλήθευε ότι δεν έχει εγκατασταθεί ο πηγαίος κώδικας	Ναι – για μη εμπορικό λογισμικό	Ναι
		Η πρόσβαση στην υλοποίηση αλλαγών στο περιβάλλον παραγωγής εφαρμογών είναι κατάλληλα περιορισμένη και διαχωρισμένη από το περιβάλλον ανάπτυξης	Μη εφαρμόσιμο	Ναι – για μη εμπορικό λογισμικό	Ναι
Διαχείριση αλλαγών	Αλλαγές βάσης δεδομένων: Γίνονται ακατάλληλες αλλαγές στη δομή της βάσης δεδομένων και	Οι αλλαγές στη βάση δεδομένων ελέγχονται κατάλληλα και εγκρίνονται πριν μεταφερθούν στο	Μη εφαρμόσιμο – δεν έγιναν αλλαγές στη βάση δεδομένων στην οντότητα	Ναι – για μη εμπορικό λογισμικό	Ναι

	στις σχέσεις μεταξύ των δεδομένων.	περιβάλλον παραγωγής			
Διαχείριση αλλαγών	Αλλαγές λογισμικού συστήματος: Γίνονται ακατάλληλες αλλαγές στο λογισμικό συστήματος (π.χ. λειτουργικό σύστημα, δίκτυο, λογισμικό διαχείρισης αλλαγών, λογισμικό ελέγχου πρόσβασης).	Οι αλλαγές λογισμικού συστήματος ελέγχονται κατάλληλα και εγκρίνονται πριν μεταφερθούν στην παραγωγή	Μη εφαρμόσιμο – δεν έγιναν αλλαγές λογισμικού συστήματος στην οντότητα	Ναι	Ναι
Διαχείριση αλλαγών	Μετατροπή δεδομένων: Τα δεδομένα που μετατρέπονται από παλαιού τύπου συστήματα ή προηγούμενες εκδόσεις εισάγουν σφάλματα δεδομένων εάν η μετατροπή μεταφέρει ελλιπή, περιττά, παρωχημένα ή ανακριβή δεδομένα.	Η διοίκηση εγκρίνει τα αποτελέσματα της μετατροπής δεδομένων (π.χ. δραστηριότητες εξισορρόπησης και συμφωνίας) από το παλιό σύστημα εφαρμογής ή δομή δεδομένων στο νέο σύστημα εφαρμογής ή δομή δεδομένων και παρακολουθεί ότι η μετατροπή πραγματοποιεί	Μη εφαρμόσιμο – Διευθύνεται μέσω μη αυτοματοποιημένων δικλίδων	Ναι	Ναι

		ται σύμφωνα με καθιερωμένες πολιτικές και διαδικασίες μετατροπής			
Λειτουργίες IT	Δίκτυο: Το δίκτυο δεν αποτρέπει επαρκώς τους μη εξουσιοδοτημένους χρήστες από το να αποκτήσουν ακατάλληλη πρόσβαση σε πληροφοριακά συστήματα.	Η πρόσβαση ελέγχεται μέσω μοναδικών αναγνωριστικών χρηστών και κωδικών πρόσβασης ή άλλων μεθόδων ως μηχανισμών επικύρωσης ότι οι χρήστες είναι εξουσιοδοτημένοι να αποκτήσουν πρόσβαση στο σύστημα. Οι παράμετροι κωδικού πρόσβασης πληρούν τις εταιρικές ή επαγγελματικές πολιτικές και πρότυπα (π.χ. ελάχιστο μήκος και πολυπλοκότητα κωδικού πρόσβασης, λήξη, κλείδωμα λογαριασμού)	Μη εφαρμόσιμο – δεν υπάρχει ξεχωριστή μέθοδος ελέγχου ταυτότητας δικτύου	Ναι	Ναι
		Το δίκτυο έχει σχεδιαστεί για να τμηματοποιεί τις εφαρμογές με πρόσβαση	Μη εφαρμόσιμο – δεν χρησιμοποιείται τμηματοποίηση	Ναι – με κρίση	Ναι – με κρίση

		από τον ιστό από εκείνες του εσωτερικού δικτύου, όπου γίνεται πρόσβαση σε σχετικές εφαρμογές δικλίδων εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς (ICFR)	ση δικτύου		
		Σε περιοδική βάση, πραγματοποιούνται σαρώσεις ευπάθειας της περιμέτρου του δικτύου από την ομάδα διαχείρισης δικτύου, η οποία διερευνά επίσης πιθανές ευπάθειες	Μη εφαρμόσιμο	Ναι – με κρίση	Ναι – με κρίση
		Σε περιοδική βάση, δημιουργούνται προειδοποιήσεις για την παροχή γνωστοποίησης απειλών που εντοπίζονται από τα συστήματα ανίχνευσης εισβολής. Αυτές οι απειλές διερευνώνται από την ομάδα διαχείρισης	Μη εφαρμόσιμο	Ναι – με κρίση	Ναι – με κρίση

		δικτύου			
		Οι δικλίδες ελέγχου εφαρμόζονται για τον περιορισμό της πρόσβασης στο εικονικό ιδιωτικό δίκτυο (VPN) σε εξουσιοδοτημένους και κατάλληλους χρήστες	Μη εφαρμόσιμο- χωρίς εικονικό ιδιωτικό δίκτυο (VPN)	Ναι – με κρίση	Ναι – με κρίση
Λειτουργίες IT	Δημιουργία αντιγράφων ασφαλείας και ανάκτηση δεδομένων: Δεν είναι δυνατή η ανάκτηση ή η έγκαιρη πρόσβαση στα χρηματοοικονομικά δεδομένα όταν υπάρχει απώλεια δεδομένων.	Τα χρηματοοικονομικά δεδομένα υποστηρίζονται σε τακτική βάση σύμφωνα με καθορισμένο χρονοδιάγραμμα και συχνότητα	Μη εφαρμόσιμο – βασίζεται σε μη αυτόματα αντίγραφα ασφαλείας από την ομάδα λογιστηρίου	Ναι	Ναι
Λειτουργίες IT	Προγραμματισμός εργασιών: Τα συστήματα παραγωγής, τα προγράμματα ή οι εργασίες έχουν ως αποτέλεσμα ανακριβή, ελλιπή ή μη εξουσιοδοτημένη επεξεργασία δεδομένων.	Μόνο εξουσιοδοτημένοι χρήστες έχουν πρόσβαση για ενημέρωση των εργασιών ομαδικής εργασίας (συμπεριλαμβανομένων των εργασιών διεπαφής) στο λογισμικό προγραμματισ	Μη εφαρμόσιμο – εργασίες χωρίς παρτίδες	Ναι – για ορισμένες εφαρμογές	Ναι

		μού εργασιών			
		Τα κρίσιμα συστήματα, προγράμματα ή εργασίες παρακολουθούνται και τα σφάλματα επεξεργασίας διορθώνονται για να διασφαλιστεί η επιτυχής ολοκλήρωση.	Μη εφαρμόσιμο – δεν υπάρχει παρακολούθηση εργασιών	Ναι – για ορισμένες εφαρμογές	Ναι

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΦΕΚ