



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»

της

ΠΑΛΑΜΑ ΝΑΤΑΛΙΑΣ-ΜΑΡΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον αξιότιμο επιβλέποντα καθηγητή κύριο Δημήτριο Γκίνογλου για τις ακαδημαϊκές συμβουλές και υποδείξεις του, καθώς και για τη βοήθεια που μου πρόσφερε σε όλη τη διάρκεια των σπουδών μου σε μεταπτυχιακό επίπεδο. Ακόμα, ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλω στην οικογένεια μου για τη συμπαράσταση και την ακούραστη υποστήριξη της στα ακαδημαϊκά μου χρόνια και στη φίλη μου και εξαιρετη νομικό Ελένη Πάτρα για τη φιλολογική επιμέλεια της διπλωματικής εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα τελευταία χρόνια έχουν παρατηρηθεί εντυπωσιακές αλλαγές στο χώρο της Ελεγκτικής και του Ελεγκτικού Επαγγέλματος. Οι αλλαγές αυτές οφείλονται κυρίως στις εξελίξεις και μεταρρυθμίσεις του οικονομικού συστήματος. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν αναπόσπαστο εργαλείο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σύμφωνα με τα οποία είναι υποχρεωμένοι να ασκούν το επάγγελμα τους. Επιπλέον, οι συνεχείς εξελίξεις στις αναπτυγμένες χώρες καθιστούν όλο και πιο επιτακτική την ανάγκη της πιστής τήρησης των προτύπων.

Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε η παρούσα εργασία. Σκοπός της είναι να εισάγει τον αναγνώστη αρχικά στην Ελεγκτική Επιστήμη και έπειτα να παρουσιάσει τις μορφές ελέγχων, τις κατηγορίες των ελεγκτών και την οργάνωση του Ελεγκτικού Επαγγέλματος στην Ελλάδα. Στη συνέχεια παρατίθεται ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της IFAC καθώς και σημασία της Ελεγκτικής Ανεξαρτησίας. Επίσης, σημαντικό κεφάλαιο της εργασίας είναι και οι εκθέσεις ελέγχου μαζί με τα ελεγκτικά τεκμήρια καθώς και ο ελεγκτικός κίνδυνος που αποτελεί σύμφυτο κομμάτι του Ελεγκτικού Επαγγέλματος. Στο τέλος της εργασίας, παρουσιάζονται αναλυτικά όλα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όπως αυτά εκδόθηκαν το 2009, και έπειτα υπάρχουν τα συμπεράσματα από το θέμα που πραγματεύτηκε η εργασία.

Συνοψίζοντας, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα εξασφαλίζουν ουσιαστικά την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και εξαιτίας αυτού η παρακολούθηση και ο έλεγχος της τήρησης τους αποτελούν σημαντικό κλάδο της Ελεγκτικής που συνεχώς εξελίσσεται, αναπροσαρμόζεται και αναδιατυπώνεται για να ικανοποιεί τις ανάγκες της εποχής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες	i
Περίληψη.....	ii
Περιεχόμενα	iii
Κατάλογος Πινάκων.....	vi
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΘΕΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	1
1.1 Εισαγωγικά.....	1
1.2 Σκοπός της Διπλωματικής Εργασίας.....	1
1.3 Δομή της Διπλωματικής Εργασίας.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	3
2.1 Εισαγωγή.....	3
2.2 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	9
3.1 Εισαγωγή.....	9
3.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	9
3.3 Σκοπός και Κατηγορίες Ελέγχων	10
3.4 Ιστορική Επισκόπηση Ελέγχου και Ελεγκτικής Διαδικασίας.....	13
3.5 Οργάνωση Ελεγκτικού Επαγγέλματος στην Ελλάδα.....	14
3.6 Διακρίσεις στην Ελεγκτική	17
3.7 Σύνοψη	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ	19
4.1 Εισαγωγή.....	19
4.2 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας IFAC	19
4.3 Επαγγελματική Ανεξαρτησία	21
4.4 Οι Ευθύνες του Ελεγκτή	23
4.5 Ελεγκτικό Έργο.....	25
4.6 Περίγραμμα της Ελεγκτικής Διαδικασίας.....	26

4.7 Σύνοψη	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	28
5.1 Εισαγωγή.....	28
5.2 Ελεγκτικές Τεχνικές	28
5.3 Ελεγκτικός Κίνδυνος.....	29
5.4 Ελεγκτικά Τεκμήρια.....	31
5.4.1 Καταλληλότητα Ελεγκτικών Τεκμηρίων	32
5.5 Φύλλα Εργασίας.....	33
5.5.1 Σκοποί των Φύλλων Εργασίας	34
5.5.2 Περιεχόμενο των Φύλλων Εργασίας	35
5.6 Φάκελοι Ελέγχου.....	36
5.7 Έκθεσης Ελέγχου	37
5.7.1 Δομή της Έκθεσης Ελέγχου	38
5.8 Είδη Γνώμης Ελεγκτή	39
5.9 Υποδείγματα Εκθέσεων Ελέγχου.....	41
5.10 Σύνοψη	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο: ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	48
6.1 Εισαγωγή.....	48
6.2 Εισαγωγή στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.....	48
6.3 Η Ανάπτυξη των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων	50
6.4 Παρουσίαση Των Βασικών Ελεγκτικών Οργάνων και Προτύπων	51
6.5 Αναλυτική Παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων	53
6.5.1 Δ.Π.Δ.Π 1: Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας	53
6.5.2 ΔΠΕ 200-265: Γενικές Αρχές και Ευθύνες	54
6.5.3 ΔΠΕ 300-450: Εκτίμηση Κινδύνου και Αντιδράσεις Στους Εκτιμώμενους Κινδύνους	59
6.5.4 ΔΠΕ 500-580: Ελεγκτικά Τεκμήρια.....	63
6.5.5 ΔΠΕ 600-620: Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλων	70
6.5.6 ΔΠΕ 700-720: Συμπεράσματα Ελέγχου και Αναφορά	71
6.5.7 ΔΠΕ 800-810: Εξειδικευμένοι Τομείς.....	75
6.6 Σύνοψη	76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	78
7.1 Εισαγωγή.....	78
7.2 Συμπεράσματα.....	78
7.3 Περιορισμοί.....	80
7.4 Προτάσεις Για Μελλοντική Έρευνα	80
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	81

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Η Διαχρονική Εξέλιξη της Ελεγκτικής Μεθοδολογίας

Πίνακας 2: Επισκόπηση των Βασικών Βημάτων της Ελεγκτικής Διαδικασίας

Πίνακας 3: Φάκελοι Ελέγχου

Πίνακας 4: Βασικά Ελεγκτικά Όργανα

Πίνακας 5: Βασικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Πίνακας 6: Η Κρίση του Ελεγκτή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΘΕΜΑ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1.1 Εισαγωγικά

Η Ελεγκτική Επιστήμη αποτελεί ένα ξεχωριστό και ιδιαίτερα σημαντικό κλάδο της Λογιστικής ο οποίος πραγματεύεται αρχές και κανόνες που αφορούν τη σωστή διεξαγωγή ελέγχων. Ορίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις των ελέγχων αυτών σε κάθε επιχείρηση και στοχεύει στην ορθή επίβλεψη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντικείμενο ελέγχου αποτελούν οι διαδικασίες και οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους. Επιπλέον, ο έλεγχος αυτών των διαδικασιών διενεργείται από ανεξάρτητα άτομα, τα οποία δεν ανήκουν στο ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης που είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές.

Σκοπός των ελέγχων είναι η διεξαγωγή εύλογων συμπερασμάτων με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν συγκεντρώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Οι ελεγκτές διατυπώνουν τα συμπεράσματα αυτά στην έκθεση ελέγχου έπειτα από την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου. Το εργαλείο των ελεγκτών για το σωστό έλεγχο της επιχείρησης είναι τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Ουσιαστικά, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ρυθμίζουν τις αρχές και τις διαδικασίες εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Εκδίδονται από την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών «IFAC» και από το συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης «IAASB». Τέλος, ο έλεγχος μέσω αυτών των προτύπων προσδίδει αξιοπιστία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται από τους χρήστες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

1.2 Σκοπός Της Παρούσας Εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάδειξη της σπουδαιότητας των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου τα οποία εφαρμόζονται από τους ελεγκτές για τη σύνταξη της ετήσιας έκθεσης τους για τις ελεγχόμενες από αυτούς επιχειρήσεις. Τα πρότυπα αυτά παρουσιάζονται αναλυτικά σε επόμενα κεφάλαια της εργασίας και είναι σωστό να τονιστεί ο καθοριστικός και ουσιαστικός ρόλος τους στην τεκμηρίωση της γνώμης των ελεγκτών επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ακόμη, η εργασία επιχειρεί να δώσει ορισμούς και για άλλα σημαντικά ελεγκτικά θέματα όπως είναι οι διακρίσεις των ελέγχων, η επαγγελματική ανεξαρτησία, τα ελεγκτικά τεκμήρια και τέλος ο ελεγκτικός κίνδυνος.

1.3 Δομή Της Εργασίας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από επτά κεφάλαια στα οποία παρουσιάζονται και αναλύονται ως κύριο θέμα τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Επισημαίνεται η σημαντικότητα του ρόλου τους στη διεξαγωγή των εκθέσεων ελέγχου, αλλά ταυτόχρονα παρουσιάζονται και άλλα ουσιώδη θέματα. Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται μια εισαγωγή στο θέμα της διπλωματικής εργασίας και αναφέρονται ο σκοπός και η δομή της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται η βιβλιογραφική επισκόπηση της εργασίας. Έπειτα, στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται εισαγωγή στην ελεγκτική επιστήμη. Αναφέρεται η ορισμός και η έννοια της Ελεγκτικής, οι διακρίσεις ελέγχων και οι κατηγορίες των ελεγκτών. Γίνεται μία ιστορική επισκόπηση του ελέγχου και της ελεγκτικής εργασίας και στο τέλος του κεφαλαίου αυτού παρουσιάζεται η οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, παρατίθεται ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας, η επαγγελματική ανεξαρτησία καθώς και η σοβαρότητα του ελεγκτικού έργου. Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις εκθέσεις ελέγχου στις οποίες διατυπώνεται η γνώμη του ελεγκτή εφόσον αυτός συλλέξει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Ακόμα, παρουσιάζεται και ο ελεγκτικός κίνδυνος που ελλοχεύει σε περιπτώσεις ελέγχων που περιέχουν ουσιώδη σφάλματα. Στο έκτο και πιο σημαντικό κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζονται αναλυτικά τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα όπως αυτά έχουν εκδοθεί. Στο τελευταίο κεφάλαιο, το έβδομο, διατυπώνονται τα κυριότερα συμπεράσματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Στην ενότητα αυτή παρατίθενται τα σημαντικότερα άρθρα καθώς και οι σημαντικότερες έρευνες σχετικά με τις έννοιες της Ελεγκτικής Επιστήμης και των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Για να επισημανθεί η σπουδαιότητα των δύο αυτών εννοιών, διατυπώνονται ορισμοί και ερμηνείες που βοηθούν στην όσο το δυνατό καλύτερη παρουσίαση του θέματος της διπλωματικής εργασίας.

2.2 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Ο Τσιμάρας¹ ορίζει την ελεγκτική ως «το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων – απορреουσών από βαθιάν γνώσιν της Οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλεξις (Verification) εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωσιν πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγήν αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς την οικονομικήν τινά διαχείρισιν».

Ο Mattingly² ένας επαγγελματίας λογιστής και ένας εκ των πρώτων συμβούλων του Σώματος Ορκωτών Λογιστών της χώρας καθορίζει ως αντικείμενο της Ελεγκτικής τον έλεγχο, δηλαδή την «εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδος, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνύοντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγραφών, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών

¹Καζατζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

²Καζατζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην έκτασιν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και της αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων».

Οι παραπάνω ορισμοί αποτυπώνουν τις αντιλήψεις εκείνης της εποχής σχετικά με την Ελεγκτική Επιστήμη. Και οι δύο ορισμοί δίνουν μεγάλη έμφαση στις αρχές και στις διαδικασίες που τηρούνται μέχρι τη διεξαγωγή του τελικού πορίσματος από την πλευρά του ελεγκτή ώστε να παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Σημαντικό όμως είναι, η Ελεγκτική Επιστήμη να στηρίζεται στις βασικές έννοιες της Ελεγκτικής Θεωρίας και όχι στις αντιλήψεις μιας συγκεκριμένης εποχής.

Οι Mautz και Sharaf³ με την πρωτοποριακή εργασία τους «Η φιλοσοφία της Ελεγκτικής» υποστηρίζουν ότι η Ελεγκτική Επιστήμη είναι μια σειρά από εμπειρικές διαδικασίες, μεθόδους και τεχνικές, σε αντίθεση με την επικρατέστερη θεωρία της εποχής εκείνης η οποία θέλει την Ελεγκτική να έχει θεωρητικό υπόβαθρο.

Η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής⁴ (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστημική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Από τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι ο έλεγχος είναι η εξέταση των λογιστικών βιβλίων και των δελτίων της επιχείρησης από ανεξάρτητο πρόσωπο που θα πρέπει να είναι κατάλληλο για την εργασία, προκειμένου να διαπιστωθεί η ακρίβειά τους. Μερικοί από τους βασικούς στόχους του ελέγχου είναι η επαλήθευση λογαριασμών και δηλώσεων, η ανίχνευση λαθών ή απάτης και η πρόληψη σφαλμάτων. Ο ελεγκτής λαμβάνει ελεύθερα τα βιβλία, τους λογαριασμούς, και τις δηλώσεις που του επιτρέπουν να ελέγξει διεξοδικά την ελεγχόμενη μονάδα και εάν είναι ικανοποιημένος μπορεί να βεβαιώσει ότι τα βιβλία αυτά έχουν συνταχθεί σωστά και αντιπροσωπεύουν την πραγματική εικόνα της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Ακόμα, ο ελεγκτής δίνει ιδιαίτερη προσοχή στην κατεύθυνση των σφαλμάτων που μπορεί να

³Καζατζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Έννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

⁴Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία

διαπράξει η επιχείρηση εκούσια ή ακούσια. Βέβαια, με τον ενδελεχή έλεγχο των βιβλίων και των εγγράφων θα μπορούσαν να εντοπιστούν αποτελεσματικά οι απάτες ώστε οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μην μπορούν να παραπλανηθούν.

Πριν από χρόνια⁵, ο έλεγχος θεωρούνταν μια απλή διοικητική διαδικασία που συνίστατο κυρίως στην επαλήθευση της ακρίβειας των λογιστικών συναλλαγών που αναφέρθηκαν στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, καθώς οι οικονομικές συνθήκες αλλάζουν, ο ρόλος των ελεγκτών αποκτά συνεχώς μεγαλύτερη σημασία. Αυτό διαπιστώνεται και στη διεθνή έρευνα της KPMG⁶ σχετικά με την εταιρική κοινωνική ευθύνη. Η ευρεία διάδοση των οικονομικών πληροφοριών των μεγάλων επιχειρήσεων μεγέθυνε τις αμφιβολίες των οικονομικών αναλυτών, των επενδυτών και των ενδιαφερομένων μερών σχετικά με την αξιοπιστία των πληροφοριών αυτών αλλά και των ελεγκτών. Ακόμα, η έρευνα προτείνει παρατηρήσεις και βελτιώσεις για το μέλλον ώστε να υπάρξει συμμόρφωση με τους διεθνείς κανονισμούς.

Το ελεγκτικό επάγγελμα θα πρέπει να παρέχει στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τις κατάλληλες πληροφορίες ώστε να λαμβάνουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις. Όμως, σύμφωνα με τους Hatherly et al.,⁷ υπάρχει μια ευρέως διαδεδομένη ανησυχία σχετικά με το χάσμα των προσδοκιών στον έλεγχο. Για να αναπληρωθεί αυτό το κενό, το επάγγελμα επέκτεινε την τυποποιημένη έκθεση ελέγχου για να κατανοήσει καλύτερα το πεδίο το πεδίο εφαρμογής, τη φύση και τη σημασία του ελέγχου. Ο πρωταρχικός σκοπός αυτού του εγχειρήματος ήταν να βοηθήσει τον αναγνώστη να κατανοήσει καλύτερα τον έλεγχο και το ρόλο του ελεγκτή. Φυσικά, σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι οι ελεγκτές οφείλουν να παρέχουν αξιόπιστες και ποιοτικές υπηρεσίες και μέσω της τήρησης των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου να προσθέτουν αξία στον ελεγκτικό κλάδο.

⁵Limani, A. and Meta, A. (2018). *What Is a High Quality Audit?*. (Online). Διαθέσιμο στο <https://www2.deloitte.com/al/en/pages/audit/articles/high-quality-audit.html> (ημερομηνία πρόσβασης 30 Αυγούστου 2018).

⁶Manetti, G. and Becatti, L. (2009). “Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence”. *Journal of Business Ethics*, 87 (1), pp 289-298. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-008-9809-x> (ημερομηνία πρόσβασης 30 Ιουλίου).

⁷Hatherly, D., Innes, J., and Brown, T. (2012). “The Expanded Audit Report – An Empirical Investigation”. *Journal Accounting and Business Research*, 21 (84), pp 311-319. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706308001118#!>. (Ημερομηνία πρόσβασης 28 Ιουλίου 2018).

Ένα ακόμη σημαντικό χαρακτηριστικό των ελεγκτών είναι η ανεξαρτησία τους. Κατά τους Lennox και Pittman⁸ η αμερόληπτη επιθεώρηση θα οδηγήσει σε ένα νέο ρυθμιστικό καθεστώς όπου οι ελεγκτικές εταιρίες θα υποβάλλονται σε αξιολογήσεις και επιθεωρήσεις με σκοπό την εξάλειψη των αδυναμιών των εκθέσεων ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό οι ελεγκτές θα λειτουργούν με ανεξαρτησία προκειμένου να παρέχουν στους χρήστες αξιόπιστες εκθέσεις ελέγχου.

Σύμφωνα με το άρθρο του Duska⁹ οι ευθύνες των ελεγκτών είναι ιδιαίτερα αυξημένες και θα πρέπει η εκάστοτε εταιρία να τους παρέχει ηθική καθοδήγηση με σκοπό την εξάλειψη παράτυπων πρακτικών. Το εν λόγω άρθρο επίσης, υπογραμμίζει ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να λειτουργεί με επαγγελματικό σκεπτικισμό και κριτική αξιολόγηση σχετικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συλλέξει. Επιπλέον, αναφέρει ότι το ελεγκτικό επάγγελμα έχει να αντιμετωπίσει μερικές πολύ σοβαρές προκλήσεις. Η συνεχιζόμενη επιτυχία του εξαρτάται εν μέρει από την ανταπόκριση του στις προκλήσεις αυτές και στις νέες πρακτικές που εφαρμόζονται πάντα όμως με την καθοδήγηση των Ελεγκτικών Προτύπων. Η έρευνα και ο επαγγελματικός σκεπτικισμός διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην εξέλιξη του επαγγέλματος και οι ελεγκτές τη σημερινή εποχή καλούνται να ανταποκριθούν με διαφορετικές δεξιότητες στις αυξημένες επαγγελματικές τους υποχρεώσεις.

Η καινοτομία κατέχει μια επίσης σημαντική θέση στο ελεγκτικό επάγγελμα. Ειδικότερα, στις ανεπτυγμένες οικονομίες είναι ευρέως διαδεδομένη αλλά δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι εξίσου εφαρμόσιμη παντού. Πρέπει να δοθεί χρόνος στις αναπτυσσόμενες χώρες να δημιουργήσουν τη δική τους ελεγκτική υποδομή. Επιπλέον, αξιοσημείωτα είναι τα πλεονεκτήματα ενός σταθερού συνόλου Ελεγκτικών Προτύπων. Η βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου είναι σημαντική και, ενίοτε, μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα επιτρέποντας στους ελεγκτές περισσότερο χρόνο να κατανοήσουν τα υπάρχοντα Ελεγκτικά Πρότυπα αντί να τα ενημερώνουν συνεχώς. Οι ρυθμιστικές αρχές θα πρέπει να αναγνωρίσουν ότι πρέπει να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου, της συνεπούς εφαρμογής και της καινοτομίας.

⁸Lennox, C. and Pittman, J. (2010). "Auditing the auditors: Evidence on the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms". *Journal of Accounting and Economics*, 49, pp 84-103. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410109000160> (ημερομηνία πρόσβασης 10 Σεπτεμβρίου 2018).

⁹Duska, R. (2005). "The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle". *Journal of Business Ethics*, 57 (1), pp 17-29. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-004-3818-1>. (ημερομηνία πρόσβασης 1 Σεπτεμβρίου 2018).

Κατά τους Smith et al.,¹⁰ παγκόσμια μετακίνηση προς τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τον έλεγχο θα έχει σημαντικό αντίκτυπο στο ελεγκτικό έργο. Σε όλες τις χώρες, τα Πρότυπα Ελέγχου διαφέρουν ως αποτέλεσμα μοναδικών πολιτιστικών, πολιτικών, νομικών και οικονομικών παραγόντων. Οι συνεχιζόμενες προσπάθειες εναρμόνισης των Ελεγκτικών Προτύπων αναμένεται να ωφελήσουν την οικονομική δραστηριότητα σε χώρες σε όλο τον κόσμο. Ένα ενιαίο σύνολο Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων¹¹ που ισχύουν για τους ελέγχους για όλους τους οργανισμούς, και όχι μόνο για μεγάλες εισηγμένες εταιρείες, αποτελεί βασικό στοιχείο της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής αρχιτεκτονικής. Αυτά τα πρότυπα υψηλής ποιότητας συμβάλλουν στη δημιουργία μιας κοινής γλώσσας ελέγχου που διασχίζει τα σύνορα για την ενίσχυση όλων των οργανώσεων, τη διευκόλυνση του εμπορίου και την υποστήριξη της οικονομικής ανάπτυξης. Σύμφωνα με τον Mautz¹², το πρωταρχικό όφελος από την εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων είναι ότι παρέχουν ένα σημείο αναφοράς, βάσει του οποίου μπορεί να αξιολογηθεί ένας έλεγχος.

Ο ορισμός που μπορεί να δοθεί για τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA) είναι ότι αποτελούν επαγγελματικά πρότυπα για την εκτέλεση του οικονομικού ελέγχου των διάφορων οικονομικών πληροφοριών και εκδίδονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) μέσω του Διεθνούς Συμβουλίου Ελέγχου και Εξασφάλισης (IAASB). Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα καθοδηγούν τον ελεγκτή να προσθέσει αξία στην αποστολή, δημιουργώντας έτσι την εμπιστοσύνη των επενδυτών.

Τέλος, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι ο Wong¹³ στην εισαγωγή της έκθεσης του το 2004 σχετικά με τις «Προκλήσεις και Επιτυχίες στην Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων», η

¹⁰Smith, M., Sagafi-Nejad, T., and Wang, K. (2008). "Going International: Accounting and Auditing Standards". *Internal Auditing*, 23 (4), pp 3-12. (Online). Διαθέσιμο στο:

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1263002 (ημερομηνία πρόσβασης 5 Σεπτεμβρίου).

¹¹Gurthrie, R. (2018), *Strong International Standards on Auditing: Crucial Support For Global Financial Market Stability*. (Online). Διαθέσιμο στο:

<https://www.forbes.com/sites/forbesfinancecouncil/2018/01/10/strong-international-standards-on-auditing-crucial-support-for-global-financial-market-stability/#db4b34f11534> (ημερομηνία πρόσβασης 5 Αυγούστου 2018).

¹²Καζατζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

¹³Fraser, N. (2010). "A Single Set of Worldwide Auditing Standards: The Road Is Long...". *International Journal of Disclosure and Governance*, 7 (4), pp 298-309. (Online). Διαθέσιμο στο:

<https://link.springer.com/article/10.1057/jdg.2010.20> (ημερομηνία πρόσβασης 1 Οκτωβρίου).

οποία του ανατέθηκε από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), δήλωσε ότι καθώς οι δυνάμεις της παγκοσμιοποίησης προτρέπουν όλο και περισσότερες χώρες να ανοίξουν τις πόρτες τους σε ξένες επενδύσεις και καθώς οι ίδιες οι επιχειρήσεις επεκτείνονται πέρα από τα σύνορα, τόσο ο δημόσιος όσο και ο ιδιωτικός τομέας αναγνωρίζουν όλο και περισσότερο τα οφέλη από ένα κοινό πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που υποστηρίζεται από ισχυρά πρότυπα. Τα οφέλη ενός παγκόσμιου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι πολυάριθμα και περιλαμβάνουν μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών για τους επενδυτές, μεγαλύτερη προθυμία των επενδυτών να επενδύσουν πέρα από τα σύνορα, χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου, αποτελεσματικότερη κατανομή των πόρων και υψηλότερη οικονομική ανάπτυξη.

Πριν όμως τα οφέλη αυτά μπορέσουν να υλοποιηθούν πλήρως, πρέπει να υπάρξει μεγαλύτερη σύγκλιση προς ένα σύνολο παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων υψηλής ποιότητας. Ωστόσο, ακόμη και με την καθιέρωση παγκόσμιων μεθοδολογιών, χρειάστηκαν (και εξακολουθούν να υπάρχουν) συμπληρωματικές διαδικασίες προκειμένου να συμμορφωθούν με τις ειδικές απαιτήσεις των Ελεγκτικών Προτύπων και τις ηθικές ή άλλες απαιτήσεις της χώρας της «παραπομπής». Αυτό με τη σειρά του σημαίνει ότι το προσωπικό για τους ελέγχους αυτούς πρέπει να εκπαιδεύεται σε αυτά τα πρότυπα και τις απαιτήσεις. Συμπεραίνουμε δηλαδή, ότι με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, επιτυγχάνεται ένα σημαντικό επίπεδο αξιοπιστίας και τα μεγάλα δίκτυα εξασφαλίζουν ότι οι παγκόσμιες μεθοδολογίες τους συμμορφώνονται με αυτά ως ελάχιστη βασική γραμμή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλυθούν σημαντικές έννοιες όπως αυτές της Ελεγκτικής Επιστήμης, των διακρίσεων των ελέγχων και των κατηγοριών των ελεγκτών. Επίσης, θα γίνει μια ιστορική επισκόπηση ελέγχου και ελεγκτικής διαδικασίας και θα υπάρξει αναφορά στην οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα.

3.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η ανάγκη για λογιστική παρακολούθηση και η υποχρέωση για έλεγχο των διάφορων λογιστικών διαδικασιών οδήγησε στην δημιουργία της Ελεγκτικής Επιστήμης. Η Ελεγκτική Επιστήμη αποτελεί ένα ξεχωριστό επαγγελματικό κλάδο των διοικητικών και οικονομικών επιστημών που ορίζεται όπως αναφέρει ο Τσακλάγκανος¹⁴ στο βιβλίο του Ελεγκτική (2005) ως «το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση». Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι υπεύθυνοι για τον εν λόγω έλεγχο και στόχος τους είναι η ορθή επιθεώρηση των διαδικασιών και των ενεργειών που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλαδή η επιβεβαίωση των δημοσιευμένων οικονομικών στοιχείων. Στη σημερινή εποχή, η απαίτηση για επίβλεψη είναι αυξημένη και οι πιθανότητες οι οικονομικές καταστάσεις να είναι εκούσια λανθασμένες είναι αυξημένες εξαιτίας της απόκρυψης στοιχείων, των καταχρήσεων και των απατών.

¹⁴Τσακλάγκανος, Α. (2005). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.

3.3 Σκοπός και Κατηγορίες Ελέγχων

Ο ρόλος της Ελεγκτικής είναι η αξιόπιστη μετάδοση οικονομικών πληροφοριών προς τους διάφορους χρήστες που αφορούν τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Το αντικείμενο λοιπόν της Ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο¹⁵:

- την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών,
- την πιστοποίηση, ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας,
- την ορθή εφαρμογή των κειμένων φορολογικών διατάξεων.

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής¹⁶:

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,
- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,
- έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διάφορων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους,
- αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση,
- πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστής απεικόνισης,
- στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

¹⁵Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

¹⁶Τσακλάγκανος, Α. (2005). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.

Σε ότι αφορά τις κατηγορίες των ελέγχων σημαντικό θα ήταν να αναφερθεί ότι διακρίνονται ανάλογα με το εύρος, το σκοπό, την περιοδικότητα, το άτομο που τους διενεργεί καθώς και την ιδιότητα του ελεγκτή. Με βάση αυτά τα κριτήρια παρουσιάζονται παρακάτω οι διάφορες κατηγορίες ελέγχων καθώς και τα κριτήρια κατηγοριοποίησής τους. Πιο συγκεκριμένα¹⁷,

- ❖ Ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία, σε εξωτερικό και εσωτερικό έλεγχο.
 - Εξωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν, ούτε με τους μετόχους ή τη διοίκηση αυτής, έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, στις περιπτώσεις που απαιτείται και διαθέτει τα προβλεπόμενα αυξημένα προσόντα (εχέγγυα εντιμότητας, επάρκεια αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων).
 - Εσωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι «υποχρεωμένος» να υπακούσει στον εσωτερικό κανονισμό και υποδείξεις της διοίκησης της εταιρίας, οι οποίες μπορούν να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.

- ❖ Ανάλογα με το εύρος σε γενικούς και ειδικούς ελέγχους.
 - Γενικοί καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρίας, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και αποβλέπουν στην έκφραση γνώμης για την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη του σκοπού της.
 - Ειδικοί καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρίας (π.χ. έλεγχος ταμείου, πελατών κ.ο.κ), συνήθως

¹⁷Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν στην αποκάλυψη των λαθών, εσκεμμένων ή μη, στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

- ❖ Ανάλογα με την περιοδικότητα σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους ελέγχους.
 - Μόνιμοι καλούνται όσοι διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης.
 - Τακτικοί καλούνται αυτοί που διενεργούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα (έτος, εξάμηνο, τρίμηνο).
 - Έκτακτοι καλούνται όσοι διενεργούνται σε τυχαία χρονική στιγμή.

- ❖ Ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν σε προληπτικούς και κατασταλτικούς ελέγχους.
 - Προληπτικοί είναι όσοι διενεργούνται με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών.
 - Κατασταλτικοί είναι αυτοί που διενεργούνται μετά από την εκτέλεση μιας πράξης και αποβλέπουν στην εύρεση και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

- ❖ Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει, σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς ελέγχους.
 - Υποχρεωτικοί είναι όσοι επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες.
 - Προαιρετικοί είναι αυτοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση ή τους μετόχους για δικιά τους χρήση.

- ❖ Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν, σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς ελέγχους.
 - Διαχειριστικοί είναι όσοι έχουν ως αντικείμενο τη διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας.
 - Διοικητικοί είναι όσοι ασχολούνται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.
 - Φορολογικοί είναι όσοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

3.4 Ιστορική Εξέλιξη του Ελέγχου και της Ελεγκτικής Διαδικασίας

Η Ελεγκτική¹⁸ ως επιστήμη έχει τις ρίζες της στους αρχαίους πολιτισμούς. Μια ιστορική επισκόπηση θα βοηθήσει στην κατανόηση του τρόπου οργάνωσης της καθώς και στους θεσμούς και τους κανόνες που τη διέπουν.

Αρχικά, σημαντικό θα ήταν να αναφερθεί ότι διενέργεια ελέγχων πραγματοποιούνταν από τα χρόνια της αρχαίας Ελλάδας, της Βαβυλώνας, της Κίνας και της Αιγύπτου. Με την πάροδο των χρόνων αναπτύχθηκε και στη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία ένα καθεστώς συλλογής φόρων από τους ελεγκτές. Η ελεγκτική όμως αρχίζει να αποκτά τη μεγάλη της ανάπτυξη στη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης. Το ελεγκτικό επάγγελμα άνθισε στη Μεγάλη Βρετανία και άρχισε να σχηματίζεται όπως είναι στη σημερινή του μορφή στα μέσα του 19^{ου} αιώνα¹⁹. Η τότε Μεγάλη Βρετανία ήταν μια ισχυρή και σταθερή οικονομική δύναμη και για το λόγο αυτό προέκυψε η ανάγκη ελέγχου διάφορων λειτουργιών των επιχειρήσεων. Βέβαια, ο ελεγκτής εκείνης της εποχής ήταν υποχρεωμένος να γνωρίζει μόνο τη διπλογραφική μέθοδο και τις τιμές των αγαθών που εμπλέκονταν με την επιχείρηση. Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα μαζί με την τεχνολογική πρόοδο ήρθε και η ανάγκη για ανάπτυξη σύγχρονων κεφαλαιαγορών εξαιτίας της μεγέθυνσης των επιχειρήσεων. Ταυτόχρονα, άρχισαν να εξελίσσονται και διάφορες λογιστικές, διοικητικές και ελεγκτικές λειτουργίες. Οι εξελίξεις της τεχνολογικής προόδου δημιούργησαν σημαντικές επιπτώσεις στην Ελεγκτική Επιστήμη και αρχίζει να αλλάζει ριζικά ο προσανατολισμός του ελέγχου.

Σύμφωνα, με το βιβλίο του Montgomery (1912) ένας από τους πλέον άξονες του ελέγχου είναι η ορθή επαλήθευση των αποτελεσμάτων χρήσης και όχι μόνο η πρόληψη των ατασθαλιών και των λαθών. Καθώς οι εποχές αλλάζουν, και φτάνοντας στο σημερινό παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον, οι ελεγκτές έχουν να αντιμετωπίσουν δύο σοβαρά ζητήματα.

¹⁸Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*. Αθήνα: ΟΠΑ.

¹⁹ Teck-Hang, L. and Ali, A. (2008). "The Evolution of Auditing: An analysis of the Historical Development". *Journal of Modern Accounting Accounting and Auditing* , 4 (12). (Online). Διαθέσιμο στο: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/48038038/historical_dev_of_audit.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1542919313&Signature=3P8RQOqPuo0ce7bH6XziKz1oczE%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DThe_evolution_of_auditing_An_analysis_of.pdf (ημερομηνία πρόσβασης 13 Σεπτεμβρίου 2018).

Το ένα είναι η αποτροπή των κινδύνων που επηρεάζουν την οικονομική θέση της επιχείρησης και το άλλο είναι η ζήτηση πληροφοριών προσαρμοσμένων στο μέλλον.

Τέλος, η Ελεγκτική, έχοντας επωμιστεί ένα μεγάλο φορτίο, πρέπει να αποδείξει ότι οι κανόνες, οι διαδικασίες και οι θεσμοί της είναι ικανοί να βοηθήσουν στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων χωρίς να επηρεάζονται σημαντικά τα λογιστικά τους μεγέθη έναντι στις οικονομικές ανασφάλειες του οικονομικού συστήματος.

Πίνακας 1: Η Διαχρονική Εξέλιξη της Ελεγκτικής Μεθοδολογίας²⁰

Αρχαίοι χρόνοι	Αρχές 20ου αιώνα	Δεκαετία 1970	Δεκαετία 1980	Δεκαετία 1990
Ταύτιση ιδιοκτησίας και διοίκησης	Αύξηση αριθμού μεγάλων πολυμετοχικών ανώνυμων εταιριών		Σημαντική εισαγωγή της έννοιας του ελεγκτικού κινδύνου στην ελεγκτική μεθοδολογία	Συστηματική εισαγωγή της έννοιας του επιχειρηματικού κινδύνου στην ελεγκτική μεθοδολογία
Ελεγκτική Μεθοδολογία				
1^ο Στάδιο Καθολικός έλεγχος	2^ο Στάδιο Έλεγχος συστημάτων	3^ο Στάδιο Έλεγχος σφαλμάτων	4^ο Στάδιο Μοντέλο ελεγκτικού κινδύνου	5^ο Στάδιο Μοντέλο επιχειρηματικού κινδύνου

3.5 Οργάνωση Ελεγκτικού Επαγγέλματος στην Ελλάδα

- **Νομοθετικό πλαίσιο επαγγελματικής ανεξαρτησίας 1920-1954²¹**

²⁰Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*. Αθήνα: ΟΠΑ.

²¹Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

Η πρώτη προσπάθεια για την καθιέρωση του θεσμού του ελεγκτή ανώνυμων εταιριών πραγματοποιήθηκε το 1920. Η απουσία κατάλληλων οργανωτικών δομών για τη σύσταση ελεγκτικού σώματος ή ειδικής επαγγελματικής οργάνωσης και η παράλειψη του νομοθέτη να προσδιορίσει ρητά τα επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα του ελεγκτή ήταν μερικά από τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ελεγκτικής ιδιότητας εκείνης της περιόδου. Ως άμεση συνέπεια ήταν οι ανώνυμες εταιρίες να προσλαμβάνουν πρόσωπα που δεν είχαν κανένα ουσιαστικό προσόν για να υπογράψουν απλώς τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις χωρίς καμία διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Η πρώτη προσπάθεια για τη σύσταση Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) έγινε το 1931. Ένα χρόνο αργότερα, το 1932, εκδόθηκαν νομοθετικά διατάγματα με τα οποία ρυθμίστηκε η σύσταση και η σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου του ΣΟΛ. Ωστόσο, παρά τις νομοθετικές ρυθμίσεις, οι προσπάθειες για δημιουργία του Σώματος ατόνησαν. Τα αίτια πρέπει να αποδοθούν στη γενικότερη οικονομική κατάσταση και στην πολιτική αστάθεια που επικρατούσε εκείνη την περίοδο.

- **Νομοθετικό πλαίσιο επαγγελματικής ανεξαρτησίας 1955-1991**

Στη δεκαετία του 1950, η οικονομική ανάπτυξη της χώρας απαιτούσε την ύπαρξη εταιριών ισχυρής κεφαλαιακής δομής και οργανωμένης κεφαλαιαγοράς. Η σωστή λειτουργία αυτών προϋποθέτει την ύπαρξη ενός εξειδικευμένου ελεγκτικού οργάνου, τα μέλη του οποίου είναι ανεξάρτητα από τη διοίκηση των ελεγχόμενων ανώνυμων εταιριών. Έτσι, ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών. Για την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία του ΣΟΛ χρησιμοποιήθηκε η επαγγελματική εμπειρία δύο Άγγλων ορκωτών λογιστών για διάστημα μεγαλύτερο των δύο ετών. Το ΣΟΛ αποτέλεσε Δημόσιο φορέα με σωματειακή οργάνωση. Περιγραφόταν ως ιδιόρρυθμη ένωση επαγγελματιών που διέθεταν ειδικά προσόντα και περιβάλλονταν με ιδιαίτερες εγγυήσεις ανεξαρτησίας. Το ΣΟΛ αποτελούσε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, ελεγχόταν και λειτουργούσε βάσει ορισμένων νόμων και διοικητικών πράξεων. Σκοπός του ήταν η άσκηση διαχειριστικού ελέγχου των πάσης φύσεως οικονομικών οργανισμών της χώρας. Επιπλέον, κρίθηκε ότι τα μέλη που επρόκειτο να αποτελέσουν το ΣΟΛ θα έπρεπε να διαθέτουν ανεπίληπτο ήθος, ειδική επιστημονική κατάρτιση και πείρα, πάνω από όλα όμως, θα έπρεπε κατά την εκτέλεση της εργασίας τους να είναι ανεξάρτητα από οποιαδήποτε παρέμβαση στο έργο τους. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί ότι, για την κατοχύρωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού λογιστή, ο νόμος καθιέρωσε - για πρώτη φορά - ρητή νομοθετική επιταγή. Οι ορκωτοί λογιστές που θα διενεργούσαν τον έλεγχο σε ανώνυμες εταιρίες εκλέγονταν από την προηγούμενη τακτική ΓΣ και ο διορισμός τους ολοκληρωνόταν με την ανακοίνωση του και την αποδοχή του, ενώ υποβάλλονταν σε διατυπώσεις δημοσιότητας. Ακόμα, ο νομοθέτης

προσπάθησε με τον ορισμό του μέγιστου χρόνου παραμονής του ελεγκτή στην υπό έλεγχο εταιρία, να τον αποτρέψει ή και να τον προστατεύσει από τη δημιουργία σχέσεων με μέλη της εταιρίας και επομένως να ενισχύσει την ανεξαρτησία του και να διαφυλάξει τα συμφέροντα της μειοψηφίας των μετόχων και των εξωτερικών χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η αμοιβή του ορκωτού λογιστή καθοριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΛ και περιλάμβανε το κόστος ελέγχου και τα λειτουργικά έξοδα του ΣΟΛ. Σύμφωνα με τη νομοθεσία η ιδιότητα του ορκωτού λογιστή ήταν ασυμβίβαστη προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθη ή άμισθη υπηρεσία σε οποιαδήποτε επιχείρηση, νομικό πρόσωπο ή οργανισμό. Αυτό απέκλειε τη δημιουργία σχέσεων και εξαρτήσεων, ικανών να επηρεάσουν το έργο του. Τα δικαιώματα των ορκωτών λογιστών εξαντλούνταν με την αίτηση λήψης πληροφοριών, τη γνώση κάθε εταιρικού εγγράφου, καθώς και την ενδεχόμενη σύγκληση έκτακτης ΓΣ. Το δικαίωμα λήψης πληροφοριών παρείχε τη δυνατότητα στον ορκωτό λογιστή να αιτείται και να λαμβάνει τις αναγκαίες πληροφορίες προκειμένου να διαμορφώσει υπεύθυνη και αντικειμενική γνώμη πάνω στα ελεγκτέα στοιχεία, υπό τον όρο ότι η χρήση του δικαιώματος αυτού δεν ξεπερνά σκοπό του ελέγχου. Ορίστηκε επίσης, και το δικαίωμα σύγκλισης έκτακτης Γενικής Συνέλευσης από τον ορκωτό ελεγκτή με στόχο την εξασφάλιση της έγκυρης ενημέρωσης του συνόλου των μετόχων και της λήψης αποφάσεων, όταν κρίνονταν αναγκαίο. Βέβαια, σε κάθε περίπτωση η άσκηση του δικαιώματος αυτού θα έπρεπε να γίνεται με σύνεση. Πέρα από τα δικαιώματα, ο ορκωτός ελεγκτής είχε και ευθύνες, τόσο απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρία όσο και στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κρίθηκε ότι η απειλή ποινών κατά του ελεγκτή απέβλεπε μεταξύ άλλων και στην ενδυνάμωση της ανεξαρτησίας, ώστε να μην ενδίδει σε πιέσεις κατά την εκτέλεση του έργου του. Οι ευθύνες του ελεγκτή απέναντι στην εταιρία χωρίζονταν σε αστικές και ποινικές και είχαν προσωπικό χαρακτήρα, που σήμαινε ότι δεν ευθυνόταν το ΣΟΛ απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρία, αλλά μεμονωμένα ο ορκωτός λογιστής. Σε περίπτωση μεταβίβασης πληροφοριών σε τρίτους, ο ελεγκτής ήταν υπόλογος στην ελεγχόμενη εταιρία, στο νόμο και στο ΣΟΛ για οποιεσδήποτε ζημιές είχαν προκληθεί από την αποκάλυψη. Ωστόσο, η διάταξη του άρθρου 17 του νόμου 1563/85, η οποία όριζε ότι ο ορκωτός λογιστής είχε την υποχρέωση να αναφέρει στις αρμόδιες αρχές του Υπ. Οικονομικών τις τυχόν φορολογικές παραβάσεις που θα διαπίστωνε κατά την διενέργεια του ελέγχου επέφερε σοβαρή ρωγμή στο επαγγελματικό του απόρρητο.

- **Απελευθέρωση του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή**

Στο έργο των ελεγκτών δόθηκε νέα διάσταση και άρχισε πλέον να επιτρέπεται η διενέργεια ελέγχων από ελεγκτικές εταιρίες. Το ΣΟΛ καταργήθηκε ως νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου

και μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες του. Το Εποπτικό Συμβούλιο που συστάθηκε ελέγχει και αξιολογεί τις ελεγκτικές εταιρίες, Αποτέλεσμα αυτών των αλλαγών ήταν η θέσπιση νέων κανόνων για το ελεγκτικό επάγγελμα όπως είναι ο Κώδικας Δεοντολογίας και τα πρότυπα με σκοπό την ομοιόμορφη απεικόνιση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

3.6 Διακρίσεις στην Ελεγκτική

Το κύριο αντικείμενο του ελέγχου είναι η ορθή παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών που αποτελούν την εικόνα και το αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας. Στα πλαίσια όμως του ελέγχου θα πρέπει να ελεγχθούν και επιμέρους λειτουργίες και συστήματα. Επομένως, για το λόγο αυτό η ελεγκτική στην ευρύτερη διοίκηση διακρίνεται σε²²:

- Εξωτερική, ανεξάρτητη Ελεγκτική
- Εσωτερική Ελεγκτική
- Κρατική Ελεγκτική

Εξωτερική, Ανεξάρτητη Ελεγκτική

Ο εξωτερικός, ανεξάρτητος έλεγχος πραγματοποιείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους ορκωτούς ελεγκτές και διενεργείται στο λογιστικό κυρίως σύστημα μιας οικονομικής μονάδας αλλά και στα επιμέρους οργανωτικά συστήματα, τα οποία μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος. Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος αρχικά για τη διαμόρφωση της γνώμης του η οποία θα στηριχτεί στην εύλογη ή όχι χρηματοοικονομική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, και σε δεύτερο βαθμό για τους μετόχους και για τους εξωτερικούς χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων. Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι στις σημερινές μεγάλες επιχειρήσεις οι μέτοχοι, παρόλη την ιδιότητα τους ως ιδιοκτήτες της ελεγχόμενης μονάδας, δεν μπορούν να έχουν πλεονεκτικότερη θέση από άλλους εκτός από ορισμένες εξαιρέσεις.

²² Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

Εσωτερική Ελεγκτική

Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη εσωτερική λειτουργία της οικονομικής μονάδας η οποία είναι επιφορτισμένη με το συνεχή έλεγχο και την αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας. Οι βασικοί στόχοι της εσωτερικής ελεγκτικής είναι η εύρυθμη λειτουργία των επιμέρους τμημάτων και του λογιστηρίου της οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τους κανονισμούς της διοίκησης, η αποτελεσματικότητα της εσωτερικής οργάνωσης, η διαπίστωση απάτης και ατασθαλιών στην οργάνωση των συστημάτων που ευθύνονται για την κακή διαχείριση, η εκτίμηση της επάρκειας των διοικητικών και οργανωτικών συστημάτων και, τέλος, η αναφορά των διαπιστώσεων του ελέγχου στη διοίκηση της μονάδας και η εισήγηση μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο.

Κρατική Ελεγκτική

Στην κρατική ελεγκτική περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που διενεργούνται από κρατικούς ή ημικρατικούς φορείς. Οι σημαντικότεροι έλεγχοι αυτού του είδους είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την εφορία και αφορά την αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, ο έλεγχος από την Τράπεζα της Ελλάδος, που αφορά νομισματικά και πιστωτικά θέματα, και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά στους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα. Η κρατική ελεγκτική διαφέρει από την εξωτερική διότι είναι συνήθως πιο συνοπτική και δεν ακολουθεί τα παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Βέβαια, και οι δύο μορφές ελέγχου αναζητούν τα κατάλληλα τεκμήρια και προβαίνουν σε επαληθεύσεις μεγεθών και διαδικασιών.

3.7 Σύνοψη

Στο κεφάλαιο αυτό τονίζεται η επιτακτική ανάγκη για λογιστική παρακολούθηση και για διενέργεια ελέγχων. Η Ελεγκτική λειτουργώντας ως ένα σύνολο αρχών και κανόνων θα βοηθήσει στην ορθή διατύπωση της οικονομικής διαχείρισης. Οι εκάστοτε έλεγχοι που διενεργούνται χωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες με σκοπό την αναλυτικότερη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σημαντικό θα ήταν να αναφερθεί ότι η Ελεγκτική έχοντας τις ρίζες της στους αρχαίους κίβλας πολιτισμούς αρχίζει να αποκτά σταδιακά μεγάλη

ανάπτυξη ενώ στη χώρα μας καθιερώνεται ο θεσμός του ελεγκτή το 1920 και παίρνει τη σημερινή του μορφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλυθούν σημαντικές έννοιες που αφορούν τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας ο οποίος διέπει την επαγγελματική συμπεριφορά των ελεγκτών. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι γενικές αρχές και τα χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούν οι επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές, καθώς και οι θεμελιώδεις αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Τέλος, παρατίθενται οι έννοιες της επαγγελματικής ανεξαρτησίας και του ελεγκτικού έργου.

4.2 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας IFAC

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών η οποία ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977 έχει ως στόχο την ανάπτυξη και τη βελτίωση ενός παγκόσμια συντονισμένου λογιστικού επαγγέλματος με ομοιόμορφα πρότυπα. Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε και εκδόθηκε ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας ο οποίος αναφέρει τα απαραίτητα χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούν οι επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές. Σκοπός²³ του είναι η διασφάλιση της ποιότητας και της διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τους ορκωτούς ελεγκτές για την προστασία τόσο του ηθικού και του επαγγελματικού κύρους των ελεγκτών όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές. Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, επιβάλλεται για κάθε ορκωτό ελεγκτή η τήρηση των γενικών αρχών και κανόνων που έχουν θεσπιστεί. Συγκεκριμένα, οι θεμελιώδεις δεοντολογικές αρχές που επιβάλλεται να έχουν οι ελεγκτές και τα μέλη του IFAC είναι οι εξής:

²³Συμβούλιο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (2010) Δημοσίευμα για τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.soel.gr/el> (ημερομηνία πρόσβασης 3 Ιουλίου 2018).

- **Ακεραιότητα (Integrity)²⁴**

Ο επαγγελματίας ελεγκτής επιβάλλεται να είναι ευθύς, έντιμος και ειλικρινής στις επαγγελματικές του σχέσεις. Η ακεραιότητα του ελεγκτή καλλιεργεί την εμπιστοσύνη και έτσι παρέχει τη βάση για αξιοπιστία στην κρίση του. Συνεπώς, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτελεί την εργασία του με τιμιότητα, ζήλο και υπευθυνότητα και δεν θα πρέπει να λαμβάνει εν γνώσει του σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα.

- **Αντικειμενικότητα (Objectivity)²⁵**

Η κρίση του ελεγκτή δεν πρέπει να επηρεάζεται από προκαταλήψεις, συγκρούσεις συμφερόντων και από την επιρροή τρίτων. Ο ελεγκτής θα πρέπει να παρουσιάζει το υψηλότερο δυνατό επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας στη συλλογή, αξιολόγηση και διοχέτευση πληροφοριών. Ακόμα, δεν πρέπει να αποδέχεται οτιδήποτε μπορεί να επηρεάσει ή μπορεί να θεωρηθεί ότι θα επηρεάσει την επαγγελματική του κρίση. Οφείλει να είναι δίκαιος και αμερόληπτος στην παροχή των επαγγελματικών του υπηρεσιών και να γνωστοποιεί όλα τα ουσιώδη γεγονότα τα οποία γνωρίζει που μπορεί να αλλοιώσουν την αναφορά των δραστηριοτήτων που εξετάζονται.

- **Εμπιστευτικότητα (Confidentiality)**

Ο επαγγελματίας ελεγκτής δεν πρέπει να αποκαλύπτει τις εμπιστευτικές πληροφορίες που λαμβάνει παρά μόνο στην περίπτωση που υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση. Οφείλει να σέβεται την αξία και την ιδιοκτησία των πληροφοριών που λαμβάνει και δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για προσωπικό του όφελος.

- **Επαγγελματική συμπεριφορά (Professional behavior)**

Ο επαγγελματίας ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να εφαρμόζει τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Οφείλει να ενεργεί με αρμόζοντα τρόπο και να αποφεύγει οποιαδήποτε συμπεριφορά η οποία μπορεί να προκαλέσει δυσφήμιση του επαγγέλματος.

²⁴Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου Κύπρου (2018) Δημοσίευμα για Δημοσίευμα για τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας (Online). Διαθέσιμο στο www.internalaudit.gov.cy (ημερομηνία πρόσβασης 3 Ιουλίου 2018).

²⁵Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

- **Επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια (Professional competence and due care)**

Ο επαγγελματίας ελεγκτής οφείλει να τηρεί τα ισχύοντα ελεγκτικά και λογιστικά πρότυπα και να βελτιώνει συνεχώς το επίπεδο των γνώσεων και των ικανοτήτων του ώστε να παρέχει άριστες υπηρεσίες. Θα εμπλέκεται μόνο σε εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες κατέχει την απαραίτητη γνώση, προσόντα και εμπειρία.

- **Τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια (Technical and professional standards)**

Ο επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να είναι απόλυτα προσεκτικός και επιμελής στην τήρηση των τεχνικών και επαγγελματικών κριτηρίων. Η ελεγχόμενη οντότητα δίνει τις απαραίτητες οδηγίες στον ελεγκτή που πρέπει να ακολουθεί χωρίς βέβαια να μειώνει ή να υποβαθμίζει το κύρος και την ανεξαρτησία του.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις στις οποίες οι ελεγκτές δεν συμμορφώνονται με τις θεμελιώδεις αρχές του Κώδικα. Στο σημείο αυτό όταν κρίνεται αποδεδειγμένα ότι κάποιος ελεγκτής έχει παραβιάσει τις αρχές επαγγελματικής συμπεριφοράς τότε επιβάλλονται οι ανάλογες κυρώσεις, οι οποίες μπορεί να φτάσουν έως και τον αποκλεισμό από την άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Μερικά παραδείγματα παραβίασης των αρχών είναι:

- παραβίαση επαγγελματικών κανόνων
- συμπεριφορές που δυσφημίζουν το ελεγκτικό επάγγελμα
- έλλειψη αξιοπιστίας
- αποτυχία επαγγελματικής επάρκειας και επιμέλειας

Σε περιπτώσεις όπου το δημόσιο συμφέρον παραβιάζεται κρίνεται αναγκαίο το Πειθαρχικό Συμβούλιο να διερευνήσει τα αίτια και τις επιπτώσεις της παραβίασης. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο ελέγχει τις πειθαρχικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τα επαγγελματικά σώματα σε σχέση με τα επαγγελματικά ζητήματα.

4.3 Επαγγελματική Ανεξαρτησία

Το στοιχείο της ανεξαρτησίας αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του ελεγκτικού επαγγέλματος εξαιτίας της ευθύνης την οποία αναλαμβάνουν οι ελεγκτές έναντι τρίτων αναφορικά με τις γνωματεύσεις που διατυπώνουν και υπογράφουν ως αντικειμενικοί κριτές της παρουσίασης

των οικονομικών καταστάσεων. Για το λόγο θα πρέπει ο ελεγκτής να είναι ανεξάρτητος, ανεπηρέαστος και να εκτελεί τα καθήκοντα του με ακεραιότητα και υπευθυνότητα. Εύλογο λοιπόν είναι ο ελεγκτής να τηρεί πιστά τις ισχύουσες διατάξεις και να μη συμμετέχει με οποιονδήποτε τρόπο, είτε άμεσο είτε έμμεσο, στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας²⁶.

Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να μη συνδέεται με πρόσωπα στενά συνδεδεμένα με την ελεγχόμενη οντότητα, να μην κατέχει κάποιο άμεσο και σημαντικό συμφέρον από την οντότητα, καθώς και να μη συμμετέχει σε συναλλαγές με αυτήν. Ακόμα, ο ελεγκτής οφείλει να καταγράφει στα φύλλα εργασίας του ελέγχου όλους τους σημαντικούς κινδύνους της ανεξαρτησίας του, καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν για τον περιορισμό των κινδύνων.

Επίσης, οι ελεγκτικές εταιρίες και συνεπώς οι ελεγκτές δεν πρέπει να επιδιώκουν ούτε να αποδέχονται χρηματικά και μη δώρα ή διευκολύνσεις από την ελεγχόμενη εταιρία έστω και αν η αξία των δώρων θεωρείται μικρή ή ασήμαντη. Ο ελεγκτής σε περίπτωση εξαγοράς ή συγχώνευσης θα πρέπει να είναι σε θέση να εντοπίσει τυχόν συμφέροντα ή σχέσεις τα οποία είναι ικανά να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία του. Σύμφωνα με το νόμο, και το συντομότερο δυνατό, ο ελεγκτής λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για τον τερματισμό των σχέσεων και των συμφερόντων και υιοθετεί διασφαλίσεις για να ελαχιστοποιήσει τις απειλές της ανεξαρτησίας του.

Ο ελεγκτής οφείλει να είναι, αλλά και να φαίνεται, αδέσμευτος από οποιοδήποτε επιχειρηματικό συμφέρον που θα μείωνε την αντικειμενικότητα του. Πρέπει, να αντέχει στην πίεση και να διατηρεί την ψυχραιμία του στις κρίσιμες καταστάσεις. Βέβαια, υπάρχουν και καταστάσεις οι οποίες μπορούν να απειλήσουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Μερικά τέτοια παραδείγματα είναι:

- **Αυτοεπισκόπηση**

Όταν ο ελεγκτής θεωρεί δεδομένες μερικές εργασίες τις οποίες ο ίδιος προηγουμένα είχε εκτελέσει και με αυτόν τον τρόπο ένα λάθος που μπορεί να είχε γίνει δεν γίνεται αντιληπτό ή ακόμη και να γίνει αντιληπτό υπάρχει συμφέρον να το αποκρύψει.

²⁶Υπουργείο Οικονομικών (2016) Δημοσίευμα για την επαγγελματική ανεξαρτησία του ελεγκτή (Online). Διαθέσιμο στο www.opengov.gr/minfin (ημερομηνία πρόσβασης 5 Ιουλίου 2018).

- **Ίδιο συμφέρον**

Όταν ο ελεγκτής επωφελείται από την αποφυγή εφαρμογής ορισμένων βασικών αρχών.

- **Ιδιότητα συνηγόρου**

Όταν ο ελεγκτής αναλαμβάνει ρόλο που είναι ασυμβίβαστος με την αντικειμενικότητα του επαγγέλματος του. Αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις που οι ελεγκτικές εταιρίες έχουν μόνιμη συνεργασία με διοικητικά στελέχη ελεγχόμενων οντοτήτων.

- **Οικειότητα**

Όταν ο ελεγκτής αποκτά στενή σχέση με την ελεγχόμενη οντότητα έπειτα από μία μακροχρόνια συνεργασία.

- **Εκφοβισμός**

Όταν ο ελεγκτής απειλείται και δεν είναι σε θέση να εκφράσει ελεύθερα τη γνώμη του.

4.4 Οι Ευθύνες του Ελεγκτή

Ο ελεγκτής κατά την άσκηση του έργου του έχει νομική ευθύνη έναντι οποιουδήποτε ζημιώσει με επαγγελματική αμέλεια, πράξεις δόλου, παραλείψεις, παραβίαση επαγγελματικού απορρήτου και με έκφραση λανθασμένης γνώμης²⁷. Η ευθύνη του ελεγκτή μπορεί να διακριθεί σε αστική, ποινική και πειθαρχική. Το έργο των ελεγκτών είναι εξαιρετικά δύσκολο και η ευθύνη τους μεγάλη διότι καθημερινά υπόκεινται στην εφαρμογή νόμων και διατάξεων με σκοπό την όσο το δυνατόν καλύτερη εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Οι ελεγκτές, οι ελεγκτικές εταιρείες και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών έχουν αστική ευθύνη για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη έναντι της ελεγχόμενης οντότητας και τρίτων που ζημιώθηκαν από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου²⁸. Ακόμα, το άρθρο 37 του νόμου 4449/2017 περί αστικής ευθύνης των ελεγκτών ορίζει ότι η αποζημίωση είναι αποτέλεσμα της αστικής ευθύνης του ελεγκτή. Για την καταβολή της αποζημίωσης που

²⁷ Παππάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*. Αθήνα: Μπένου.

²⁸ Υπουργείο Οικονομικών (2016) Δημοσίευμα για τις ευθύνες του ελεγκτή (Online). Διαθέσιμο στο www.opengov.gr/minfin (ημερομηνία πρόσβασης 5 Ιουλίου 2018).

προβλέπεται από το παρόν άρθρο, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τα πρόσωπα που ορίζονται από το νόμο εφόσον αποδειχθεί ότι έθεσαν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή. Η ευθύνη του ελεγκτή για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής του συγκεκριμένου ελέγχου έναντι όλων των ζημιωθέντων από το έργο αυτό. Επίσης, οι ελεγκτικές εταιρίες και κατ' επέκταση οι ελεγκτές οφείλουν να έχουν επαρκή ασφαλιστική κάλυψη. Τέλος, η ευθύνη του ελεγκτή δεν είναι δυνατό να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί.

Η ποινική ευθύνη του ελεγκτή αφορά περιπτώσεις στις οποίες είτε η εκτέλεση των καθηκόντων του ήταν ελλιπής, είτε δεν υπήρξε τήρηση της απαραίτητης εχεμύθειας, είτε εξαιτίας απώτερου σκοπού ο ελεγκτής αποσιώπησε. Όλα αυτά έχουν ως αποτέλεσμα την παραβίαση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την ελεγχόμενη εταιρία. Οι ποινές που επιβάλλονται σε περίπτωση ενεργοποίησης της ποινικής ευθύνης είναι είτε χρηματικές, κυρώσεις-πρόστιμα, είτε ποινές στερητικές της ελευθερίας, δηλαδή φυλάκιση ή κάθειρξη, ανάλογα με τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης του συγκεκριμένου ποινικού αδικήματος.

Η πειθαρχική ευθύνη του ελεγκτή ορίζεται από τους κανόνες δεοντολογίας που καθιερώνονται από τα διάφορα επαγγελματικά σώματα των ελεγκτών. Μερικοί από τους βασικούς λόγους για τους οποίους προβλέπεται παραπομπή του ελεγκτή είναι:

- η πλημμελής άσκηση του ελεγκτικού έργου,
- η ανάρμοστη κοινωνική συμπεριφορά,
- η παραβίαση του νόμου περί ανωνύμων εταιριών,
- η ακαταλληλότητα του για άσκηση ελεγκτικού έργου,
- η αδικαιολόγητη άρνηση ασκήσεως του ελεγκτικού έργου.

Το πειθαρχικό συμβούλιο είναι υπεύθυνο για να διαπιστώσει την ενοχή ή όχι του ελεγκτή και έπειτα μπορεί να αποφασίσει την προσωρινή ή οριστική παύση των καθηκόντων του, την επιβολή προστίμου ή επίπληξης και ακόμα την διαγραφή του ελεγκτή από το Σώμα.

4.5 Ελεγκτικό Έργο

Ο κύριος σκοπός του ελέγχου²⁹ είναι η διαπίστωση της ορθής ή μη παρουσίασης της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές ή σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής³⁰ εντοπίσει κάποια μορφή απάτης είναι υποχρεωμένος να κοινοποιήσει τα ζητήματα στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης για να γίνουν οι απαραίτητες ενέργειες για να εντοπιστεί και να προληφθεί η απάτη.

Στην περίπτωση όμως που εμπλέκεται η διοίκηση ή κάποιος εργαζόμενος της ελεγχόμενης οντότητας ο ελεγκτής πρέπει να το κοινοποιήσει σε ανώτερα επίπεδα εξουσίας. Σημαντικό μέρος του προσδιορισμού της απάτης είναι και η ευθύνη για αναφορά του συμβάντος. Ο ελεγκτής οφείλει να σέβεται το επαγγελματικό απόρρητο αλλά οι νομικές του ευθύνες υπερισχύουν. Η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας έχει πρωταρχική ευθύνη να προλαμβάνει και να ανιχνεύει τα ενδεχόμενα λάθη και απάτες. Η απάτη απαιτεί ειδικό σχεδιασμό απόκρυψης και ο ελεγκτής πρέπει να συντονίζει τις ενέργειες του ώστε να ανιχνεύσει τα ουσιαστικά λανθασμένα στοιχεία. Ακόμα, το εύρος και η έκταση του ελέγχου μπορούν να επεκταθούν όταν ο ελεγκτής θέλει να είναι απόλυτα σίγουρος ότι οι παρατυπίες έχουν διορθωθεί.

Τα ελεγκτικά πρότυπα και ο τρόπος διαχείρισης τους από τους ελεγκτές θα καθορίσουν την ανίχνευση της απάτης και έπειτα τη συμμόρφωση στις ελεγκτικές διαδικασίες. Επομένως, οι ελεγκτές πρέπει να σχεδιάζουν τον έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη τους την απάτη και την πιθανότητα εμφάνισής της. Όταν, ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι υψηλός οι ελεγκτές πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή στα εξής ζητήματα:

- αναγνώριση και καταχώριση εσόδων και εξόδων,
- ποσότητες αποθεμάτων με φυσική απογραφή, έλεγχο καταμέτρησης,
- ασυνήθιστες συναλλαγές χωρίς επιχειρηματική λογική.

²⁹Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

³⁰Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

Τέλος, όταν οι ελεγκτές όταν διαπιστώσουν ότι δεν είναι σε θέση να φέρουν εις πέρας τον έλεγχο, θα πρέπει να ζητήσουν νομικές συμβουλές σχετικά με τις ευθύνες και την μελλοντική τους πορεία. Οι έρευνες απάτης δείχνουν ότι οι βασικές αίτιες είναι οι μη αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι και η συνεργία ανάμεσα σε υπαλλήλους και όργανα της διοίκησης. Στο ελεγκτικό έργο υπάρχουν δύο κατηγορίες παράνομων πράξεων. Αυτές είναι η απάτη ως προς τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και η απάτη ως προς τις θεμελιώδεις λειτουργίες της επιχείρησης που βάζουν σε κίνδυνο την βιωσιμότητα της.

4.6 Το Περίγραμμα της Ελεγκτικής Διαδικασίας

Όπως έχει αναφερθεί ο έλεγχος είναι μια πολύπλοκη αλληλουχία βημάτων, ενεργειών και καταστάσεων που απαιτούν ιδιαίτερα υψηλό επαγγελματικό επίπεδο από την πλευρά του ελεγκτή. Η διαδικασία του ελέγχου αποτελεί το πιο σημαντικό κομμάτι στα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας αφού από τον σχεδιασμό του ελέγχου εξαρτάται και η αποτελεσματικότητά του. Σκοπός του σχεδιασμού της ελεγκτικής διαδικασίας είναι να κατανοήσει ο ελεγκτής το περιβάλλον λειτουργίας και δραστηριότητας της ελεγχόμενης μονάδας, την οικονομική της θέση και να προσδιορίσει τα κρίσιμα κυκλώματα συναλλαγών και δραστηριοτήτων. Για καλύτερη επεξήγηση της ελεγκτικής διαδικασίας παρατίθεται το παρακάτω διάγραμμα.

Πίνακας 2: Επισκόπηση των Βασικών Βημάτων της Ελεγκτικής Διαδικασίας³¹

1^ο βήμα Αναζήτηση και αναδοχή πελάτη	
2^ο βήμα Κατανόηση του περιβάλλοντος του πελάτη και των στρατηγικών κινδύνων	3^ο βήμα Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης
4^ο βήμα Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών του συστήματος εσωτερικών δικλίδων	

³¹Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*. Αθήνα: ΟΠΑ.

5^ο βήμα Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών για τον εντοπισμό σφαλμάτων σε συναλλαγές, υπόλοιπα λογαριασμών και προσάρτημα (γνωστοποιήσεις)
6^ο βήμα Ολοκλήρωση ελεγκτικών διαδικασιών
7^ο βήμα Τελική αξιολόγηση τεκμηρίων και έκδοση έκθεσης ελέγχου (γνώμη του ελεγκτή)

4.7 Σύνοψη

Οι ελεγκτές προκειμένου να λειτουργούν συντονισμένα και ομοιόμορφα ακολουθούν τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας ο οποίος αναφέρει τα απαραίτητα χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούν οι επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα και η διαφάνεια των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ένα αναπόσπαστο κομμάτι του ελεγκτικού έργου αποτελεί η επαγγελματική ανεξαρτησία με την οποία ο ελεγκτής επιτυγχάνει να εκτελεί τα καθήκοντα του με ακεραιότητα και υπευθυνότητα. Βέβαια, οι ευθύνες που μπορεί να έχει ένας ελεγκτής κατά την άσκηση του έργου του δεν παύουν ποτέ να υπάρχουν και διακρίνονται σε αστικές, ποινικές και πειθαρχικές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται αρχικά οι ελεγκτικές τεχνικές με βάση τις οποίες ο ελεγκτής είναι σε θέση να διεξάγει πιο αποτελεσματικά και ορθολογικά συμπεράσματα και έπειτα τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια για να διατυπώσει τη γνώμη του στην έκθεση ελέγχου. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στον ελεγκτικό κίνδυνο και στις διάφορες διακρίσεις του και τέλος αναλύεται η μορφή των φύλλων εργασίας.

5.2 Ελεγκτικές Τεχνικές

Ο όρος ελεγκτικές τεχνικές³² περιλαμβάνει όλες τις μεθόδους και τους μηχανισμούς που μπορεί να χρησιμοποιήσει ο ελεγκτής προκειμένου να συλλέξει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για να διατυπώσει τη γνώμη του επί του αντικειμένου του ελέγχου. Στη διεθνή βιβλιογραφία αναφέρονται οι παρακάτω τεχνικές ελέγχου:

- Επιτόπου έλεγχος και αυτοψία στοιχείων κάθε μορφής
- Επανυπολογισμός και επαλήθευση λογαριασμών, ισοζυγίων και ποσών λογιστικών εγγραφών
- Επιβεβαίωση υπολοίπων απαιτήσεων και υποχρεώσεων με τους αντίστοιχους τρίτους που εμπλέκονται
- Εξέταση πρακτικών και εξουσιοδοτήσεων σχετικά με διαδικασίες και πράξεις
- Αντίστροφη ανάγνωση της πορείας των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές καταστάσεις στα αρχικά παραστατικά
- Δειγματοληπτικός έλεγχος³³

³²Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

³³Λουμιώτης, Β. και Τζίφας Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

- Παρακολούθηση, παρατήρηση και επανεκτέλεση λειτουργιών και διαδικασιών
- Συνεντεύξεις με πρόσωπα
- Συσχετισμός διάφορων πληροφοριών, από το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον, με τους στόχους του συγκεκριμένου ελέγχου
- Χρήση γραπτών οδηγιών ελέγχου, λεπτομερών και ειδικά προσαρμοσμένων στον κλάδο της εκάστοτε ελεγχόμενης επιχείρησης, μέσω των οποίων καθοδηγείται ο ελεγκτής στον έλεγχο κάθε επιμέρους τομέα και οικονομικού μεγέθους
- Αναλυτικές διαδικασίες που περιλαμβάνουν αξιολογήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών
- Εξωτερική επιβεβαίωση
- Διερευνητικές διαδικασίες για αναζήτηση πληροφοριών από πρόσωπα εντός και εκτός της οικονομικής μονάδας

5.3 Ελεγκτικός Κίνδυνος

Ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελεί ένα από τα κύρια θέματα που πραγματεύεται το ΔΠΕ 200 και προσδιορίζεται ως ο κίνδυνος που διατρέχει ο ελεγκτής να μην εντοπίσει λογιστικά λάθη ή/και απάτες-ατασθαλίες που υπάρχουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκδίδοντας έκθεση σύμφωνης γνώμης. Όσο πιο σίγουρος είναι ο ελεγκτής, τόσο μικρότερος θα είναι ο ελεγκτικός κίνδυνος. Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι προσεκτικός στη διαμόρφωση της γνώμης του και ταυτόχρονα να εκτελεί, όπου είναι απαραίτητο, συμπληρωματική ελεγκτική διαδικασία. Προκύπτει δηλαδή ότι ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού³⁴. Ο ελεγκτικός κίνδυνος διαφέρει από οντότητα σε οντότητα εξαιτίας διάφορων ρυθμιστικών και εξωτερικών παραγόντων, της φύσης και της δομής της οντότητας³⁵. Επομένως, ο κίνδυνος κατηγοριοποιείται στις εξής μορφές:

Εγγενής κίνδυνος (inherent risk)³⁶

³⁴ΔΠΕ 200, παρ.13

³⁵Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

³⁶Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

Ο κίνδυνος αυτός προέρχεται από την πιθανότητα να υπάρχει ουσιώδες λάθος ή παράλειψη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και ο ελεγκτής να μην το έχει εντοπίσει. Σε ορισμένες επιχειρήσεις είναι πιο συχνός σε σχέση με άλλες εξαιτίας της φύσης και του είδους των εργασιών τους.

Κίνδυνος ελέγχου εσωτερικού συστήματος (internal control risk)

Θεωρείται ο κίνδυνος που προέρχεται από τη αναποτελεσματικότητα σχεδιασμού και λειτουργίας των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου. Ένας αξιόπιστος εσωτερικός έλεγχος θα ήταν ικανός να μειώσει τον κίνδυνο αλλά σε καμία περίπτωση να τον μηδενίσει. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει τις δικλίδες ασφαλείας για να μπορέσει αναπτύξει το σχέδιο του.

Κίνδυνος ανίχνευσης (detection risk)

Αφορά την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και ελέγχου. Ο ελεγκτής βαρύνεται με ευθύνη σε περίπτωση που δεν εντοπίσει κάποιο ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη. Τα συλλεγμένα στοιχεία του ελεγκτή πρέπει να είναι αξιόπιστα και λεπτομερή και το δείγμα κατάλληλο και ικανό για την ορθή διεξαγωγή συμπερασμάτων.

Άρα, ο ελεγκτικός κίνδυνος μπορεί να παρουσιαστεί με το παρακάτω μοντέλο.

$$\text{Ελεγκτικός κίνδυνος} = \text{Εγγενής κίνδυνος} \times \text{Κίνδυνος ελέγχου εσωτερικού συστήματος} \times \text{Κίνδυνος ανίχνευσης}$$

Συνοψίζοντας, ο ελεγκτής προσπαθεί να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο και να στηρίξει τη γνώμη του σε αξιόπιστα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να αποδίδουν μια πραγματική και σωστή εικόνα. Σε αντίθετη περίπτωση που ο κίνδυνος δεν μπορεί να διατηρηθεί σε ένα αποδεκτό επίπεδο, ο ελεγκτής μπορεί να αλλάξει την έκθεση ελέγχου ή και ακόμα να αρνηθεί να την υπογράψει. Οφείλει πάντως, να ενημερώσει τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης για τυχόν προβλήματα στον εσωτερικό έλεγχο και στο λογιστικό σύστημα.

5.4 Ελεγκτικά Τεκμήρια

Η επιχείρηση συντάσσει και δημοσιεύει τις οικονομικές της καταστάσεις και με τον τρόπο αυτό παρουσιάζει την οικονομική της θέση στους διάφορους χρήστες. Σκοπός του ελεγκτή είναι να παράσχει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όπως αυτά ορίζονται στο ΔΠΕ 500, τα οποία πρέπει να είναι επαρκή και ικανά έτσι ώστε να βασίσει σε αυτά τη γνώμη στην έκθεση ελέγχου. Τα τεκμήρια που θα πρέπει να συγκεντρωθούν μέσα από εξέταση, παρατήρηση και έρευνα και επαλήθευση για να αποτελέσουν εύλογη βάση για τη διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής σε πρώτο στάδιο θα πρέπει να αξιολογήσει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης³⁷. Εξετάζει δηλαδή αν λειτουργεί ικανοποιητικά το λογιστικό της σύστημα. Το λογιστικό σύστημα αποτελεί ένα από τα βασικότερα τεκμήρια του ελεγκτή και μέσω αυτού μπορεί να διεξάγει συμπεράσματα για τη γενικότερη χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης.

Έπειτα, θα πρέπει να συλλέξει τα φυσικά τεκμήρια, τα οποία εξασφαλίζονται με τη φυσική εξέταση του ερευνώμενου στοιχείου. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει και τους τίτλους ιδιοκτησίας για την ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων. Ο προσδιορισμός της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων αποτελεί μια απαραίτητη διαδικασία στο ελεγκτικό έργο. Στην περίπτωση των χρηματικών διαθεσίμων χρησιμοποιείται η μέθοδος της αιφνιδιαστικής καταμέτρησης του ταμείου και ο έλεγχος των ταμειακών πράξεων που έγιναν μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Στην περίπτωση των απαιτήσεων η μέθοδος που προτιμάται είναι η επιβεβαίωση τους από τον οφειλέτη. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τις καταθέσεις σε τράπεζες.

Ένα συνηθισμένο ελεγκτικό τεκμήριο είναι τα παραστατικά. Σ' αυτά αποτυπώνεται η συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης και διαμορφώνεται η οικονομική της θέση. Οποιαδήποτε λογιστική εγγραφή γίνεται πρέπει να στηρίζεται στο κατάλληλο παραστατικό. Ακόμα, η συλλογή στοιχείων από τα λογιστικά βιβλία και τις λογιστικές καταστάσεις αποτελεί σημαντικό στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας. Τα επίσημα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης είναι στοιχεία σημαντικής αποδεικτικής αξίας στα οποία ο ελεγκτής θα βασίσει τη γνώμη του.

³⁷Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

Έγγραφα όπως είναι τα συμβόλαια, τα πρακτικά των συνελεύσεων, οι δικαστικές και φορολογικές αποφάσεις και τα πρόστιμα, μπορούν να δώσουν αρκετές φορές σημαντικά στοιχεία για τη δράση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ο ελεγκτής μπορεί να αντλήσει επίσης, χρήσιμα συμπεράσματα από την χρηματοοικονομική ανάλυση της επιχείρησης με την οποία θα αξιολογήσει την οικονομική της ευρωστία. Ένα ακόμη τεκμήριο είναι η προφορική επικοινωνία του ελεγκτή με το ανθρώπινο δυναμικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Δεν θεωρείται ιδιαίτερα αξιόπιστο αλλά χρησιμοποιείται σε περιπτώσεις αποκάλυψης και διαπίστωσης σοβαρών καταστάσεων σφαλμάτων και απάτης.

Τέλος, τα μεταγενέστερα της ημερομηνίας ισολογισμού γεγονότα αποτελούν τεκμήρια για την επαλήθευση των ποσών που αναγράφουν τα παραστατικά. Ο ελεγκτής ευθύνεται σχετικά με τα μεταγενέστερα γεγονότα μέχρι και την ημερομηνία που θα ολοκληρώσει τον έλεγχο και για το λόγο αυτό είναι υποχρεωμένος να αξιολογεί γεγονότα που μπορεί να μεταβάλλουν την εικόνα της επιχείρησης.

5.4.1 Καταλληλότητα Ελεγκτικών Τεκμηρίων

Για να είναι κατάλληλα τα συγκεντρωμένα ελεγκτικά τεκμήρια πρέπει να είναι επαρκή και αξιόπιστα. Η αξιοπιστία προέρχεται από την πηγή που έχουν συλλεχθεί αλλά και από τη φύση των στοιχείων³⁸. Για να έχουν αποδεικτική ισχύ πρέπει ο ελεγκτής να τα έχει συλλέξει από ανεξάρτητη πηγή και άμεσα, μέσα από επιτόπια έρευνα. Τα αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται κατάλληλα όταν έχουν είναι:

- Σχετικά, ως προς το σκοπό του ελέγχου και τις αποφάσεις τις οποίες πρόκειται να λάβει ο ελεγκτής. Υπάρχει περίπτωση ο ελεγκτής να οδηγηθεί σε λανθασμένα συμπεράσματα αν βασιστεί σε κάποιο στοιχείο το οποίο δεν σχετίζεται άμεσα με τον έλεγχο.
- Αντικειμενικά, σε σχέση με το πόσο πιστά απεικονίζουν την πραγματικότητα. Τα τεκμήρια που έχουν συλλεχθεί από ανεξάρτητες πηγές και όχι μέσα από την επιχείρηση θεωρούνται πιο αξιόπιστα.

³⁸Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

- Αξιόπιστα, σε σχέση με το σκοπό και το λόγο συλλογής τους. Τα στοιχεία είναι καταλληλότερα όταν είναι έντυπης μορφής και προκύπτουν από πρωτογενή δεδομένα.
- Επαληθεύσιμα, ως προς τη νομιμότητα, την πληρότητα και την αντικειμενικότητα από άλλους ελεγκτές. Γενικά, τα στοιχεία που έχουν αποκτηθεί από τις παρατηρήσεις του ελεγκτή είναι καταλληλότερα από αυτά που προκύπτουν άμεσα από τη διοίκηση.
- Αυθεντικά, ως προς όλα τα χαρακτηριστικά τους γνωρίσματα. Τα ελεγκτικά τεκμήρια πρέπει να είναι απαραίτητα γνήσια έγγραφα και να φέρουν όλα τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Πρόσφατα, ως προς την ημερομηνία αναφοράς του ελεγκτικού τεκμηρίου. Τα πρόσφατα ελεγκτικά τεκμήρια έχουν μεγαλύτερη ισχύ.

Στατιστική Δειγματοληψία³⁹

Τέλος, σημαντικό είναι να αναφερθεί πως αρκετές φορές για να είναι τα τεκμήρια επαρκή πρέπει να βρίσκονται σε ικανοποιητική ποσότητα. Βέβαια, υπάρχει και ο παράγοντας του κόστους συλλογής που είναι αποτρεπτικός για τον ελεγκτή. Ο κίνδυνος να κάνει σημαντικά λανθασμένες εκτιμήσεις ο ελεγκτής δεν μηδενίζεται ποτέ, απλώς υπολογίζεται με κάποια πιθανότητα ακρίβειας. Ο μοναδικός τρόπος για να αντιμετωπίσει ο ελεγκτής την κατάσταση αυτή είναι η επιστημονική επιλογή των τεκμηρίων. Η μέθοδος αυτή ονομάζεται στατιστική δειγματοληψία και με τη σωστή χρήση της μπορεί να εφαρμοστεί σε όλα τα είδη τεκμηρίων. Το πλεονέκτημα της στατιστικής δειγματοληψίας είναι η διαμόρφωση του δείγματος και η επεξεργασία των δεδομένων με τη βοήθεια διάφορων μεθόδων της στατιστικής επιστήμης.

5.5 Φύλλα Εργασίας

Ο ελεγκτής για να τεκμηριώσει τη γνώμη του στην έκθεση ελέγχου πρέπει να στηριχθεί στα συμπεράσματα και στα πορίσματα της έρευνας του. Τα φύλλα εργασίας αποτελούν το συνολικό ελεγκτικό υλικό⁴⁰ που συγκεντρώθηκε, αξιολογήθηκε, τεκμηριώθηκε και κατέχεται από τον ελεγκτή αναφορικά με τον πραγματοποιηθέντα έλεγχο.

Τα φύλλα εργασίας είναι συνήθως γραπτά κείμενα, αναλύσεις, υπολογισμοί και σχεδιαγράμματα και μπορούν να είναι σε έντυπη ή μη μορφή. Στην ουσία, παρουσιάζουν όλη

³⁹Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

⁴⁰ΔΠΕ 230, παρ. 10.

την εργασία που χρειάστηκε να κάνει ο ελεγκτής για να επιβεβαιώσει, σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές, την ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επιπλέον, τα φύλλα εργασίας παρουσιάζουν τη φύση, το χρόνο αλλά και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών. Αντικατοπτρίζουν το επίπεδο επαγγελματικής κατάρτισης του ελεγκτή καθώς και την εκπαίδευση και τις γνώσεις που κατέχει. Ακόμη, μέσω των φύλλων εργασίας διατυπώνεται και η σωστή χρήση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

Ένα τελευταίο σημαντικό χαρακτηριστικό των φύλλων εργασίας είναι ότι είναι απόρρητα έγγραφα και ταξινομούνται συστηματικά σε φακέλους ελέγχου όπου θα πρέπει να φυλάσσονται ασφαλή και σε καλή κατάσταση.

5.5.1 Σκοποί των Φύλλων Εργασίας

Τα φύλλα εργασίας όπως έχει αναφερθεί παραπάνω συμβάλλουν στη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή και αποτελούν το πόρισμα της εργασίας του. Εξυπηρετούν διάφορους σκοπούς σχετικά με την οργάνωση, επίβλεψη και ανασκόπηση του ελεγκτικού έργου οι οποίοι αναλύονται ως εξής:

- Αποτελούν τη βάση για τη διαμόρφωση της γνώμης⁴¹ του ελεγκτή και βοηθούν στη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου. Τα φύλλα εργασίας περιλαμβάνουν όλα τα τεκμήρια που έχει συλλέξει ο ελεγκτής καθώς και την εργασία που χρειάστηκε να κάνει για την ολοκλήρωση του ελέγχου.
- Βοηθούν στον καταμερισμό της ελεγκτικής εργασίας στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας. Με τα φύλλα εργασίας η διεξαγωγή του ελέγχου γίνεται γρηγορότερα και αποτελεσματικότερα, αφού ο υπεύθυνος της ελεγκτικής ομάδας μπορεί να αναθέσει σε κάθε μέλος συγκεκριμένο αριθμό φύλλων εργασίας.
- Αποτελούν την ασπίδα του ελεγκτή ενάντια σε τυχόν δικαστικές αγωγές. Ο ελεγκτής προστατεύεται και μπορεί να αποδείξει με τα φύλλα εργασίας ότι η ελεγκτική εργασία έγινε με απόλυτο επαγγελματισμό και συνέπεια.
- Βοηθούν στην ομαλή και οργανωμένη διεξαγωγή του ελέγχου. Όταν υπάρχει φάκελος προηγούμενου ελέγχου με τα αντίστοιχα φύλλα εργασίας, ο ελεγκτής μπορεί να

⁴¹Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

ανατρέξει σε αυτά και να παρακολουθήσει την εξέλιξη της εργασίας ώστε να συμπληρώσει τις απαραίτητες ελεγκτικές εργασίες.

- Χρησιμοποιούνται για την εκπαίδευση των νέων ελεγκτών και αποτελούν το μέσο για να ελέγχεται η ελεγκτική εργασία κατώτερων μελών. Επίσης, με τα φύλλα εργασίας ο υπεύθυνος της κάθε ελεγκτικής ομάδας μπορεί να αξιολογήσει τα υπόλοιπα μέλη αφού στα φύλλα εργασίας εμφανίζεται η ποιότητα και η ποσότητα της εργασίας τους.
- Εξυπηρετούν τις ανάγκες επόμενων ελέγχων διότι μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως οδηγός για το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.

5.5.2 Περιεχόμενο Φύλλων Εργασίας

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να καταρτίζει επαρκή και κατάλληλη τεκμηρίωση που θα χρησιμοποιηθεί ως βάση για την έκθεση ελέγχου του και να διαθέτει τεκμήρια που να πιστοποιούν ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Επίσης, στα φύλλα εργασίας πρέπει να καταγράφονται τα άτομα που πραγματοποίησαν την ελεγκτική εργασία, η ημερομηνία ολοκλήρωσης της, τα χαρακτηριστικά του ελέγχου καθώς και ο υπεύθυνος επισκόπησης της εργασίας. Το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας σχετίζεται με διάφορες πληροφορίες που αφορούν το ελεγκτικό έργο. Πιο συγκεκριμένα, τα φύλλα εργασίας περιλαμβάνουν⁴²:

- Πληροφορίες που έχουν άμεση σχέση με την ελεγχόμενη μονάδα και αποτελούν την ταυτότητα της όπως είναι η επωνυμία της⁴³, η ελεγχόμενη χρήση, ο αριθμός του φύλλου εργασίας, η ημερομηνία κατάρτισης του και το υπόλοιπο της παρούσης και προηγούμενης χρήσεως,
- Ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθήθηκαν από τον ελεγκτή κατά τον έλεγχο ενός λογαριασμού,
- Αποσπάσματα συνεδριάσεων ή σημαντικών νομικών εγγράφων,
- Αναλύσεις δεικτών, πίνακες, καταστάσεις αλλά και σχόλια και σημειώσεις του ελεγκτή,

⁴²Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

⁴³Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

- Πιθανές παρατηρήσεις πάντοτε τεκμηριωμένες,
- Αντίγραφα αλληλογραφίας με άλλους ελεγκτές,
- Επιστολές διαβεβαίωσης από την ελεγχόμενη μονάδα,
- Πρόγραμμα ελέγχου το οποίο πρέπει να είναι αναλυτικό και πλήρες σε όλα τα επιμέρους στοιχεία του,
- Περαιτέρω πληροφορίες και διευκρινίσεις που κατέγραψε ο ελεγκτής με στόχο την αρτιότερη παρουσίαση του ελεγκτικού έργου,
- Οι ερευνητικές σημειώσεις του ελεγκτή σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

5.6 Φάκελοι Ελέγχου

Οι ελεγκτές συγκεντρώνουν και ταξινομούν τα φύλλα εργασίας σε φακέλους ελέγχου οι οποίοι χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τους μόνιμους φακέλους ελέγχου (permanent audit file) και τους τρέχοντες⁴⁴ (current audit file). Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται όλα τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνουν οι δύο αυτοί φάκελοι.

Πίνακας 3: Φάκελοι Ελέγχου

Μόνιμος Φάκελος Ελέγχου	Τρέχων Φάκελος Ελέγχου
Καταστατικό εταιρίας, τροποποιήσεις καταστατικού και Νομικό Πλαίσιο Λειτουργίας	Επιστολή ανάθεσης
Κανονισμοί λειτουργίας	Προϋπολογισμός και χρονικός προγραμματισμός
Οργανόγραμμα	Εσωτερικός έλεγχος
Εγχειρίδια διαδικασιών	Ισοζύγια
Λογιστικό σχέδιο	Οικονομικές Καταστάσεις
Λογιστικά εγχειρίδια	Αντίγραφα πρακτικών σημαντικών συναντήσεων
Πρακτικά Γενικών Συνελεύσεων	Πρόχειρο προσωρινό ισοζύγιο

⁴⁴Καζατζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.

Πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου	Διορθωτικές εγγραφές και εγγραφές ταξινόμησης
Τεκμηρίωση του συστήματος ελέγχου του πελάτη	Ανάλυση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
Αποτελέσματα αναλυτικών διαδικασιών προηγούμενων χρόνων	
Πληροφόρηση σχετιζόμενη με τον ελεγκτικό κίνδυνο και την ουσιαστικότητα προηγούμενων ελέγχων	

5.7 Έκθεση Ελέγχου

Ο ελεγκτής, αφού ολοκληρώσει τη συλλογή των τεκμηρίων και διαπιστώσει ότι έχει συγκεντρώσει τα κατάλληλα τεκμήρια για να διαμορφώσει τη γνώμη του σχετικά με την εύλογη παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης μονάδας, θα διατυπώσει τη γνώμη του στην έκθεση ελέγχου.

Η έκθεση ελέγχου αποτελεί το σημαντικότερο προϊόν του ελέγχου και διακρίνεται σε σκέλη⁴⁵. Αρχικά, αναφέρει τις ειδικές διαπιστώσεις του ελεγκτή για ορισμένα θέματα ιδιαίτερης σημασίας. Έπειτα, περιλαμβάνει τα πορίσματα ελέγχου που έγιναν οι τυχόν παρατηρήσεις του ελεγκτή και τέλος αναγράφεται η γνώμη του ελεγκτή στην οποία αναλύει το πόρισμα του ελέγχου. Οι παρατηρήσεις με την ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι παρατηρήσεις που αφορούν τη μεταβολή της μεθόδου απογραφής πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικά και να συνοδεύονται με τα κατάλληλα ποσά.

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να διατυπώνεται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και η γνώμη του ελεγκτή να είναι σαφής και επεξηγηματική. Ο ελεγκτής φέρει ευθύνη για την υπογραφή του και τη γνώμη του στην έκθεση ελέγχου απέναντι στους μετόχους και επενδυτές της ελεγχόμενης μονάδας. Βέβαια, η έκθεση ελέγχου ενδιαφέρει και τους ενδεχόμενους επενδυτές, την εφορία, τις τράπεζες και τους διάφορους πιστωτές. Για το λόγο αυτό οι ελεγκτές οφείλουν να είναι ανεξάρτητοι και τα συμπεράσματα τους ορθά.

Η ευθύνη του ελεγκτή για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών εταιρίες καλύπτει τις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις: ισολογισμός, κατάσταση ταμειακών ροών,

⁴⁵Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακας αντληθέντων κεφαλαίων, κατάσταση μεταβολών κεφαλαίων και σημειώσεις. Οι εκθέσεις ελέγχου των μη εισηγμένων εταιριών περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα.

Επίσης, σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι μπορεί το περιεχόμενο της έκθεσης να ποικίλει ανάλογα με την κάθε περίπτωση, όμως θα πρέπει να διατηρείται η γενική δομή και ο τρόπος συγγραφής της. Ο ελεγκτής θα πρέπει να συντάσσει την έκθεση με σαφήνεια και να χρησιμοποιεί δόκιμο λεξιλόγιο. Τέλος, θα πρέπει οι παρατηρήσεις του να είναι πλήρεις και να αναφέρονται όλες οι επιπτώσεις λανθασμένου λογιστικού χειρισμού στους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

5.7.1 Δομή της Έκθεσης Ελέγχου

Χαρακτηριστικό γνώρισμα μιας ποιοτικής έκθεσης ελέγχου είναι η παρουσίαση των κύριων ευρημάτων και συμπερασμάτων του ελεγκτικού έργου με τρόπο τέτοιο, ώστε να αποδίδεται με σαφήνεια η γνώμη του ελεγκτή και η ελεγκτική διαδικασία να είναι σαφής και αντικειμενική⁴⁶. Για να είναι άρτιο και επεξηγηματικό το περιεχόμενο της έκθεσης χωρίζεται σε μέρη.

Στο πρώτο μέρος, περιγράφονται έννοιες όπως είναι η φύση, η έκταση και ο σκοπός του ελέγχου⁴⁷. Σημαντικό είναι η ελεγκτική διαδικασία να γίνει σύμφωνα τα ελεγκτικά πρότυπα και στην αντίθετη περίπτωση θα πρέπει να αναφέρονται ποια από τα πρότυπα δεν εφαρμόστηκαν και γιατί. Επίσης, στο μέρος αυτό ο ελεγκτής παραθέτει την εργασία του καθώς και την εργασία των λογιστών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Στο δεύτερο μέρος και στην περίπτωση διαφοροποιημένης έκθεσης ο ελεγκτής πρέπει να αναλύσει τους λόγους για τους οποίους οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι αξιόπιστες ώστε να γίνει αντιληπτό από τους χρήστες των καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απεικονίζει με ακρίβεια την οικονομική της θέση.

Έπειτα, ακολουθεί η παράγραφος με τη γνώμη του ελεγκτή. Στην παράγραφο αυτή, όντας η πιο σημαντική, συγκεντρώνονται τα συμπεράσματα του ελεγκτή τα οποία αποτέλεσαν

⁴⁶Ελεγκτικό Συνέδριο (2017) Δημοσίευμα για την έκθεση ελέγχου (Online). Διαθέσιμο στο www.elsyn.gr (ημερομηνία πρόσβασης 8 Ιουλίου 2018).

⁴⁷Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.

τη βάση για τη διαμόρφωση της γνώμης του. Ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και αν η οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης είναι ορθά. Ακόμη, μια ολοκληρωμένη έκθεση ελέγχου πρέπει να προσδιορίζει και τα εξής:

- Την φύση της οντότητας⁴⁸ της οποίας οι ατομικές ή οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελούν το αντικείμενο του ελέγχου και το πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόστηκε,
- Την έδρα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή της ελεγκτικής εταιρίας,
- Τις τυχόν δηλώσεις του ελεγκτή για οποιαδήποτε ουσιώδη αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορούν να προκαλέσουν σημαντικές αμφιβολίες για πιθανή ανικανότητα συνέχισης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων,
- Την αναφορά σε ορισμένα ζητήματα στα οποία ο ελεγκτής επιστρά την προσοχή,
- Την δήλωση του ελεγκτή ότι έχουν εντοπιστεί όλες οι ουσιώδεις ανακρίβειες κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας,
- Την ακριβή ημερομηνία και υπογραφή του ελεγκτή

5.8 Είδη Γνώμης Ελεγκτή

Στόχος του ελεγκτή είναι να εκφέρει γνώμη αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις, αξιολογώντας τα συμπεράσματα που απέκτησε μέσω των ελεγκτικών τεκμηρίων κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Τα είδη της γνώμης του ελεγκτή ποικίλουν ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου και επομένως η ελεγκτική γνώμη διακρίνεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- **Σύμφωνη γνώμη**

Όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές χωρίς να υπάρχουν διαφοροποιήσεις ως προς αυτές σε σχέση με την προηγούμενη χρήση και δεν υπήρξαν αξιολογές μεταβολές, τότε ο ελεγκτής εκφράζει τη σύμφωνη γνώμη του⁴⁹. Στη

⁴⁸Υπουργείο Οικονομικών (2016) Δημοσίευμα για την έκθεση ελέγχου (Online). Διαθέσιμο στο www.opengov.gr/minfin (ημερομηνία πρόσβασης 8 Ιουλίου 2018).

⁴⁹Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.

σύμφωνη γνώμη δεν θα πρέπει να υπάρχει περιορισμός στο εύρος του ελέγχου και θα πρέπει να διατηρείται η αρχή της συνέπειας. Υπάρχει περίπτωση ο ελεγκτής να εκφράσει σύμφωνη γνώμη με παράγραφο έμφασης για κάποια ειδικά ζητήματα που πρέπει να αναφερθούν.

- **Γνώμη με επιφύλαξη**

Όταν ο ελεγκτής πιστεύει ότι οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται ορθά και με ακρίβεια αλλά έχει συγκεντρώσει παρατηρήσεις, οι οποίες όμως δεν είναι τόσο ουσιώδεις και διάχυτες ώστε η συνολική εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης να είναι παραπλανητική, εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη. Όταν χορηγείται έκθεση με επιφύλαξη αναφέρονται οι λόγοι που συνδέονται με την επιφύλαξη και μπορεί να είναι περιορισμός στην έκταση του ελέγχου ή αδυναμία απόκτησης αξιόλογων τεκμηρίων. Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής οφείλει οι παρατηρήσεις του να είναι σύντομες, σαφείς και πλήρεις ώστε ο αναγνώστης να κατανοεί αμέσως τη διαφωνία ή την αμφιβολία του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις.

- **Αδυναμία έκφρασης γνώμης**

Όταν ο ελεγκτής δεν μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν σημαντικές και διάχυτες επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τότε δεν μπορεί να αποφανθεί για την αξιοπιστία των καταστάσεων αυτών. Στις περιπτώσεις αυτές συνήθως ο έλεγχος που έγινε δεν ήταν επαρκής ή ακόμα και αν ήταν επαρκής δεν μπόρεσαν να ελεγχθούν ορισμένα σημαντικά μεγέθη ή δεν εκτελέστηκαν κάποια απαιτούμενα ελεγκτικά πρότυπα που σχετίζονταν με την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

- **Αρνητική γνώμη**

Όταν ο ελεγκτής διαπιστώσει την ύπαρξη ουσιωδών και διάχυτων παρατηρήσεων που επηρεάζουν την πραγματική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων εκφράζει την αρνητική του γνώμη. Λόγοι για την έκφραση αρνητικής γνώμης είναι η μη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις παραδεκτές λογιστικές αρχές και η παρέκκλιση από τα λογιστικά πρότυπα.

5.9 Υποδείγματα Εκθέσεων Ελέγχου⁵⁰

Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται υποδείγματα εκθέσεων ελέγχου όπως αυτά έχουν αναρτηθεί στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σημαντικό είναι να αναφερθεί πως οι εισηγμένες εταιρίες και οι όμιλοι εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

- Υπόδειγμα Εκθέσεως Ελέγχου για Εισηγμένες Εταιρίες και Ομίλους που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή Σύμφωνη γνώμη

Προς τους Μετόχους⁵¹ της Εταιρείας ΑΒΓ ...

Έκθεση Ελέγχου επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες (εταιρικές και ενοποιημένες)⁵² χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, (και των θυγατρικών της) οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό, που μπορεί να είναι εταιρικός ή ενοποιημένος) της 31^{ης} Δεκεμβρίου 201Χ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων χρήσεως και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις (εταιρικές και ενοποιημένες) Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα

⁵⁰Συμβούλιο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (2017) Δημοσίευμα για υποδείγματα εκθέσεων ελέγχου (Online). Διαθέσιμο στο www.soel.gr/el (μερομηνία πρόσβασης 12 Ιουλίου 2018).

⁵¹Στην περίπτωση της μη εισηγμένης εταιρίας και ομίλου η έκθεση ελέγχου απευθύνεται στους μετόχους (εταίρους) της ελεγχόμενης μονάδας και αφαιρείται η πρώτη σημείωση της Έκθεσης επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων αναφορικά με τη δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης.

⁵²Σε περίπτωση που πρόκειται για όμιλο εταιριών.

Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες, που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, που έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία (ΦΕΚ/Β'/2848/23.10.2012). Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι (εταιρικές και ενοποιημένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις (εταιρικές και ενοποιημένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Γνώμη⁵³

⁵³Η δομή της έκθεσης ανεξάρτητα από το είδος της γνώμης είναι η ίδια και το μόνο που αλλάζει είναι η παράγραφος με τη γνώμη του ελεγκτή.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες (εταιρικές και ενοποιημένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας ΑΒΓ (και των θυγατρικών αυτής) κατά την 31^η Δεκεμβρίου 201Χ, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση της Έκθεσης Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου [και της Δήλωσης Εταιρικής Διακυβέρνησης που περιλαμβάνεται στην έκθεση αυτή (εφόσον πρόκειται για εταιρεία δημοσίου ενδιαφέροντος)], κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 (μέρος Β) του Ν. 4336/2015, σημειώνουμε ότι:

- α) Στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου περιλαμβάνεται δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης, η οποία παρέχει(ή δεν παρέχει) τα πληροφοριακά στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 43ββ του Κωδ. Ν. 2190/1920. [Αυτή η παράγραφος (α) αφορά μόνο τις εταιρείες δημοσίου ενδιαφέροντος]
- β) Κατά τη γνώμη μας η Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου έχει καταρτισθεί(ή δεν έχει καταρτισθεί) σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις του άρθρου 43α [και της παραγράφου 1 (περιπτώσεις γ' και δ') του άρθρου 43ββ (εφόσον πρόκειται για εταιρεία δημοσίου ενδιαφέροντος)] του Κωδ. Ν. 2190/1920 και το περιεχόμενο αυτής αντιστοιχεί (ή δεν αντιστοιχεί) με τις συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσης που έληξε την ΧΧ/ΧΧ/201Χ.
- γ) Με βάση τη γνώση που αποκτήσαμε κατά το έλεγχό μας, για την Εταιρεία ΑΒΓ Α.Ε. και το περιβάλλον της, δεν έχουμε εντοπίσει⁵⁴ ουσιώδεις ανακρίβειες στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού της Συμβουλίου.

Έδρα του ελεγκτή [πόλη], [ημερομηνία]

[Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής]

⁵⁴Εφόσον εντοπιστούν ουσιώδεις ανακρίβειες στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση αυτών των ανακρίβειών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]

[Διεύθυνση]

[Αρ. Μ. ΣΟΕΛ Εταιρείας]

- Υπόδειγμα Εκθέσεως Ελέγχου για μη Εισηγμένες Εταιρίες και Ομίλους που εφαρμόζουν ΕΛΠ

**Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή
Σύμφωνη γνώμη**

Προς τους Μετόχους (ή Εταίρους) της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες (εταιρικές και ενοποιημένες)⁵⁵ χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁵⁶ της Εταιρείας ΑΒΓ, (και των θυγατρικών της) οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 201Χ, τις (εταιρικές και ενοποιημένες) καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και το σχετικό προσάρτημα.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις (εταιρικές και ενοποιημένες) Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας

⁵⁵Σε περίπτωση που πρόκειται για όμιλο εταιριών.

⁵⁶Κατά περίπτωση δεν αναφέρονται οι καταστάσεις που δεν υποχρεούνται να συντάξει η ελεγχόμενη οντότητα λόγω του μεγέθους της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.4308/2014.

σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, που έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία (ΦΕΚ/Β'/2848/23.10.2012). Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι (εταιρικές και ενοποιημένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις (εταιρικές και ενοποιημένες) χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των (εταιρικών και ενοποιημένων) χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες (εταιρικές και ενοποιημένες) καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας ΑΒΓ (και των θυγατρικών) κατά την 31^η Δεκεμβρίου 201X, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές⁵⁷ για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

⁵⁷Η αναφορά και στις ταμειακές ροές περιλαμβάνεται στην έκθεση εφόσον η ελεγχόμενη οντότητα συντάσσει κατάσταση ταμειακών ροών.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση της Έκθεσης Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 (μέρος Β) του Ν. 4336/2015, σημειώνουμε ότι:

α) Κατά τη γνώμη μας η Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου έχει καταρτισθεί (ή δεν έχει καταρτισθεί) σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις του άρθρου 43α του Κωδ. Ν. 2190/1920 και το περιεχόμενο αυτής αντιστοιχεί (ή δεν αντιστοιχεί) με τις συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσης που έληξε την XX/XX/201X.

β) Με βάση τη γνώση που αποκτήσαμε κατά το έλεγχό μας, για την Εταιρεία ΑΒΓ Α.Ε. και το περιβάλλον της, δεν έχουμε εντοπίσει⁵⁸ ουσιώδεις ανακρίβειες στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού της Συμβουλίου.

Έδρα του ελεγκτή [πόλη], [ημερομηνία]

[Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής]

Αρ. Μ. ΣΟΕΛ:[Ελεγκτική Εταιρεία]

Αρ. Μ. ΣΟΕΛ

[Διεύθυνση]

5.10 Σύνοψη

Ένας ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να συμπεριλάβει όλες τις μεθόδους και τους μηχανισμούς που μπορεί να χρησιμοποιήσει ώστε να εκτελέσει αποτελεσματικά το έργο του. Σημαντικό βοήθημα για αυτόν αποτελούν τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συλλέξει από ανεξάρτητες πηγές και έπειτα από επιτόπια έρευνα. Τα συμπεράσματα της έρευνας του τα αποτυπώνει στα φύλλα εργασίας τα οποία παρουσιάζουν όλη την έκταση του ελεγκτικού έργου και αποτελούν τη βάση

⁵⁸Εφόσον εντοπιστούν ουσιώδεις ανακρίβειες στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση αυτών των ανακρίβειών.

για τη διαμόρφωση γνώμης. Η γνώμη του ελεγκτή παρουσιάζεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου η οποία είναι απαραίτητο να διατυπωθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

6.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο, γίνεται μια εκτενής παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, όπως αυτά έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων και Διασφάλισης, και τονίζεται η σπουδαιότητά τους για την καθοδήγηση του ελεγκτικού επαγγέλματος.

6.2 Εισαγωγή στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα⁵⁹ (Auditing Standards) αποτελούν ένα «ελεγκτικό πλαίσιο», το οποίο καθορίζει τις αρχές και τις διαδικασίες εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Auditing Standards) εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board) το οποίο λειτουργεί υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants). Στόχος της IFAC είναι η ενδυνάμωση του ελεγκτικού επαγγέλματος μέσω της ανάπτυξης προτύπων υψηλής ποιότητας, της συνεργασίας και επικοινωνίας των επαγγελματιών ενώσεων και τέλος της συνεργασίας με άλλους διεθνείς οργανισμούς.

Στην Ελλάδα η αρχική υιοθέτηση του πλαισίου των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων έγινε με την απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) τον Οκτώβριο του 2004, όπου και τέθηκαν σε εφαρμογή τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα υιοθετήθηκαν οριστικά με το άρθρο 24 του ν.3693/2008, το οποίο ορίζει ότι οι υποχρεωτικοί έλεγχοι ανάλογα με τη φύση τους θα διενεργούνται σύμφωνα με:

- Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Auditing Standards)
- Τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements)

⁵⁹Λουμιώτης, Β. και Τζίφας Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

- Τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services)

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης ανακοίνωσε, το 2009, την ολοκλήρωση του προγράμματος του για την ενδυνάμωση και αποσαφήνιση των προτύπων. Τα αποσαφηνισμένα πρότυπα τα οποία έχουν ισχύ σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για χρήσεις που αρχίζουν μετά την 15^η Δεκεμβρίου του 2009 περιλαμβάνουν τα εξής κοινά χαρακτηριστικά⁶⁰:

- **Εισαγωγή**

Αναφέρει το σκοπό, το πεδίο εφαρμογής και το θέμα του Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου καθώς και τις αρμοδιότητες του ελεγκτή.

- **Γενικοί στόχοι του ελεγκτή**

Αναφέρει τους στόχους του ελεγκτή ανάλογα με τον τομέα εφαρμογής του εκάστοτε Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου.

- **Ορισμοί**

Αναφέρει τους όρους που διέπουν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

- **Απαιτήσεις**

Αναφέρει τις απαιτήσεις που οφείλει να εκπληρώσει ο ελεγκτής.

- **Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό**

Αναφέρονται αναλυτικά οι ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν και παρατίθενται διάφορα παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση τους.

Με σκοπό την αποτελεσματικότερη εφαρμογή των Αποσαφηνισμένων Ελεγκτικών Προτύπων το Σώμα Ορκωτών Λογιστών μετάφρασε τα πρότυπα στην ελληνική γλώσσα.

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) παρουσιάζει μια συγκεκριμένη ελεγκτική προσέγγιση η οποία αναλύεται με τα παρακάτω βήματα:

⁶⁰Λουμιώτης, Β. και Τζίφας Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Εκτίμηση κινδύνων: Διενέργεια διαδικασιών για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση σημαντικών κινδύνων επί των οικονομικών καταστάσεων.

Αντιμετώπιση κινδύνων: Ανάπτυξη και εκτέλεση των κατάλληλων διαδικασιών για την αντιμετώπιση των κινδύνων που έχουν εντοπισθεί σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών της διοίκησης.

Αναφορά: Διατύπωση και έκδοση της έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν συγκεντρωθεί από τη διαδικασία αντιμετώπισης κινδύνων.

6.3 Η Ανάπτυξη των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Η εκρηκτική ανάπτυξη της επένδυσης και της άντλησης κεφαλαίων στις παγκόσμιες αγορές έδωσε νέα έμφαση στην ανάπτυξη των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων⁶¹. Σε παγκόσμιο επίπεδο οι ελεγκτές, μαζί με άλλες ρυθμιστικές αρχές και αρμόδιους φορείς, καταβάλλουν μεγάλες προσπάθειες για την ανάπτυξη προτύπων υψηλής ποιότητας που μπορούν να εφαρμοστούν τόσο στις παγκόσμιες όσο και στις εγχώριες κεφαλαιαγορές. Η εναρμόνιση αυτών των προτύπων λαμβάνει όλο και μεγαλύτερη προσοχή από τους συμμετέχοντες στις εν λόγω αγορές. Η απελευθέρωση του βασικού συνόλου προτύπων οδήγησε στην ολοένα και μεγαλύτερη αποδοχή τους από τους εθνικούς φορείς καθορισμού και τους ελεγκτές που συμμετέχουν στην παγκόσμια υποβολή εκθέσεων και τις διασυνοριακές συναλλαγές χρηματοδότησης.

Τα οφέλη από τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου συζητήθηκαν επί σειρά ετών. Παρόλο που η συζήτηση συνεχίζεται, υπάρχει ισχυρή υποστήριξη για τη δημιουργία ενός κοινού συνόλου προτύπων για χρήση στις κεφαλαιαγορές ανά τον κόσμο, ιδίως για διασυνοριακές συναλλαγές χρηματοδότησης. Πολλές από τις εταιρείες που εδρεύουν εκτός των Ηνωμένων Πολιτειών προετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις ελέγχουν σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Αυτές οι

⁶¹Roussey, R. (1999), “The Development of International Standards on Auditing» *The CPA Journal*, 69 (10), pp 14-20. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.questia.com/magazine/1P3-45699903/the-development-of-international-standards-on-auditing>. (ημερομηνία πρόσβασης 21 Αυγούστου 2018).

οικονομικές καταστάσεις αποστέλλονται σε όλο τον κόσμο για να χρησιμοποιηθούν από τους επενδυτές και από άλλα ενδιαφερόμενα μέρη για τη δημιουργία κεφαλαίου.

Με τις διάφορες εξελίξεις που γίνονται προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης αυτών των προτύπων για παγκόσμια αναφορά, διασυνοριακή χρηματοδότηση και εθνική χρήση, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι ο αριθμός των εταιρειών που τα χρησιμοποιούν θα αυξηθεί από εκατοντάδες σε χιλιάδες. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA) έχουν προχωρήσει πολύ από την έναρξη της ανάπτυξής τους στα τέλη της δεκαετίας του 1970 απ' όπου ξεκίνησαν ως κατευθυντήριες γραμμές στο πλαίσιο της διαδικασίας εναρμόνισης της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) και των μελών της.

Η κύρια εστίαση της Διεθνούς Ομοσπονδίας είναι η ενίσχυση και η περαιτέρω ανάπτυξη του παγκόσμιου επαγγέλματος της ελεγκτικής μέσω των δραστηριοτήτων της στον τομέα της εκπαίδευσης, της ηθικής, του δημόσιου τομέα, της λογιστικής διαχείρισης, της τεχνολογίας και του ελέγχου.

6.4 Παρουσίαση των Βασικών Ελεγκτικών Οργάνων και Προτύπων

Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του ελεγκτικού επαγγέλματος, ιδρύθηκαν διάφορα συμβούλια και επιτροπές με σκοπό τη δημιουργία και την καθιέρωση Διεθνών Προτύπων υψηλής ποιότητας. Με την ίδρυση αυτών των συμβουλίων διευκολύνεται η υιοθέτηση των Ελεγκτικών Προτύπων αλλά και η αποτελεσματική εφαρμογή τους. Ακόμη, ενισχύεται η ποιότητα και η συνοχή της πρακτικής τους σε ολόκληρο τον κόσμο και επιτυγχάνεται η βαθύτερη εμπιστοσύνη του κοινού στον παγκόσμιο ελεγκτικό κλάδο.

Πίνακας 4: Βασικά Ελεγκτικά Όργανα

ICCAP International Coordination Committee for the Accountancy Profession	Επιτροπή Διεθνούς Συντονισμού Λογιστικού Επαγγέλματος
IASC International Accounting Standards Committee	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
IFAC International Federation of Accountants	Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

IAPC International Auditing Practices Committee	Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής
IAASB International Auditing and Assurance Standards Board	Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης
IAESB International Accounting Education Standards Board	Διεθνές Συμβούλιο Επαγγελματικής Επιμόρφωσης και Δεοντολογίας
IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board	Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης εκδίδει με τη σειρά του τα εξής πρότυπα:

Πίνακας 5: Βασικά Ελεγκτικά Πρότυπα

IAS International Auditing Standards	Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα
ISREs International Standards on Review Engagements	Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Επισκόπησης
ISAEs International Standard on Assurance Engagements	Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Διασφάλισης
ISRSs International Standard on Related Services	Διεθνή Πρότυπα για Συναφείς Υπηρεσίες
IAPS International Auditing Practice Statements	Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής

6.5 Αναλυτική Παρουσίαση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου⁶²

6.5.1 Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (ΔΠΔΠ 1)

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας ασχολείται με τις ευθύνες μιας λογιστικής επιχείρησης για το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής σχετικά με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Αυτό το ΔΠΔΠ πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

Ισχύς του παρόντος ΔΠΔΠ: Το παρόν ΔΠΔΠ εφαρμόζεται σε όλες τις λογιστικές επιχειρήσεις επαγγελματιών λογιστών αναφορικά με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών.

Σκοπός: Ο σκοπός της λογιστικής επιχείρησης είναι να θεσπίσει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας το οποίο θα της παρέχει λελογισμένη διασφάλιση ότι:

- Η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και
- Οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

Οι πράξεις των ελεγκτών θα πρέπει να διέπονται από τις αντίστοιχες αρχές της επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίες είναι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα, η εχεμύθεια, η επαγγελματική συμπεριφορά και ικανότητα. Εκτός όμως από τις αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας κυρίαρχη θέση κατέχουν και οι κανόνες ανεξαρτησίας. Σε περίπτωση που απειλείται η ανεξαρτησία του ελεγκτή θα πρέπει να ενημερώνεται άμεσα η Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρίας στην οποία ανήκει⁶³. Με τη σειρά της η ελεγκτική εταιρία θα πρέπει να εξακριβώσει και να αξιολογήσει τις απειλές κατά της ανεξαρτησίας και έπειτα να

⁶²Φορολογικός-Λογιστικός κόμβος ενημέρωσης (2017) Εγχειρίδιο Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Online). Διαθέσιμο στο www.taxheaven.gr (ημερομηνία πρόσβασης 2 Σεπτεμβρίου 2018).

⁶³Λουμιώτης, Β. και Τζίφας Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

πάρει τα κατάλληλα μέτρα για την εξάλειψη των απειλών αυτών. Για να εκτελείται σωστά το ελεγκτικό έργο θα πρέπει να περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες όπως είναι:

- Η διαδικασία επίβλεψης,
- Η διαδικασία επισκόπησης,
- Η διαδικασία διαβούλευσης,
- Οι διαφορές γνώμης,
- Η τεκμηρίωση ελέγχου και
- Θέματα σχετικά με την ποιοτική απόδοση ελέγχων.

6.5.2 ΔΠΕ 200-265: Γενικές Αρχές και Ευθύνες

ΔΠΕ 200: Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις γενικές ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή όταν διενεργεί ένα έλεγχο οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Ειδικότερα, παραθέτει τους γενικούς αντικειμενικούς σκοπούς του ανεξάρτητου ελεγκτή και εξηγεί τη φύση και το πεδίο ενός ελέγχου σχεδιασμένου να επιτρέπει στον ανεξάρτητο ελεγκτή να επιτυγχάνει αυτούς τους αντικειμενικούς σκοπούς. Εξηγεί επίσης το πεδίο, την ισχύ και τη δομή των ΔΠΕ, και περιλαμβάνει απαιτήσεις για τη θέσπιση των γενικών ευθυνών του ανεξάρτητου ελεγκτή που εφαρμόζονται σε όλους τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένης της δέσμευσης να συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος: Όλα τα ΔΠΕ ισχύουν για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15^η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Σκοπός: Κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι οι εξής:

- Να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, καθιστώντας έτσι τον ελεγκτή ικανό να εκφράσει μια γνώμη για το εάν οι οικονομικές

καταστάσεις έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και

- Να υποβάλει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων, και να προβεί σε κοινοποιήσεις, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων των εργασιών του.

Το συγκεκριμένο πρότυπο περιλαμβάνει κάποιες έννοιες ιδιαίτερα σημαντικές για την κατανόηση του οι οποίες διευκρινίζονται ως εξής:

Επαγγελματική κρίση: Είναι η εφαρμογή της σχετικής εκπαίδευσης, των γνώσεων και της εμπειρίας, στο πλαίσιο που παρέχονται από τα πρότυπα ελέγχου, λογιστικής και δεοντολογίας, κατά τη λήψη ενήμερων αποφάσεων για τους τρόπους δράσης που είναι κατάλληλοι για τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός: Είναι ο τρόπος σκέψης, ο οποίος που περιλαμβάνει διερευνητικό πνεύμα, εγρήγορση για συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανό σφάλμα λόγω λάθους ή απάτης και κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος: Είναι ο κίνδυνος ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες πριν τη διενέργεια του ελέγχου. Αυτός αποτελείται από δύο στοιχεία, που είναι ο ενδογενής κίνδυνος και ο κίνδυνος δικλίδων.

ΔΠΕ 210: Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Αυτό περιλαμβάνει τη διαπίστωση της ύπαρξης ορισμένων προϋποθέσεων για έναν έλεγχο, την ευθύνη των οποίων φέρει η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.

Σκοπός: Σκοπός του ελεγκτή είναι να αποδέχεται ή να συνεχίζει μία ανάθεση ελέγχου μόνον όταν η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεστεί, έχει συμφωνηθεί, μέσω:

- Της διαπίστωσης ότι οι προϋποθέσεις για έναν έλεγχο υπάρχουν και

- Της επιβεβαίωσης ότι υπάρχει συναντίληψη περί των όρων της ανάθεσης ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης και όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

ΔΠΕ 220: Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ειδικές ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται επίσης, ανάλογα με την περίπτωση, με τις ευθύνες του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Αυτό το ΔΠΕ πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόζει διαδικασίες δικλίδων ποιότητας στο επίπεδο ανάθεσης που παρέχουν στον ελεγκτή λελογισμένη διασφάλιση ότι:

- Ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και
- Η έκθεση του ελεγκτή που εκδίδεται είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

ΔΠΕ 230: Τεκμηρίωση του ελέγχου

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να καταρτίζει την τεκμηρίωση ελέγχου για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να καταρτίζει τεκμηρίωση που παρέχει:

- Μια επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για την έκθεση του ελεγκτή και
- Τεκμήρια ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

ΔΠΕ 240: Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναπτύσσει το πώς

πρέπει να εφαρμόζονται το ΔΠΕ 315 και το ΔΠΕ 330 σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις,
- Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης μέσω σχεδιασμού και εφαρμογής κατάλληλων αντιδράσεων και
- Να αντιδρά κατάλληλα σε περίπτωση απάτης ή σε υποψία απάτης που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επιπλέον, το παρόν πρότυπο δίνει τον ορισμό της απάτης ως εξής:

Απάτη: Αποτελεί μια εκ προθέσεως πράξη από τα άτομα της οικονομικής μονάδας με σκοπό την παραπλάνηση για την επίτευξη ενός άδικου ή παράνομου πλεονεκτήματος.

ΔΠΕ 250: Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εξετάζει νόμους και κανονισμούς σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και, επιπλέον, δεν εφαρμόζεται σε άλλες αναθέσεις διασφάλισης στις οποίες ανατίθεται στον ελεγκτή ειδικά να δοκιμάσει και να συντάξει έκθεση χωριστά για συμμόρφωση με συγκεκριμένους νόμους ή κανονισμούς.

ΔΠΕ 260: Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Αν και το συγκεκριμένο ΔΠΕ εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη διοικητική δομή ή το μέγεθος μίας οντότητας, ειδικά ζητήματα έχουν εφαρμογή όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση μιας οντότητας, καθώς και στις εισηγμένες οντότητες. Επίσης, δεν θεσπίζει απαιτήσεις σχετικά με την επικοινωνία του ελεγκτή με τη

διοίκηση μιας οντότητας ή με τους ιδιοκτήτες, εκτός εάν αυτοί είναι επίσης επιφορτισμένοι με ένα ρόλο διακυβέρνησης.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να κοινοποιεί με σαφήνεια στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και μια σύνοψη του προβλεπόμενου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου,
- Να αποκτά από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο,
- Να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση έγκαιρες παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο και είναι σημαντικές και σχετικές με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς και
- Να προάγει την αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

ΔΠΕ 265: Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να κοινοποιεί όπως ενδείκνυται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, τις οποίες ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατόπιν ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, δεν επιβάλλει πρόσθετες ευθύνες στον ελεγκτή σχετικά με την απόκτηση μιας κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων και το σχεδιασμό και την εκτέλεση δοκιμασιών των δικλίδων πάνω και πέρα από τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 315 και του ΔΠΕ 330.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να κοινοποιεί όπως ενδείκνυται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, τις οποίες ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι επαρκούς σημασίας για να αξίζουν αντίστοιχης προσοχής.

6.5.3 ΔΠΕ 300-450: Εκτίμηση Κινδύνου και Αντιδράσεις Στους Εκτιμώμενους Κινδύνους

ΔΠΕ 300: Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Αυτό το ΔΠΕ εντάσσεται στο πλαίσιο των περιοδικών ελέγχων. Τα πρόσθετα θέματα που αφορούν στην ανάθεση αρχικού ελέγχου ταυτοποιούνται διαφορετικά.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάσει τον έλεγχο έτσι ώστε να διενεργηθεί με αποτελεσματικό τρόπο.

Μία σημαντική ελεγκτική τεχνική που παρουσιάζει το παρόν πρότυπο και πρέπει να αναφερθεί είναι η τεκμηρίωση. Τα στάδια που πρέπει να περιλαμβάνει είναι η συνολική στρατηγική του ελέγχου, το σχέδιο ελέγχου και όλες τις σημαντικές αλλαγές που γίνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΠΕ 315: Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου έχει ως θέμα την ευθύνη του ελεγκτή να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.

Σκοπός: Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης και ισχυρισμού, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, παρέχοντας έτσι βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση μέτρων ως απάντηση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Επιπλέον, το ΔΠΕ 315 διευκρινίζει τα διάφορα είδη συναλλαγών:

Ισχυρισμοί για κατηγορίες συναλλαγών:

- Πραγματοποίηση
- Πληρότητα
- Ακρίβεια
- Διαχωρισμός
- Ταξινόμηση

Ισχυρισμοί για υπόλοιπα συναλλαγών στο τέλος της περιόδου:

- Ύπαρξη
- Δικαιώματα και δεσμεύσεις
- Πληρότητα
- Αποτίμηση και κατανομή

Ισχυρισμοί για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση:

- Πραγματοποίηση και δικαιώματα και δεσμεύσεις
- Πληρότητα
- Ταξινόμηση και κατανοητότητα
- Ακρίβεια και αποτίμηση

ΔΠΕ 320: Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ρυθμίζει την ευθύνη του ελεγκτή για την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόσει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.

Το ουσιώδες μέγεθος ορίζεται ως εξής:

Ουσιώδες μέγεθος: είναι το ποσό ή τα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο ώστε να μειωθεί σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως

σύνολο. Κατά περίπτωση, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης αναφέρεται επίσης στο ποσό ή στα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή χαμηλότερα από το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων.

ΔΠΕ 330: Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου αφορά την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να υλοποιεί μέτρα ως αντίδραση στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που εντοπίζονται.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, μέσω σχεδιασμού και υλοποίησης κατάλληλων αντιδράσεων σε αυτούς τους κινδύνους.

ΔΠΕ 402: Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με την οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όταν η οντότητα-χρήστης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών υπηρεσιών.

Σκοπός: Ο σκοπός του ελεγκτή του χρήστη, όταν η οντότητα-χρήστης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός οργανισμού υπηρεσιών, είναι:

- Να αποκτά κατανόηση της φύσης και της σημαντικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και της επίπτωσής τους επί των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας-χρήστη που είναι σχετικές με τον έλεγχο, επαρκή για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και
- Να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που αντιδρούν σε αυτούς τους κινδύνους.

ΔΠΕ 450: Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου καλύπτει την ευθύνη του ελεγκτή να αξιολογεί την επίδραση των σφαλμάτων που εντοπίζονται επί του ελέγχου και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αξιολογεί:

- Την επίδραση των εντοπιζόμενων σφαλμάτων στον έλεγχο και
- Την επίδραση μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις.

Παρακάτω παρουσιάζονται δύο σημαντικοί ορισμοί που ανήκουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ.

Σφάλμα: Είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθος ή απάτη. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, τα σφάλματα περιλαμβάνουν επίσης εκείνες τις προσαρμογές ποσών, ταξινομήσεων, παρουσίασης ή γνωστοποιήσεων που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητες για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα.

Μη διορθωμένα σφάλματα: Είναι τα σφάλματα τα οποία ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και δεν έχουν διορθωθεί. Ο ελεγκτής θα πρέπει να ζητήσει έγγραφη διαβεβαίωση από τη διοίκηση για το εάν πιστεύουν ότι οι επιπτώσεις των μη διορθωμένων σφαλμάτων είναι ασήμαντες για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Τέλος, τα είδη σφαλμάτων διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: σφάλματα περί τα γεγονότα, σφάλματα κρίσης και προβαλλόμενα σφάλματα.

6.5.4 ΔΠΕ 500-580: Ελεγκτικά Τεκμήρια

ΔΠΕ 500: Ελεγκτικά Τεκμήρια

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου εξηγεί τι συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες προς απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του.

Στόχος: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του.

Το ΔΠΕ 500 δίνει τους εξής ορισμούς:

Ελεγκτικά τεκμήρια: Είναι οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο τις πληροφορίες που περιέχονται στα λογιστικά αρχεία που στηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, όσο και άλλες πληροφορίες

Καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων: Είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή η σχετικότητα τους και η αξιοπιστία τους για την υποστήριξη των συμπερασμάτων επί των οποίων βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή.

Επάρκεια ελεγκτικών τεκμηρίων: Είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, καθώς επίσης και από την ποιότητα αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων.

ΔΠΕ 501: Ελεγκτικά Τεκμήρια-Ειδικά ζήτηματα για επιλεγμένα κονδύλια

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου πραγματεύεται ειδικά θέματα του ελεγκτή κατά τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, το ΔΠΕ 500 καθώς και με άλλα συναφή ΔΠΕ, αναφορικά με ορισμένες πτυχές των αποθεμάτων, των δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα και τις πληροφορίες κατά τομέα στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με:

- Την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων,
- Την πληρότητα δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα και
- Την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών ανά τμήμα ή δραστηριότητα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 505: Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου αφορά τη χρήση διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 330 και του ΔΠΕ 500. Δεν αφορά διερευνητικά ερωτήματα σχετικά με δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις, οι οποίες αντιμετωπίζονται από το ΔΠΕ 501.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή, όταν χρησιμοποιεί διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης, είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί τέτοιες διαδικασίες για την απόκτηση σχετικών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Το συγκεκριμένο ΔΠΕ παραθέτει την έννοια της εξωτερικής επιβεβαίωσης και την ορίζει ως εξής:

Εξωτερική επιβεβαίωση: Είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται ως άμεση γραπτή απάντηση προς τον ελεγκτή από τρίτο μέρος (το επιβεβαιούν μέρος), σε έντυπη μορφή ή με ηλεκτρονικό ή άλλο μέσο.

ΔΠΕ 510: Αρχικές αναθέσεις ελέγχου-υπόλοιπα έναρξης

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ρυθμίζει τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης σε αρχική ανάθεση ελέγχου. Επιπρόσθετα των ποσών των οικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν θέματα που απαιτούν γνωστοποίηση που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου, όπως ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις.

Σκοπός: Κατά τη διενέργεια μιας αρχικής ανάθεσης ελέγχου, στόχος του ελεγκτή, αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης, είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν:

- Τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν σφάλματα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου και
- Οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές που αντικατοπτρίζονται στα υπόλοιπα έναρξης έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ή οι μεταβολές αυτών λογιστικοποιούνται κατάλληλα και παρουσιάζονται επαρκώς και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 520: Αναλυτικές διαδικασίες

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου αφορά τη χρήση αναλυτικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως ουσιαστικών διαδικασιών, καθώς και την ευθύνη του ελεγκτή να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες κοντά στο τέλος του ελέγχου, οι οποίες βοηθούν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος για τις οικονομικές καταστάσεις.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια κατά τη χρήση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών και
- Να σχεδιάσει και να εκτελέσει κοντά στο τέλος του ελέγχου αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση της οντότητας από τον ελεγκτή.

ΔΠΕ 530: Δειγματοληψία ελέγχου

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου εφαρμόζεται όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει να χρησιμοποιήσει ελεγκτική δειγματοληψία κατά την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών. Ασχολείται με τη χρήση στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας από τον ελεγκτή κατά το σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη διενέργεια δοκιμασιών δικλίδων και λεπτομερειών, καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή, όταν χρησιμοποιεί ελεγκτική δειγματοληψία, είναι η παροχή λελογισμένης βάσης για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο επιλέγεται το δείγμα.

Το συγκεκριμένο ΔΠΕ αναλύει τις διάφορες έννοιες που αφορούν τη δειγματοληψία ενός ελέγχου ως εξής:

Ελεγκτική δειγματοληψία: Είναι η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών σε λιγότερο από το 100% των μονάδων εντός του πληθυσμού που είναι σχετικός με τον έλεγχο, τέτοιων που όλες οι μονάδες δειγματοληψίας να έχουν πιθανότητα επιλογής, ώστε να παρέχεται στον ελεγκτή λελογισμένη βάση επί της οποίας θα εξαγάγει συμπεράσματα για ολόκληρο τον πληθυσμό.

Πληθυσμός: Είναι η πλήρης σειρά δεδομένων από τα οποία ένα δείγμα επιλέγεται και για τα οποία ο ελεγκτής επιθυμεί να εξαγάγει συμπεράσματα.

Δειγματοληπτικός κίνδυνος: Είναι ο κίνδυνος το συμπέρασμα του ελεγκτή που βασίζεται σε ένα δείγμα να είναι διαφορετικό από το συμπέρασμα εάν το σύνολο του πληθυσμού υποβαλλόταν στις ίδιες διαδικασίες ελέγχου.

Μη δειγματοληπτικός κίνδυνος: Είναι ο κίνδυνος ο ελεγκτής να εξαγάγει εσφαλμένο συμπέρασμα για οποιοδήποτε λόγο που δεν σχετίζεται με τον δειγματοληπτικό κίνδυνο.

Στατιστική δειγματοληψία: Είναι μια προσέγγιση στη δειγματοληψία που έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Τυχαία επιλογή των μονάδων του δείγματος

- Χρήση της θεωρίας των πιθανοτήτων για αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του δείγματος, περιλαμβανομένης της μέτρησης του δειγματοληπτικού κινδύνου.

Ανεκτό σφάλμα: Είναι το χρηματικό ποσό που ορίζεται από τον ελεγκτή και αναφορικά με το οποίο ο ελεγκτής επιδιώκει να αποκτήσει κατάλληλο επίπεδο διασφάλισης ότι το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει το χρηματικό ποσό που έχει ορίσει.

Ανεκτό ποσοστό απόκλισης: Είναι το ποσοστό απόκλισης από τις καθορισμένες διαδικασίες εσωτερικών δικλίδων που ορίζεται από τον ελεγκτή, αναφορικά με το οποίο ο ελεγκτής επιδιώκει να αποκτήσει κατάλληλο επίπεδο διασφάλισης ότι το πραγματικό ποσοστό απόκλισης στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει το ποσοστό απόκλισης που έχει ορίσει.

ΔΠΕ 540: Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου σχετίζεται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και τις συναφείς γνωστοποιήσεις στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Περιλαμβάνει επίσης απαιτήσεις και καθοδήγηση επί σφαλμάτων επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων και ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν: οι λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, είτε αναγνωρίζονται είτε γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι λελογισμένες, και οι συναφείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκείς, εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 550: Συνδεδεμένα μέρη

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Ανεξάρτητα από το εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και
- Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι σχέσεις και οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έχουν κατάλληλα εντοπιστεί, λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο.

ΔΠΕ 560: Μεταγενέστερα γεγονότα

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου αφορά τις ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με μεταγενέστερα γεγονότα σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Οι σκοποί του ελεγκτή είναι:

- Η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το εάν γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, τα οποία απαιτούν τροποποίηση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, απεικονίζονται κατάλληλα σε αυτές σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και
- Η ενδεδειγμένη αντίδραση σε πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και τα οποία, αν ήταν γνωστά στον ελεγκτή κατά την ημερομηνία αυτή, μπορεί να οδηγούσαν τον ελεγκτή στην τροποποίηση της έκθεσης του ελεγκτή.

Τα μεταγενέστερα γεγονότα που αποτελούν το κύριο θέμα του παρόντος ΔΠΕ ορίζονται ως εξής:

Μεταγενέστερα γεγονότα: Είναι τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή καθώς και πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσής του.

ΔΠΕ 570: Συνέχιση δραστηριότητας

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- Να εξάγει συμπέρασμα βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας και
- Να προσδιορίζει τις επιπτώσεις για την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΠΕ 580: Έγγραφες διαβεβαιώσεις

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι πιστεύουν πως έχουν εκπληρώσει τις ευθύνες τους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται στον ελεγκτή.
- Να υποστηρίζει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ή με συγκεκριμένους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, με έγγραφες διαβεβαιώσεις, εάν κρίνεται απαραίτητο από τον ελεγκτή ή απαιτείται από άλλα ΔΠΕ και

- Να αντιδρά κατάλληλα στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που παρέχονται από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ή εάν η διοίκηση ή, όπου ενδείκνυται, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητήθηκαν από τον ελεγκτή.

6.5.5 ΔΠΕ 600-620: Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλων

ΔΠΕ 600: Ειδικά ζητήματα-έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου εταιριών (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών ομίλου)

Πεδίο εφαρμογής: Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εφαρμόζονται σε ελέγχους ομίλων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα που έχουν εφαρμογή σε ελέγχους ομίλου, ιδιαίτερα σε εκείνους που εμπλέκουν ελεγκτές συστατικού.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- ❖ Να καθορίσει εάν ενεργεί ως ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου και
- ❖ Εάν ενεργεί ως ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου,
 - να επικοινωνεί με σαφήνεια με τους ελεγκτές συστατικού για το πεδίο και το χρόνο της εργασίας τους επί χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικών με τα συστατικά και τα ευρήματά τους και
 - να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις οικονομικές πληροφορίες των συστατικών και τη διαδικασία ενοποίησης, προκειμένου να εκφράσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 610: Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών όταν ο εξωτερικός ελεγκτής έχει καθορίσει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο.

Σκοπός: Οι στόχοι του εξωτερικού ελεγκτή, όπου η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που ο εξωτερικός ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο, είναι:

- Να προσδιορίσει εάν, και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να χρησιμοποιηθεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών και
- Εάν χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

ΔΠΕ 620: Χρησιμοποίηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την εργασία ατόμου ή οργανισμού σε τομέα εμπειρογνωμοσύνης άλλον από εκείνο της λογιστικής ή της ελεγκτικής, όταν αυτή η εργασία χρησιμοποιείται για να βοηθήσει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να καθορίσει εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή και
- Εάν χρησιμοποιήσει την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή, να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή.

6.5.6 ΔΠΕ: Συμπεράσματα Ελέγχου και Αναφορά

ΔΠΕ 700: Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται επίσης με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή που εκδίδεται ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και

- Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση αυτής της γνώμης.

Το παρόν πρότυπο καθορίζει τον όρο «διάχυτες επιπτώσεις» και παραθέτει έναν πίνακα που επεξηγεί πως η κρίση του ελεγκτή για τη φύση του θέματος προκαλεί τη διαφοροποίηση της γνώμης του καθώς και πως οι διάχυτες επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις επηρεάζουν τη μελλοντική έκφραση γνώμης.

Διάχυτες: Περιγράφονται ως διάχυτες οι επιπτώσεις ή οι ενδεχόμενες επιπτώσεις σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες δεν εντοπίζονται εξαιτίας αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Διάχυτες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνες που, κατά την κρίση του ελεγκτή:

- Δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων,
- Εάν περιορίζονται στα ανωτέρω, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ουσιώδες μέρος των οικονομικών καταστάσεων ή
- Σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

Πίνακας 6: Η Κρίση του Ελεγκτή

Φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση	Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	Ουσιώδης και διάχυτη
Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

ΔΠΕ 705: Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εκδίδει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιπτώσεις όπου, κατά την διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το ΔΠΕ 700, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει σαφώς μια κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη όταν:

- Ο ελεγκτής συμπεραίνει, βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα ή
- Ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

ΔΠΕ 706: Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα ή σε θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις τα οποία είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες ή επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε οποιοδήποτε θέμα ή θέματα εκτός από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία είναι σχετικά για την κατανόηση εκ μέρους των χρηστών σε ότι αφορά τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω πρόσθετης σαφούς γνωστοποίησης στην έκθεσή του, περί:

- Θέματος το οποίο, αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες ή

- Οποιοδήποτε άλλου θέματος, όπως ενδείκνυται, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΠΕ 710: Συγκριτική πληροφόρηση-Αντίστοιχα στοιχεία και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με συγκριτικές πληροφορίες στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν ελεγχθεί από προηγούμενο ελεγκτή ή δεν ελέγχθηκαν, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του ΔΠΕ 510 αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης έχουν επίσης εφαρμογή.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι συγκριτικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις έχουν παρουσιαστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για συγκριτικές πληροφορίες και
- Να εκδώσει έκθεση σύμφωνα με τις ευθύνες για την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΠΕ 720: Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Ελλείψει οποιασδήποτε ξεχωριστής απαίτησης στις συγκεκριμένες περιστάσεις της ανάθεσης, η γνώμη του ελεγκτή δεν καλύπτει άλλες πληροφορίες και ο ελεγκτής δεν έχει συγκεκριμένη ευθύνη να προσδιορίσει εάν άλλες πληροφορίες έχουν διατυπωθεί ορθά ή όχι. Ωστόσο, ο ελεγκτής διαβάζει τις άλλες πληροφορίες επειδή η αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να υπονομευθεί από ουσιώδεις ασυνέπειες μεταξύ των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αντιδρά κατάλληλα όταν έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση του ελεγκτή επί αυτών περιλαμβάνουν άλλες

πληροφορίες που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αξιοπιστία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή.

6.5.7 ΔΠΕ 800-810: Εξειδικευμένοι Τομείς

ΔΠΕ 800: Ειδικά ζητήματα-Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού

Πεδίο εφαρμογής: Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των ΔΠΕ σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με:

- Την αποδοχή της ανάθεσης,
- Το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης και
- Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΠΕ 805: Ειδικά ζητήματα-Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης

Πεδίο εφαρμογής: Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και υπόκεινται σε προσαρμογή, όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ στον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης. Η επιμέρους οικονομική κατάσταση ή το συγκεκριμένο στοιχείο, ο λογαριασμός ή το κονδύλι οικονομικής κατάστασης μπορεί να καταρτίζεται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού ή ειδικού σκοπού. Εάν καταρτίζεται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, το ΔΠΕ 800 εφαρμόζεται επίσης στον έλεγχο.

Σκοπός: Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των ΔΠΕ στον έλεγχο μεμονωμένης οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με:

- Την αποδοχή της ανάθεσης,
- Το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης και
- Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης.

ΔΠΕ 810: Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με ανάθεση έκδοσης έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων οι οποίες αντλούνται από οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΕ από τον ίδιο ελεγκτή.

Σκοπός: Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

- ❖ Να καθορίσει εάν είναι ενδεδειγμένο να αποδεχθεί την ανάθεση για έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και
- ❖ Εάν του έχει ανατεθεί η έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων:
 - Να διαμορφώσει γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξήχθησαν από τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν και
 - Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση για τη γνώμη αυτή.

6.6 Σύνοψη

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα είναι το πολυτιμότερο εργαλείο στα χέρια των ελεγκτών και καθορίζουν τις αρχές και τις διαδικασίες εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Με την υιοθέτηση των Προτύπων επιτυγχάνεται η ενδυνάμωση του ελεγκτικού επαγγέλματος και η αντιμετώπιση

των κινδύνων που έχουν εντοπιστεί. Τα οφέλη από την εφαρμογή τους είναι πολλά αλλά κυρίως βοηθούν στη δημιουργία μιας κοινής βάσης ελέγχου. Ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου βοηθά τους επενδυτές καθώς και άλλα ενδιαφερόμενα μέλη να αξιολογούν ορθά την οικονομική δυνατότητα της εκάστοτε επιχείρησης καθώς και να υπάρχει μια παγκόσμια αναφορά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

7.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται και αναλύονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη συγγραφή της παρούσας διπλωματικής καθώς και οι περιορισμοί και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

7.2 Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία έγινε μια συνολική παρουσίαση της έννοιας της Ελεγκτικής Επιστήμης και αναλύθηκε όλη η ελεγκτική διαδικασία που ακολουθείται προκειμένου να εκτελέσουν σωστά και αποτελεσματικά οι ελεγκτές τα καθήκοντα τους. Επιπλέον, στο τελευταίο κεφάλαιο γίνεται εκτενής αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και αναλύεται το πεδίο εφαρμογής τους, ο σκοπός τους και οι διάφοροι σημαντικοί ορισμοί που περιλαμβάνουν.

Από τις παραπάνω αναλύσεις συμπεραίνουμε ότι η διαδικασία του ελέγχου, η οποία αποτελεί το κύριο θέμα που πραγματεύεται η Ελεγκτική Επιστήμη, εξασφαλίζει τη βιωσιμότητα σε κάθε οικονομική μονάδα. Η συνεχής εξέλιξη των οικονομικών δεδομένων δημιουργεί όλο και περισσότερες απαιτήσεις και υποχρεώσεις όσο αφορά την αποτελεσματικότερη διοίκηση και έλεγχο των οικονομικών μονάδων. Επίσης, σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι ο έλεγχος διεξάγεται με ορισμένους κανόνες και Πρότυπα τα οποία οφείλει ο κάθε ελεγκτής να σέβεται και να τηρεί πιστά. Επομένως, με τα κατάλληλα εφόδια που παρέχει η ελεγκτική διαδικασία, οι οικονομικές οντότητες διευθετούν τα εκάστοτε προβλήματα τους με χαμηλότερο κόστος λειτουργίας αλλά πάντοτε με σταθερή ποιότητα.

Περνώντας στα καθήκοντα των ελεγκτών θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελούν τα αρμόδια άτομα για να επιβεβαιώσουν στους εξωτερικούς χρήστες την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικών μεγεθών της οικονομικής μονάδας και να προτείνουν λύσεις για να διατηρήσει η μονάδα την οικονομική της ευρωστία. Οι ελεγκτές είναι σημαντικό να λειτουργούν με οξυδέρκεια και επαγρύπνηση ώστε να προλαμβάνουν τα λάθη και τις απάτες

των ελεγχόμενων οντοτήτων και να λειτουργούν ως κατασταλτικοί παράγοντες. Ο ελεγκτής με την αντικειμενική και την ανεξάρτητη δραστηριότητα του ενδυναμώνει τα συστήματα ελέγχου και διαχειρίζεται αποτελεσματικά τους κινδύνους προκειμένου η ελεγχόμενη οντότητα να λειτουργεί αποδοτικά και βιώσιμα. Για την ενδυνάμωση και προαγωγή του ελεγκτικού επαγγέλματος έχουν δημιουργηθεί τα κατάλληλα Πρότυπα Ελέγχου αλλά και ο Κώδικας Δεοντολογίας. Σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας οι ελεγκτές υποχρεούνται να συμμορφώνονται με βασικές αρχές και κανόνες ώστε να μπορέσουν να εξαλειφθούν ή να μειωθούν οι απειλές που αντιμετωπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και οι ελεγκτές οφείλουν να λειτουργούν με ανεξαρτησία και επαγγελματική κρίση κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.

Ένα ακόμη αναπόσπαστο κομμάτι του ελέγχου αποτελούν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Με την κατάλληλη εφαρμογή τους μπορούν να παρατηρηθούν θετικές επιδράσεις στις ελεγχόμενες οντότητες. Η συνεχής αλλαγή και βελτιστοποίηση των Προτύπων προσφέρει την αποτελεσματικότερη αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, πάντα θα υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω πρόοδο. Ειδικότερα, στη σημερινή εποχή υπάρχουν πολλά κενά και παραλείψεις στις οικονομικές καταστάσεις πράγμα που μόνο τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα μπορούν να επιλύσουν. Συνεπώς, είναι κατανοητό από όλους ότι τα Πρότυπα πρέπει να εκσυγχρονιστούν και να ελαχιστοποιήσουν τα λάθη προκειμένου να υπάρχει μια ορθότερη και πιο ομοιόμορφη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, συμπεραίνουμε ότι με τις ραγδαίες και συνεχείς αλλαγές στην οικονομία η Ελεγκτική Επιστήμη και κατ' επέκταση τα Ελεγκτικά Πρότυπα θα αποτελέσουν το στήριγμα για τη σωστή αξιολόγηση των οικονομικών μονάδων. Η θέσπιση και υιοθέτηση τους κρίνεται υποχρεωτική για να γίνει η ελεγκτική διαδικασία πιο αποδοτική. Αν οι ελεγκτικοί κανόνες και τα Πρότυπα εφαρμοστούν σωστά τότε θα αποφευχθούν τα διάφορα λάθη του υπάρχοντος ελεγκτικού μηχανισμού και η εικόνα των επιχειρήσεων προς τους εξωτερικούς χρήστες θα γίνει πιο σαφής και ουσιαστική. Ειδικά, σε περιόδους οικονομικής κρίσης η Ελεγκτική Επιστήμη μαζί με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα θα προσθέσουν αξία στην οικονομική διαχείριση και αξιολόγηση των οικονομικών μονάδων προσφέροντας νέες προτάσεις για τις ήδη υπάρχουσες οργανωτικές δομές και διαδικασίες λειτουργίας ώστε να υλοποιηθούν πιο γρήγορα και εύκολα οι στόχοι που τίθενται. Συνοψίζοντας, ο θεσμός της Ελεγκτικής στην κοινωνία είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με την αξιοπιστία και την υπευθυνότητα και προσπαθεί να αποκτήσει τη δική του ταυτότητα προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες της εκάστοτε μονάδας. Προσφέρει ρεαλιστικές λύσεις σε αδιέξοδα και εξασφαλίζει την οικονομική συνοχή. Για το λόγο αυτό όλοι

οι επαγγελματίες ελεγκτές οφείλουν να λειτουργούν ανεξάρτητα και αντικειμενικά προκειμένου να προσδώσουν στον ελεγκτικό κλάδο την αξιοπιστία που του αρμόζει.

7.3 Περιορισμοί

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι η παρούσα εργασία αφορά αποκλειστικά εκπαιδευτικά πλαίσια και πραγματοποιήθηκε έπειτα από βιβλιογραφική έρευνα. Συνεπώς, οι περιορισμοί της παρούσας διπλωματικής είναι ότι ερευνάται σε θεωρητικό επίπεδο δίχως να έχουν χρησιμοποιηθεί στατιστικές μέθοδοι για την Ελεγκτική Επιστήμη και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

7.4 Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Μία πρόταση για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να είναι η επίδραση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις και τα μελλοντικά οφέλη από την εφαρμογή τους. Επίσης, θα μπορούσε να εξεταστεί η ελεγκτική διαδικασία και κατά πόσο αυτή συμβαδίζει με τα πρότυπα, συγκρίνοντας τα αποτελέσματα της έρευνας με την επικρατούσα κατάσταση στον ελεγκτικό κλάδο. Η έρευνα θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί με την υποστήριξη των κρατικών μηχανισμών ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αισθάνονται πιο ασφαλείς σχετικά με τα αποτελέσματα που θα προκύψουν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Κάντζος, Κ. και Χονδράκη Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.
2. Καζατζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Business Plus.
3. Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*. Αθήνα: ΟΠΑ.
4. Κουτούπης, Α. (2012). *Έννοια και Περιεχόμενο Ελεγκτικής-Διάκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου*. (Online). Διαθέσιμο στο: http://andreaskoutoupis.blogspot.com/2012/02/blog-post_15.html (ημερομηνία πρόσβασης 7 Οκτωβρίου).
5. Λουμιώτης, Β. και Τζίφας Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
6. Λουμιώτης, Β. και Τζίφας Β. (2012). *Βασικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
7. Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Διπλογραφία.
8. Παππάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*. Αθήνα: Μπένου.
9. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (2016). *Υποδείγματα Εκθέσεων Ελέγχου*. Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
10. Τσακλάγκανος, Α. (2005). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

1. Ahmad, O. (2007). "Auditors Compliance with International Standards on Auditing (ISAs): Evidence From Jordan". *Journal of Social Sciences*, 3, pp 185-189. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://thescipub.com/pdf/10.3844/jssp.2007.185.189> (ημερομηνία πρόσβασης 27 Αυγούστου).

2. Ball, F., Tyler, J. and Walls, P. (2015). “Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships?”. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (2), pp 166-181. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566915000168>
(ημερομηνία πρόσβασης 15 Αυγούστου).
3. Barth, M., Landsman, W. and Lang, M. (2008), “International Accounting Standards and Accounting Quality”. *Journal of Accounting Research*, 4 (3), pp 467-498. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x> (ημερομηνία πρόσβασης 8 Αυγούστου).
4. DeFond, M. and Zhang, J. (2014). “A Review of Archival Auditing Research”. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2–3), pp 275-326. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410114000536#!>
(ημερομηνία πρόσβασης 3 Αυγούστου).
5. Duska, R. (2005). “The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle”. *Journal of Business Ethics*, 57 (1), pp 17-29. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-004-3818-1>. (ημερομηνία πρόσβασης 1 Σεπτεμβρίου 2018).
6. Fraser, N. (2010). “A Single Set of Worldwide Auditing Standards: The Road Is Long...”. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7 (4), pp 298-309. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://link.springer.com/article/10.1057/jdg.2010.20>
(ημερομηνία πρόσβασης 1 Οκτωβρίου).
7. Gendron, Y. and Bedard, J. (2001). “Academic Auditing Research: An Exploratory Investigation into Its Usefulness”. *Critical Perspectives on Accounting*, 12 (3), pp 339-368. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235400904295> (ημερομηνία πρόσβασης 9 Οκτωβρίου).
8. Ghafran, C. and O’Sullivan, N. (2017). “The Impact of Audit Committee Expertise On Audit Quality: Evidence From UK Audit Fees”. *The British Accounting Review*, 49 (6), pp 578-593. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838917300586>
(ημερομηνία πρόσβασης 21 Αυγούστου 2018).
9. Gurthrie, R. (2018), *Strong International Standards on Auditing: Crucial Support for Global Financial Market Stability*. (Online). Διαθέσιμο στο:

- <https://www.forbes.com/sites/forbesfinancecouncil/2018/01/10/strong-international-standards-on-auditing-crucial-support-for-global-financial-market-stability/#db4b34f11534> (ημερομηνία πρόσβασης 5 Αυγούστου 2018).
10. Hatherly, D., Innes, J., and Brown, T. (2012). “The Expanded Audit Report – An Empirical Investigation”. *Journal Accounting and Business Research*, 21 (84), pp 311-319. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706308001118#!>.
(Ημερομηνία πρόσβασης 28 Ιουλίου 2018).
11. Hatherly, D. (2009). "Travelling Audit's Fault Lines: A New Architecture for Auditing Standards". *Managerial Auditing Journal*, 24 (2), pp 204-215. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686900910924581?journalCode=maj> (ημερομηνία πρόσβασης 31 Οκτωβρίου 2018).
12. Holm, C. and Zaman, M. (2012). “Regulating Audit Quality: Restoring Trust and Legitimacy”. *Accounting Forum*, 36 (1), pp 51-61. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S015599821100069X>
(ημερομηνία πρόσβασης 4 Οκτωβρίου 2018).
13. Hodgdon, C., Tondkar, R., Adhikari, A. and Harless, D. (2009). “Compliance with International Financial Reporting Standards and Auditor Choice: New Evidence on The Importance of The Statutory Audit”. *The International Journal of Accounting*, 44 (1), pp 33-55. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0020706308001118> (ημερομηνία πρόσβασης 21 Σεπτεμβρίου 2018).
14. Johnstone, K., Gramling, A., and Rittenberg, L. (2014). *A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*, Ninth Edition, USA: South-Western
15. Kouaib, A. and Jarboui, A. (2014), “External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian Sectors”. *Journal of Economics Finance and Administrative Science*, 19 (37), pp 78-89. (Online). Διαθέσιμο στο:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2077188614000250> (ημερομηνία πρόσβασης 22 Αυγούστου 2018).
16. Lennox, C. and Pittman, J. (2010). “Auditing the Auditors: Evidence on the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms”. *Journal of Accounting and Economics*, 49, pp 84-103. (Online). Διαθέσιμο στο:

- <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410109000160> (ημερομηνία πρόσβασης 10 Σεπτεμβρίου 2018).
17. Limani, A. and Meta, A. (2018). *What Is a High Quality Audit?*. (Online). Διαθέσιμο στο <https://www2.deloitte.com/al/en/pages/audit/articles/high-quality-audit.html> (ημερομηνία πρόσβασης 30 Αυγούστου 2018).
18. Manetti, G. and Becatti, L. (2009). “Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence”. *Journal of Business Ethics*, 87 (1), pp 289-298. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-008-9809-x> (ημερομηνία πρόσβασης 30 Ιουλίου).
19. Malsch, B. and Gendron, Y. (2011). “Reining in Auditors: On the Dynamics of Power Surrounding An “Innovation” In the Regulatory Space”. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (7), pp 456-476. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368211000560> (ημερομηνία πρόσβασης 11 Ιουλίου).
20. Persakis, A. and Iatridis, G. (2016). “Audit Quality, Investor Protection And Earnings Management During The Financial Crisis Of 2008: An International Perspective”. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 41, pp 73-101. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1042443115001195> (ημερομηνία πρόσβασης 8 Αυγούστου).
21. Picket, S. (2005). *The Internal Auditing Handbook*, England, UK: Wiley
22. Porter, B. (2009). “The Audit Trinity: The Key to Securing Corporate Accountability”. *Managerial Auditing Journal*, 24, pp 156-182. (Online). Διαθέσιμο στο: https://www.researchgate.net/publication/227429828_The_audit_trinity_The_key_to_securing_corporate_accountability (ημερομηνία πρόσβασης 14 Ιουλίου).
23. Roussey, R. (1999), “The Development of International Standards on Auditing» *The CPA Journal*, 69 (10), pp 14-20. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.questia.com/magazine/1P3-45699903/the-development-of-international-standards-on-auditing>. (ημερομηνία πρόσβασης 21 Αυγούστου 2018).
24. Simon, P. and Hatherly, D. (2009). *Principles of External Auditing*. 3rd ed. UK: Wiley.
25. Soltani, B. (2008). *Auditing: An International Approach*. UK: Prentice Hall.
26. Salehi, M. (2011). “Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace”. *African Journal of Business Management*, 5, pp 8376-8392. (Online). Διαθέσιμο στο:

- https://www.researchgate.net/publication/266607597_Audit_expectation_gap_Concept_nature_and_trace (ημερομηνία πρόσβασης 2 Σεπτεμβρίου).
27. Smith, M., Sagafi-Nejad, T., and Wang, K. (2008). “Going International: Accounting and Auditing Standards”. *Internal Auditing*, 23 (4), pp 3-12. (Online). Διαθέσιμο στο: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1263002 (ημερομηνία πρόσβασης 5 Σεπτεμβρίου).
28. Samsonova, A. & Humphrey, C. (2015). “Risk and The Construction of a European Audit Policy Agenda: The Case of Auditor Liability”. *Accounting, Organizations and Society*, 41, pp 55-72. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368214000725> (ημερομηνία πρόσβασης 1 Οκτώβριου 2018).
29. Sikka, P. (2009). “Financial Crisis and the Silence of the Auditors”. *Journal of Accounting, Organizations and Society*, 34 (6–7), pp 868-873. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S036136820900018X> (ημερομηνία πρόσβασης 16 Σεπτεμβρίου 2018).
30. Shahzad, K., Pouw, T., Rubbaniy, G. and El-Temtamy, O. (2018). “Audit Quality During the Global Financial Crisis: The investors’ perspective”. *Journal of Research in International Business and Finance*, 45, pp 94-105. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0275531917301952> (ημερομηνία πρόσβασης 2 Οκτώβριου 2018).
31. Teck-Hang, L. and Ali, A. (2008). “The Evolution of Auditing: An analysis of the Historical Development”. *Journal of Modern Accounting Accounting and Auditing*, 4 (12). (Online). Διαθέσιμο στο: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/48038038/historical_dev_of_audit.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1542919313&Signature=3P8RQOqPuo0ce7bH6XziKz1oczE%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DThe+evolution+of+auditing+An+analysis+of+f.pdf (ημερομηνία πρόσβασης 13 Σεπτεμβρίου 2018).
32. Zahmatkesh, S. and Rezazadeh, J. (2017).” The Effect of Auditor Features on Audit Quality”. *Tékhné Journal*, 15 (2), pp 79-87. (Online). Διαθέσιμο στο: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1645991117300105#!μ> (ημερομηνία πρόσβασης 8 Σεπτεμβρίου).

Ηλεκτρονικές Πηγές

1. www.soel.gr
2. www.ifac.org
3. www.elte.org.gr
4. www.iasb.org
5. www.taxheaven.gr
6. www.internalaudit.gov.cy
7. www.opengov.gr/minfin
8. www.deloitte.com
9. www.forbes.com