



**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ**  
**ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

Διπλωματική Εργασία

**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

της

**ΚΩΝΣΤΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ ΕΙΡΗΝΗΣ**

Επιβλέπων Καθηγητής: **ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση των ελεγκτικών προτύπων που είναι σημαντικά για τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς. Πιο συγκεκριμένα, αφού αναλυθούν οι βασικές έννοιες της λογιστικής, αναπτύσσεται η ανάγκη ανάπτυξης των διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως λόγω της παγκοσμιοποίησης. Εν συνεχεία, παρουσιάζονται οι ανάγκες και οι συνθήκες της λογιστικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ αναδεικνύονται οι βασικές παραδοχές και οι ορισμοί της ελεγκτικής. Η συμβολή της ελεγκτικής είναι σημαντική στον τομέα της λογιστικής και ειδικά έπειτα από την υιοθέτηση και την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Αφού λοιπόν πραγματοποιηθεί μια παράθεση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, παρουσιάζεται μια εστίαση σε τέσσερα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και ειδικότερα στο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 500, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 505, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 700 και το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 705. Τα παραπάνω πρότυπα επιλέχθηκαν διότι αποτελούν τα βασικά στοιχεία ελέγχου μιας επιχείρησης και μέσω αυτών αναδεικνύονται σημαντικά στοιχεία της ελεγκτικής και της σπουδαιότητας της εργασίας του ελεγκτή.

Λέξεις-Κλειδιά: ελεγκτική, διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, Δεπ 500, Δεπ 505, Δεπ 700, Δεπ 705

## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to present the audit standards that are important for businesses and organizations. More specifically, after analyzing the basic concepts of accounting, there is a growing need to develop international accounting standards globally due to globalization. Next, we present the needs and conditions of accounting harmonization in the European Union, while highlighting the basic assumptions and definitions of the audit. The audit's contribution is significant in the accounting field and especially after the adoption and application of International Standards on Auditing. Since we place a listing of International Auditing Standards, presents a focus on four International Standards on Auditing and in particular the International Standard on Auditing 500, the International Auditing Standard 505, the International Auditing Standard 700 and the International Auditing Standard 705. These standards were chosen because they are the basic controls of an enterprise and through them highlights important aspects of the audit and the importance of the auditor's work.

Keywords: auditing, international auditing standards, international auditing standard 500, international auditing standard 505, international auditing standard 700, international auditing standard 705

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	8
1.1. Η ΑΝΑΓΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΠΟΙΗΣΗΣ .....	8
1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΈΝΩΣΗ .....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	21
2.1 .ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	21
2.2 .ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	28
2.3. ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S.B.).....	33
2.4. ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IAASB).....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ .	38
3.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 500- ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ .....	38
3.2. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 505- ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ.....	43
3.3. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700- ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	47
3.4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705- ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ .....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	54
4.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	54
4.2. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	58

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση των ελεγκτικών προτύπων που είναι σημαντικά για τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς. Πιο συγκεκριμένα, αφού αναλυθούν οι βασικές έννοιες της λογιστικής, αναπτύσσεται η ανάγκη ανάπτυξης των διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως λόγω της παγκοσμιοποίησης. Εν συνεχεία, παρουσιάζονται οι ανάγκες και οι συνθήκες της λογιστικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ αναδεικνύονται οι βασικές παραδοχές και οι ορισμοί της ελεγκτικής. Η συμβολή της ελεγκτικής είναι σημαντική στον τομέα της λογιστικής και ειδικά έπειτα από την υιοθέτηση και την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Αφού λοιπόν πραγματοποιηθεί μια παράθεση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, παρουσιάζεται μια εστίαση σε τέσσερα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και ειδικότερα στο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 500, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 505, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 700 και το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 705. Τα παραπάνω πρότυπα επιλέχθηκαν διότι αποτελούν τα βασικά στοιχεία ελέγχου μιας επιχείρησης και μέσω αυτών αναδεικνύονται σημαντικά στοιχεία της ελεγκτικής και της σπουδαιότητας της εργασίας του ελεγκτή.

Η παρούσα εργασία είναι σημαντική διότι αποσκοπεί στην διερεύνηση και αποτύπωση των διεθνών προτύπων ελέγχου. Μέσω της εργασίας επιχειρείται να αποτυπωθούν οι λόγοι δημιουργίας των διεθνών προτύπων ελέγχου για τον έλεγχο των οργανισμών, ανεξαρτήτου του αντικειμένου αυτών. Ειδικότερα, κύριος στόχος της εργασίας είναι η καταγραφή των διεθνών προτύπων ελέγχου και των τρόπων που αυτά βοηθούν την ελεγκτική διαδικασία, ενώ δευτερευόντως καταγράφονται και αναλύονται τέσσερα βασικά διεθνή πρότυπα ελέγχου, ώστε να γίνει πιο κατανοητή η χρησιμότητά τους και οι λόγοι δημιουργίας τους. Μέσα από την παράθεση των προτύπων επίσης, επιχειρείται να παρουσιαστούν και ο ρόλος του ελεγκτή στην ελεγκτική διαδικασία, καθώς και ο ρόλος των στοιχείων ή τεκμηρίων αλλά και οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Η παρούσα εργασία είναι σημαντική και συμβάλλει σημαντικά στην διεθνή βιβλιογραφία, καθώς μέσω της βιβλιογραφικής επισκόπησης και της μελέτης περίπτωσης των τεσσάρων διεθνών ελεγκτικών προτύπων, οι αναγνώστες θα είναι σε θέση να ενημερωθούν για τις σημερινές εξελίξεις που αφορούν τον τομέα της λογιστικής και ειδικότερα της ελεγκτικής, τόσο σε ελληνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Τα ερευνητικά ερωτήματα

της εργασίας αφορούν κατά πόσο τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα διασφαλίζουν από μόνα τους τον ασφαλή έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των οργανισμών, κατά πόσο τα τέσσερα υπό εξέταση διεθνή πρότυπα ελέγχου είναι σημαντικά κατά την ελεγκτική διαδικασία, ποιος είναι ο ρόλος του ελεγκτή και ποιες θα πρέπει να είναι οι προϋποθέσεις ενός ασφαλούς ελέγχου.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, παρουσιάζεται η ανάγκη δημιουργίας και ανάπτυξης λογιστικών προτύπων στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης. Είναι γεγονός ότι η παγκοσμιοποίηση έχει δημιουργήσει την ανάγκη ανάπτυξης μιας ενιαίας βάσης στον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων. Επιπλέον, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται και τα κυριότερα σημεία της λογιστικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση ως απόρροια των παραπάνω.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζονται τα διεθνή πρότυπα ελέγχου στα πλαίσια της ελεγκτικής. Ειδικότερα, αναφέρονται και επισημαίνονται η έννοια της ελεγκτικής, παρουσιάζονται τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα ενώ παρουσιάζονται δύο βασικά συμβούλια και φορείς που είναι υπεύθυνα για τα ελεγκτικά πρότυπα, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Ασφάλισης.

Εν συνεχεία, στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τέσσερα βασικά πρότυπα ελέγχου, τα οποία όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, αφορούν τα ελεγκτικά τεκμήρια, τις εξωτερικές επιβεβαιώσεις, την διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και την διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή. Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας και οι προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

Η έρευνα για τη Διεθνή Λογιστική Εναρμόνιση (International Accounting Harmonization-IAH) έχει αποκτήσει μεγάλη σημασία τα τελευταία χρόνια λόγω της παγκοσμιοποίησης των αγορών και της επακόλουθης διεθνοποίησης των επιχειρήσεων (Van Hulle, 1993; Nobes και Parker, 2006; Baker και Barbu, 2007). Αυτή η αυξημένη παγκοσμιοποίηση των αγορών, η πολυπλοκότητα των εμπορικών συναλλαγών των εταιρειών και η συγκέντρωση των επιχειρήσεων στον παγκόσμιο ανταγωνισμό οδήγησε σε μεγαλύτερη ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων με

διαφοροποιημένους επενδυτές. Η νέα αυτή πραγματικότητα έχει επιβάλει μια βαθιά συζήτηση σχετικά με την ανάγκη για διεθνή εναρμόνιση.

Σύμφωνα με τους Emenyonu και Gray (1992), η Διεθνής Λογιστική Εναρμόνιση "συνέχισε να δημιουργεί ενδιαφέρον για τους λογιστές, τους ακαδημαϊκούς, τους επενδυτές και άλλους χρήστες εταιρικών οικονομικών εκθέσεων. Διάφορες οργανώσεις, όπως η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το Κέντρο των Ηνωμένων Εθνών για τις Διεθνικές Επιχειρήσεις (United Nations Centre on Transnational Corporations), ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) έχουν διαθέσει σημαντικούς πόρους προκειμένου να προωθηθεί η διεθνής κατανόηση σχετικά με τα λογιστικά θέματα και να επιδιωχθεί ο στόχος της διεθνούς εναρμόνισης των λογιστικών βιβλίων.

Ο βασικότερος στόχος της διαδικασίας εναρμόνισης, είναι η μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριών. Πρόκειται για έναν ελκυστικό και παράλληλα ιδιαίτερος δύσκολο στόχο (Emenyonu και Gray, 1996). Η ανασκόπηση της βιβλιογραφίας μας επέτρεψε να συμπεράνουμε ότι η διαδικασία της Διεθνούς Λογιστικής Εναρμόνισης ξεκίνησε στη δεκαετία του '60. Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζονται τα μέτρα που έλαβε η Ευρωπαϊκή Ένωση και οι πιέσεις που άσκησαν ιστορικά οι πολυεθνικές εταιρείες στη διαδικασία.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, παρουσιάζεται η ανάγκη δημιουργίας και ανάπτυξης λογιστικών προτύπων στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης. Είναι γεγονός ότι η παγκοσμιοποίηση έχει δημιουργήσει την ανάγκη ανάπτυξης μιας ενιαίας βάσης στον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων. Επιπλέον, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται και τα κυριότερα σημεία της λογιστικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση ως απόρροια των παραπάνω.

### **1.1. Η ΑΝΑΓΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Η ραγδαία παγκοσμιοποίηση που συντελείται στις μέρες μας, και το συνακόλουθο άνοιγμα των εθνικών αγορών κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη για την ομοιογενοποίηση των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης και των ισολογισμών των επιχειρήσεων, τόσο στον Δημόσιο όσο και στον Ιδιωτικό τομέα σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Η προϊούσα οικονομική κρίση η οποία έχει πλήξει τις αγορές καθώς επίσης και το χαμηλό επίπεδο εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, κατέστησε αναγκαία την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων (Rodgers, 2010).

Η λογιστική από την άλλη, αποτελεί μία επιστήμη με βασικό αντικείμενο τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, όπως αυτές προκύπτουν από τις κάθε είδους συναλλαγές που έχει διενεργήσει η οικονομική οντότητα, σε δεδομένη χρονική στιγμή. Το πλέον κρίσιμο αντικείμενο της λογιστικής επιστήμης, είναι η παροχή πληροφοριών στους δρώντες στον επιχειρηματικό χώρο και το χώρο των αγορών, προκειμένου να προβούν στη λήψη των βέλτιστων επιχειρηματικών αποφάσεων, μέσα από την άντληση των σχετικών πληροφοριών από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν (Petreski, 2006).



Είναι συνεπώς προφανές ότι προκειμένου να επιτευχθεί συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων από τους ενδιαφερόμενους, οι εταιρίες θα πρέπει να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Δηλαδή είναι απαραίτητη η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, σε ένα κοινά αποδεκτό και κοινά εφαρμοστέο μοντέλο το οποίο να αποτυπώνει με ομοιόμορφο τρόπο την επιχειρηματική δράση της οικονομικής οντότητας, με σκοπό την συγκέντρωση ορθών, αξιόπιστων και ομοειδών πληροφοριών και στοιχείων, αναφορικά με την περιουσιακή τους κατάσταση, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και την εν γένει δραστηριότητα που αναπτύσσουν (Petreski, 2006).

Ουσιαστικά αναγνωρίστηκε στην πορεία η αναγκαιότητα να εισαχθεί μια ενιαία λογιστική γλώσσα, ώστε να είναι δυνατή η διαχρονική παρακολούθηση των οικονομικών οντοτήτων και η διακλαδική σύγκριση και όχι να παρατηρούνται φαινόμενα κατά τα οποία, επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο κλάδο να παρουσιάζουν κρίσιμες διαφορές, δεδομένου της διαφορετικής μεθόδου κατάρτισής τους (Petreski, 2006).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ -International Accounting Standards - IAS) αποτελούν θεσμοθετημένες, λογιστικές πρακτικές Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αρχικά ονομάστηκε το σύνολο των προτύπων, που εστιάζει κυρίως στην παρουσίαση της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις και στην έγκαιρη και έγκυρη ενημέρωση των επενδυτών, εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC).

Το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, εκδόθηκε το 1975 από την IASC, η οποία συστάθηκε το 1973<sup>1</sup>. Έκτοτε, η διαδικασία για τον καθορισμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει υποστεί σημαντική εξέλιξη, με αποκορύφωμα την

---

<sup>1</sup> Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) ιδρύθηκε το 1973 με συμφωνία που συνάφθηκε από επαγγελματίες λογιστικούς φορείς από την Αυστραλία, τον Καναδά, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ιαπωνία, το Μεξικό, τις Κάτω Χώρες, το Ηνωμένο Βασίλειο την Ιρλανδία και τις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Τα επόμενα χρόνια προστέθηκαν και άλλα μέλη και το 1982 τα «μέλη» της IASC περιλάμβαναν όλα τα επαγγελματικά λογιστικά όργανα που ήταν μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Από τη σύστασή της το 1973 έως την πλήρη αναδιάρθρωση το 2001, η δομή για τον καθορισμό διεθνών λογιστικών προτύπων ήταν γνωστή ως Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC).

αναδιάρθρωση του IASC το 2001 στο International Accounting Standards Board (IASB). Σε αναγνώριση της ποιότητας του βασικού συνόλου των ΔΛΠ, το 2000, ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς συνέστησε οι παγκόσμιες ρυθμιστικές αρχές κινητών αξιών να επιτρέπουν σε ξένους εκδότες να χρησιμοποιούν ΔΛΠ για διασυννοριακές προσφορές (IOSCO, 2000<sup>2</sup>). Από το 2005, σχεδόν όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες στην Ευρώπη και σε πολλές άλλες χώρες υποχρεούνται να καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards- IFRS).

Στόχος της IASC και του IASB είναι να αναπτυχθεί ένα διεθνώς αποδεκτό σύνολο προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υψηλής ποιότητας. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, η IASC και το IASB έχουν εκδώσει πρότυπα βασισμένα σε αρχές και έχουν λάβει μέτρα για την κατάργηση των επιτρεπόμενων λογιστικών εναλλακτικών λύσεων. Ακόμη απαιτούν λογιστικές μετρήσεις που να αντικατοπτρίζουν καλύτερα την οικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης. Ο περιορισμός των εναλλακτικών λύσεων μπορεί να αυξήσει τη λογιστική ποιότητα, διότι έτσι περιορίζει την περιστασιακή διακριτική ευχέρεια της διοίκησης κατά τον καθορισμό των λογιστικών ποσών. Τα λογιστικά ποσά που αντικατοπτρίζουν καλύτερα τα υποκείμενα οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης, που απορρέουν είτε από πρότυπα βασισμένα σε αρχές είτε από απαιτούμενες λογιστικές μετρήσεις, μπορούν να αυξήσουν τη λογιστική ποιότητα, διότι έτσι παρέχονται στους επενδυτές πληροφορίες που τους βοηθούν να λαμβάνουν ορθές, επενδυτικές αποφάσεις (IOSCO, 2000).

Σύμφωνα με αυτή τη λογική, οι Ewert και Wagenhofer (2005) αναπτύσσουν ένα μοντέλο ορθολογικών προσδοκιών που δείχνει ότι τα λογιστικά πρότυπα που περιορίζουν την περιστασιακή διακριτική ευχέρεια οδηγούν σε απολογιστικά κέρδη που αντανακλούν περισσότερο την οικονομική εικόνα μιας επιχείρησης και επομένως είναι υψηλότερης ποιότητας.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), διαδραμάτισε ηγετικό ρόλο στην ανάπτυξη διεθνών λογιστικών προτύπων (IAS) και την εναρμόνισή τους με τα εθνικά πρότυπα. Όπως επισημαίνουν οι Fontes et al. (2005), η εναρμόνιση

<sup>2</sup> <http://www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS26.pdf>

είναι η διαδικασία αύξησης της συνέπειας και της συγκρισιμότητας των λογαριασμών, προκειμένου να αρθούν τα εμπόδια στη διεθνή κίνηση κεφαλαίων και την ανταλλαγή κεφαλαίων, μέσω της μείωσης των διαφορών στη λογιστική και τη φορολογική νομοθεσία (IOSCO, 2000).

Από την θέσπιση του το 1973, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έχει αυξηθεί σε 142 λογιστικούς φορείς που αντιπροσωπεύουν περισσότερες από 103 χώρες. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έχει εκδώσει σχεδόν σαράντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σε ένα ευρύ φάσμα χρηματοοικονομικών λογιστικών θεμάτων. Όπως αναφέρει ο Elad (2004), η κοινή αποικιακή κληρονομιά μπορεί να εξηγήσει ομοιότητες στους κανόνες λογιστικής. Για παράδειγμα, στη Μαλαισία και τη Σιγκαπούρη, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα χρησιμοποιούνται ως βάση για την ανάπτυξη των εθνικών λογιστικών προτύπων.

Το Συμβούλιο (ή Επιτροπή) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C) ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών και έκτοτε έως το Μάρτιο του 2002, ήταν υπεύθυνο για την δημιουργία και την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων (από το 1973 έως και το Μάρτιο του 2002). Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B), μετά το Μάρτιο του 2002, έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π – International Financial Report Standards) καθώς επίσης και των προσχέδιων προτύπων (exposure drafts). Σκοπός του είναι η ανάπτυξη παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας και η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα διεθνή (Herbohn, 2006).

Το I.A.S.B συνεπικουρείται στο έργο του από την Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C) που παρέχει συμβουλές σχετικές με την ανάπτυξη των προτύπων. Τέλος η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C) έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών, σχετικά με ζητήματα τα οποία δεν ρυθμίζονται επαρκώς από τα ίδια τα πρότυπα (Herbohn, 2006).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, συνιστούν κατ'ουσίαν κωδικοποίηση σε ενιαία κείμενα των λογιστικών κανόνων και πολιτικών, οι οποίοι εφαρμόζονται από τους λογιστές των οικονομικών οντοτήτων, κατά την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων.

Στόχος τους είναι, οι εν λόγω αρχές και κανόνες να είναι κοινές και να εφαρμόζονται με τον ίδιο τρόπο από τις επιχειρήσεις σε όλο τον κόσμο (Herbohn, 2006). Οι βασικές παραδοχές που θα πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι η αυτοτέλεια των χρήσεων, η συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η κατανοητικότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία, η συγκρισιμότητα, η έγκαιρη πληροφόρηση, η σπουδαιότητα και η πιστή απεικόνιση (Dimitras, 2015). Ειδικότερα, η αυτοτέλεια των χρήσεων αναφέρεται στην ικανότητα των οικονομικών καταστάσεων να αναφέρουν την αξία των περιουσιακών στοιχείων, την κατάσταση εσόδων και εξόδων αλλά και ταμειακών ροών καθώς και τις μεταβολές που έχουν επέλθει στα κεφάλαια της επιχείρησης στο υπό εξέταση χρονικό διάστημα. Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα αναφέρεται στην επ' αόριστο λειτουργία της επιχείρησης, ενώ η κατανοητικότητα αναφέρεται στην σωστή παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης (Dimitras, 2015). Από την άλλη πλευρά, η συνάφεια αναφέρεται στην σωστή παράθεση των οικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης, προκειμένου να παρέχεται προστιθέμενη αξία στους επενδυτές για την λήψη απόφασης σχετικά με μια επενδυτική επιλογή, ενώ η αξιοπιστία στην ικανότητα των οικονομικών καταστάσεων να είναι συναφείς και αξιόπιστες, ώστε να πραγματοποιείται αξιοποίηση της πληροφόρησης που λαμβάνει το κοινό και οι επενδυτές (Dimitras, 2015). Η έγκαιρη πληροφόρηση αναφέρεται στην γνωστοποίηση των οικονομικών πληροφοριών την κατάλληλη χρονική στιγμή, ενώ η σπουδαιότητα αναφέρεται στην φύση και την σχετικότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης. Τέλος, η σωστή απεικόνιση αναφέρεται στην ορθή αποτύπωση των απαραίτητων κονδυλίων, μέσω της σχετικής και αξιόπιστης πληροφόρησης (Dimitras, 2015).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π) είναι κατ' ουσίαν, πρότυπα και Διερμηνείες, τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και περιλαμβάνουν (α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και (γ) Διερμηνείες που συντάσσονται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Larson, 1993).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα ακόλουθα (Larson, 1993):

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις

- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

Στον Πίνακα 1 παρατίθεται περίληψη των βασικών λογιστικών ομοιοτήτων μεταξύ των ΔΠΧΠ και των ελληνικών λογιστικών προτύπων (νόμος 4308/2014).

Διεθνή Λογιστικά πρότυπα IAS/IFRS	Άρθρο στο Ν. 4308/2014
Δ.Λ.Π. 2 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ »	Άρθρο 20
Δ.Λ.Π. 8 « ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ »	Άρθρο 28
Δ.Λ.Π. 10 « ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΑΝΑΦΟΡΑΣ »	Άρθρο 17 παρ 8
Δ.Λ.Π. 11 « ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ »	Άρθρο 25 παρ 4
Δ.Λ.Π. 12 « ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ »	Άρθρο 23 παρ 3-5
Δ.Λ.Π. 16 « ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ »	Άρθρο 18 § 1 – 4 Άρθρο 24 § 5
Δ.Λ.Π. 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»	Άρθρο 18 § 5 – 6
Δ.Λ.Π. 20 « ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ »	Άρθρο 23 § 1 & 2
Δ.Λ.Π. 23 « ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ »	Άρθρο 18 § 2 Άρθρο 20 § 5
Δ.Λ.Π. 27 « ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ »	Άρθρα 31-34
Δ.Λ.Π. 28 « ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ » IFRS 11 Joint Arrangements	Άρθρο 35

IFRS 3 Business Combinations	Άρθρο 18 § 3
IAS 36 Δ.Λ.Π. 36 « ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ »	Άρθρο 19 § 4 & §6 – 8
IFRS 3 Business Combinations	Άρθρο 18 § 1 & § 3
IAS 38 « ΑΪΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ »	
Δ.Λ.Π. 32 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ »	Άρθρο 19
Δ.Λ.Π. 39 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ »	Άρθρο 22 Άρθρο 24 Άρθρο 26
Δ.Λ.Π. 37 « ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ »	Άρθρο 22 § 11 & § 12
Δ.Λ.Π. 40 « ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ »	Άρθρο 24 § 6
Δ.Λ.Π. 41 « ΓΕΩΡΓΙΑ »	Άρθρο 18 § 1 – 4 Άρθρο 24 § 7

**Πίνακας 1 Βασικές λογιστικές ομοιότητες μεταξύ των ΔΠΧΠ και των ελληνικών λογιστικών προτύπων (νόμος 4308/2014).**

## 1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΈΝΩΣΗ

Ο στόχος της εναρμόνισης είναι να οδηγήσει τις οικονομικές εκθέσεις σε υψηλότερο βαθμό συγκρισιμότητας (Wolk και Heaston, 1992). Σύμφωνα με τους Tay και Parker (1990), η εναρμόνιση είναι μια διαδικασία που αποσκοπεί στην εξάλειψη της ποικιλομορφίας των λογιστικών πρακτικών, ενώ η ομοιομορφία ή αρμονία είναι μια διαδικασία στην οποία οι οντότητες συγκεντρώνονται γύρω από μια ή λίγες διαθέσιμες διαδικασίες. Για τον Van der Tas (1992), η εναρμόνιση αποτελεί μια διαδικασία συντονισμού. Εν ολίγοις, η εναρμόνιση αντιπροσωπεύει τις προσπάθειες που καταβάλλουν οι νομοθέτες και οι φορείς καθορισμού των λογιστικών προτύπων για την μείωση της ποικιλίας των λογιστικών θεμάτων που χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση ή την εξεργασία συναλλαγών (Aisbitt, 2001). Επιπλέον, η τυποποίηση είναι μια διαδικασία που συνεπάγεται ομοιομορφία. Με άλλα λόγια, η τυποποίηση είναι μια άκαμπτη διαδικασία στην οποία όλοι θα πρέπει να κάνουν το ίδιο, ενώ η εναρμόνιση είναι μια συμβιβαστική προσέγγιση (Cañibano και Mora, 2000).

Ο Van der Tas (1988) ορίζει δύο κατηγορίες για την έννοια της εναρμόνισης. Αρχικά διακρίνει την εναρμόνιση σε επίσημη και υλική εναρμόνιση, με την πρώτη να ασχολείται με ομοιομορφία μεταξύ των λογιστικών προτύπων και της νομοθεσίας, ενώ η υλική εναρμόνιση σχετίζεται με τους ετήσιους λογαριασμούς. Επιπλέον, ο παραπάνω μελετητής διαχωρίζει την εναρμόνιση σε εναρμόνιση των μετρήσεων, η οποία αναλύει την ποικιλομορφία των μεθόδων της εφαρμοσμένης λογιστικής, και την γνωστοποιημένη εναρμόνιση, η οποία ελέγχει την έκταση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται μέσω των ετήσιων λογαριασμών. Επιπλέον, η αυθόρμητη εναρμόνιση λαμβάνει χώρα χωρίς την έναρξη κάποιας διαδικασίας τυποποίησης.

Παρόλα αυτά, η ραχοκοκαλιά του έργου του Van der Tas (1988), είναι η ανάπτυξη και η προσαρμογή των τριών δεικτών συγκέντρωσης, οι οποίοι καθορίζουν σε ποιο βαθμό πραγματοποιήθηκε η εναρμόνιση, του δείκτη H, του δείκτη I και του δείκτη C. Ένας άλλος δείκτης είναι αυτός που κατασκευάστηκε από τον Cooke (1989). Ο συγκεκριμένος μελετητής δημιούργησε ένα ευρετήριο για να μετρήσει την έκταση των πληροφοριών που κοινοποιήθηκαν από 90 σουηδικές επιχειρήσεις (γνωστοποιημένη εναρμόνιση). Ο δείκτης που δημιούργησε αποτελούνταν από 224 στοιχεία που θεωρούσε ότι θα πρέπει να περιλαμβάνονται στους ετήσιους λογαριασμούς. Κάθε στοιχείο θεωρείται μια διχοτομημένη μεταβλητή, ενώ μετρούσε



με 1 όποια πληροφορία παρέχονταν από την επιχείρηση και με 0 όποια πληροφορία δεν παρέχονταν. Επίσης δεν χρησιμοποιήθηκαν διαρθρωτικοί συντελεστές και κάθε στοιχείο είχε την ίδια σημασία.

Ένας άλλος τρόπος για την υλική εναρμόνιση είναι η χρήση της στατιστικής μοντελοποίησης. Η βιβλιογραφία της λογιστικής και της ελεγκτικής σχετικά με την επίσημη εναρμόνιση είναι λιγότερο συχνή, κυρίως λόγω των προβλημάτων που παρουσιάζει η ανάλυση της διεθνούς νομοθεσίας. Μια ανασκόπηση της βιβλιογραφίας του δημοσίου τομέα δείχνει ότι επικεντρώνεται στην έρευνα των ετήσιων λογαριασμών ή στην σύγκριση των προτύπων και της νομοθεσίας. Συνεχίζοντας, ο Ingram (1986), αναλύει τη σχέση μεταξύ ενός δείκτη συμμόρφωσης του λογιστικού μοντέλου χρηματοδότησης για την τοπική αυτοδιοίκηση και των μέτρων κινδύνου των ομολόγων. Το συγκεκριμένο μοντέλο δέχτηκε αρνητικές κριτικές, επειδή η επεξεργασία του δείκτη ήταν περίπλοκη και υποκειμενική.

Αργότερα, οι Ingram και DeJong (1987) εξέτασαν εμπειρικά τη σχέση μεταξύ του ύψους των οικονομικών πληροφοριών σε επίπεδο τοπικών κυβερνήσεων και των οικονομικών κινήτρων των τοπικών μανάτζερ να προσφέρουν αυτού του είδους τις πληροφορίες. Σύγκριναν λοιπόν τις συλλεγμένες πληροφορίες από τις τοπικές κυβερνήσεις, οι οποίες απαιτούνταν να συμμορφωθούν με τις Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές, με εκείνων των τοπικών κυβερνήσεων που ακολουθούσαν τις διαδικασίες γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων τους, και με εκείνες τις τοπικές κυβερνήσεις που δεν εφαρμόζουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην τοπική αυτοδιοίκηση. Επίσης, οι Allen και Sander (1994) πραγματοποίησαν μια μελέτη σχετικά με τους πολιτικούς παράγοντες που εξηγούν τις αλλαγές στις πληροφορίες που αποκαλύπτουν οι τοπικές κυβερνήσεις, βασισμένοι στην έκθεση των παραπάνω μελετητών σχετικά με τις πληροφορίες που αποκαλύφθηκαν από τις αμερικανικές τοπικές κυβερνήσεις.

Τέλος, προκειμένου να κατανοήσουμε την έλλειψη έρευνας για την εναρμόνιση του δημοσίου τομέα, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στον ιδιωτικό τομέα η εναρμόνιση θεωρείται απαραίτητη λόγω της παγκοσμιοποιημένης αγοράς, ενώ στην λογιστική του δημοσίου τομέα χρειάζονται και άλλα επιχειρήματα, όπως η ύπαρξη κοινής ευρωπαϊκής αγοράς ή η ανάγκη πρόσβασης στις χρηματοδοτικές ενισχύσεις από διεθνείς οργανισμούς. Η διαδικασία επηρεάζεται επίσης από την καθυστέρηση

ανάπτυξης δημόσιων λογιστικών συστημάτων. Επίσης, υπάρχει έλλειψη μελετών για την ανάλυση των οικονομικών και λειτουργικών οφελών της υιοθέτησης του IPSAS (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα) από τις οντότητες του δημοσίου τομέα (Burlaud, 2001;Ali, 2005).

Προκειμένου να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα των διαφορετικών λογιστικών συστημάτων στην παγκόσμια αγορά, δημιουργήθηκε όπως προαναφέρθηκε, η IASC (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) το 1973. Η IASC οδήγησε το 2001 ώστε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) να προωθήσει ένα σύνολο λογιστικών προτύπων με βάση τον προσδιορισμό των βέλτιστων λογιστικών πρακτικών σε παγκόσμιο επίπεδο. Με το IASB δημιουργήθηκε ένα νέο σύστημα λογιστικών προτύπων χωρίς σύνορα που άνοιξε τις πόρτες των διεθνών αγορών σε όλες τις εταιρείες που επιθυμούν να λειτουργήσουν εκεί (Burlaud, 2001 ;Ali, 2005).

Το κύριο εργαλείο αυτού του νέου συστήματος πήρε το όνομα IFRS (International Financial Reporting Standards Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), τα οποία είναι ένα σύνολο διεθνών λογιστικών προτύπων που αναφέρουν τον τρόπο με τον οποίο συγκεκριμένα είδη συναλλαγών και άλλα γεγονότα πρέπει να αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Τα ΔΠΧΑ εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και καθορίζουν με ακρίβεια τον τρόπο με τον οποίο οι λογιστές πρέπει να τηρούν και να αναφέρουν τους λογαριασμούς τους. Τα ΔΠΧΑ δημιουργήθηκαν για να υπάρχει μια κοινή λογιστική γλώσσα, έτσι ώστε οι επιχειρήσεις και οι λογαριασμοί να μπορούν να γίνουν κατανοητά από εταιρεία σε εταιρεία και από χώρα σε χώρα (Burlaud, 2001 ;Ali, 2005).

Η αυξημένη παγκοσμιοποίηση και οι απαιτήσεις των κεφαλαιαγορών για σχετικές και συγκρίσιμες πληροφορίες διεθνώς έχουν κορυφωθεί με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002<sup>3</sup> της ΕΕ ο οποίος απαιτεί την εφαρμογή των ΔΠΧΠ από εταιρείες που είναι εισηγμένες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια. Η διαδικασία της λογιστικής εναρμόνισης απέχει πολύ από τη διαδικασία συναίνεσης. Η μελέτη της

---

<sup>3</sup> Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002R1606&from=EL>

σχετικής βιβλιογραφίας παρουσιάζει θετικά και αρνητικά επιχειρήματα (Burlaud, 2001 ;Ali, 2005). Η συχνότερη κριτική επικεντρώνεται στο γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα πρέπει να προσαρμοστεί στο οικονομικό και κοινωνικό πλαίσιο στο οποίο ενσωματώνεται η εταιρεία (Horwood, 1994, Lehman, 2005). Ωστόσο, αν και υπάρχουν πολλοί επικριτές, φαίνεται ότι καθώς εξελίσσεται η διαδικασία της παγκοσμιοποίησης των χρηματοπιστωτικών αγορών, οι φωνές υπέρ της λογιστικής εναρμόνισης φαίνονται να επικρατούν (Thorell και Whittington, 1994; Cairns, 1997).

Όμως, σε αυτή τη διαδικασία, οι δυσκολίες εφαρμογής δεν μπορούν να μην ληφθούν υπόψη. Η ανασκόπηση της βιβλιογραφίας δείχνει ότι υπάρχουν προκλήσεις στην εφαρμογή των ΔΠΧΠ από ευρωπαϊκές εταιρείες (Alp και Ustundag, 2007). Τέτοιες προκλήσεις δεν συνέβησαν μόνο κατά την περίοδο προσαρμογής της εθνικής νομοθεσίας στις οδηγίες της ΕΕ αλλά και κατά την εφαρμογή αυτής της νομοθεσίας (Wong, 2004). Με την ανάπτυξη των παγκόσμιων αγορών, η λογιστική εναρμόνιση δεν μπορεί πλέον να περιορίζεται στο ευρωπαϊκό έδαφος και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο τα κράτη μέλη αλλά και όλες οι χώρες που έχουν οικονομικές σχέσεις με την ΕΕ.

Στο πλαίσιο αυτό, το ζήτημα των προτύπων από διεθνείς οργανισμούς όπως το IASB συμπίπτει με τις ευρωπαϊκές οδηγίες που εστιάζονται στα σχετικά ζητήματα. Σύμφωνα με τη νομοθετική παράδοση και με τις ευρωπαϊκές οδηγίες, η λογιστική στην ΕΕ εξακολουθεί να αποτελεί θέμα που συνδέεται με τα νομικά και φορολογικά συστήματα. Αλλά αυτό θα πρέπει να αλλάξει, δεδομένου ότι το μέλλον της διαδικασίας εναρμόνισης σχετίζεται με την ανταπόκριση στις απαιτήσεις των κεφαλαιαγορών, οι οποίες απαιτούν μια νέα προσέγγιση της οικονομικής πληροφόρησης από την ΕΕ. (Emenyonu και Gray, 1992; Nobes 1993 ; Joos και Lang, 1994; Haller και Kepler, 2002; Baker και Barbu, 2007). Στο στάδιο της λογιστικής εναρμόνισης στην Ευρώπη εντοπίζονται τρία στάδια (Giner και Mora, 2001).

Ένα πρώτο στάδιο έρευνας, που έδειξε τη λογιστική πρακτική και τους κανονισμούς των χωρών, βοήθησε την επίσημη διαδικασία εναρμόνισης και επέτρεψε να γίνει κατανοητή η ποικιλομορφία των προτύπων και των πρακτικών των εταιρειών. Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας σηματοδότησε την αρχή του δεύτερου σταδίου. Οι εταιρείες αρχίζουν να παίρνουν ενεργό ρόλο στη διαδικασία εναρμόνισης

ασκώντας πίεση στα θεσμικά όργανα έτσι ώστε οι νέοι λογιστικοί κανόνες να επιτρέπουν μεγαλύτερη συγκρισιμότητα της λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτείται από τις παγκόσμιες αγορές. Σε αυτό το στάδιο, οι πολυεθνικές εταιρείες, των οποίων τα λογιστικά συστήματα επηρεάστηκαν σε μεγάλο βαθμό από την ανάγκη προσφυγής στις κεφαλαιαγορές πέραν των συνόρων, ξεχώρισαν. Τέλος, η υιοθέτηση του ενιαίου νομίματος σήμανε το τρίτο στάδιο, το οποίο συνδέθηκε επίσης με τη δημιουργία του Ευρωπαϊκού Χρηματιστηρίου - Euronext. Η ΕΕ είναι σήμερα η σημαντικότερη δύναμη εναρμόνισης των μεγάλων οικονομιών. Η εναρμόνιση επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των οδηγιών και των κανονισμών που επιβάλλει η ΕΕ. Από το 2005, οι λογιστικές πρακτικές των εισηγμένων εταιρειών υπόκεινται σε εξωτερικούς ελέγχους γνωστούς ως επιβολή χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στην ΕΕ, ο σκοπός της εφαρμογής των προτύπων για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες είναι η προστασία των επενδυτών και η προώθηση της εμπιστοσύνης στην αγορά (CESR, 2003).

Όπως είδαμε λοιπόν και παραπάνω, υπάρχει μεγάλη ανάγκη εφαρμογής ενιαίων λογιστικών προτύπων από τις επιχειρήσεις. Εν συνεχεία, στο κεφάλαιο 2 παρουσιάζονται η έννοια και το περιεχόμενο της ελεγκτικής, τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα καθώς και δύο φορείς ελεγκτικών προτύπων, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζονται τα διεθνή πρότυπα ελέγχου στα πλαίσια της ελεγκτικής. Ειδικότερα, αναφέρονται και επισημαίνονται η έννοια της ελεγκτικής, παρουσιάζονται τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα ενώ παρουσιάζονται δύο βασικά συμβούλια και φορείς που είναι υπεύθυνα για τα ελεγκτικά πρότυπα, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Ασφάλισης.

### **2.1.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πλέον σημαντικούς και ιδιαιτέρως κρίσιμους κλάδους της Λογιστικής Επιστήμης (Hillary, 1998). Η ελεγκτική είναι ο κλάδος εκείνος της οικονομικής των επιχειρήσεων αντικείμενο του οποίου είναι οι κανόνες, οι αρχές, οι προϋποθέσεις και οι όροι για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε περίπτωση όπου συντρέχει οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Η ελεγκτική αποτελεί το σύνολο των αρχών οι οποίες έχουν ως στόχο την συστηματική οριοθέτηση του είδους και του τρόπου ελέγχου εκ μέρους των αρμοδίων οργάνων στις οικονομικές μονάδες που διαχειρίζονται ξένη περιουσία, προκειμένου να αποφευχθούν τα λάθη ή και οι καταχρήσεις (Drogalas et al., 2006). Η Ελεγκτική ανεξάρτητα από τη νομική μορφή των οικονομικών μονάδων που ελέγχει, δηλαδή, αν πρόκειται για μονάδες ιδιωτικού ή δημόσιου χαρακτήρα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, καθώς επίσης και ανεξάρτητα από το αντικείμενο της εκμετάλλευσης, ασχολείται με τη διατύπωση ενός συνόλου κανονιστικών αρχών και κανόνων οι οποίες αφορούν τον τρόπο και τις μεθόδους διεξαγωγής οικονομικών ελέγχων στις οικονομικές αυτές οντότητες με σκοπό την διαπίστωση σχετικά με την ορθή ή όχι παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων δράσης μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις με βάση τις γενικά παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή με βάση την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος) (Taylor, 1991).

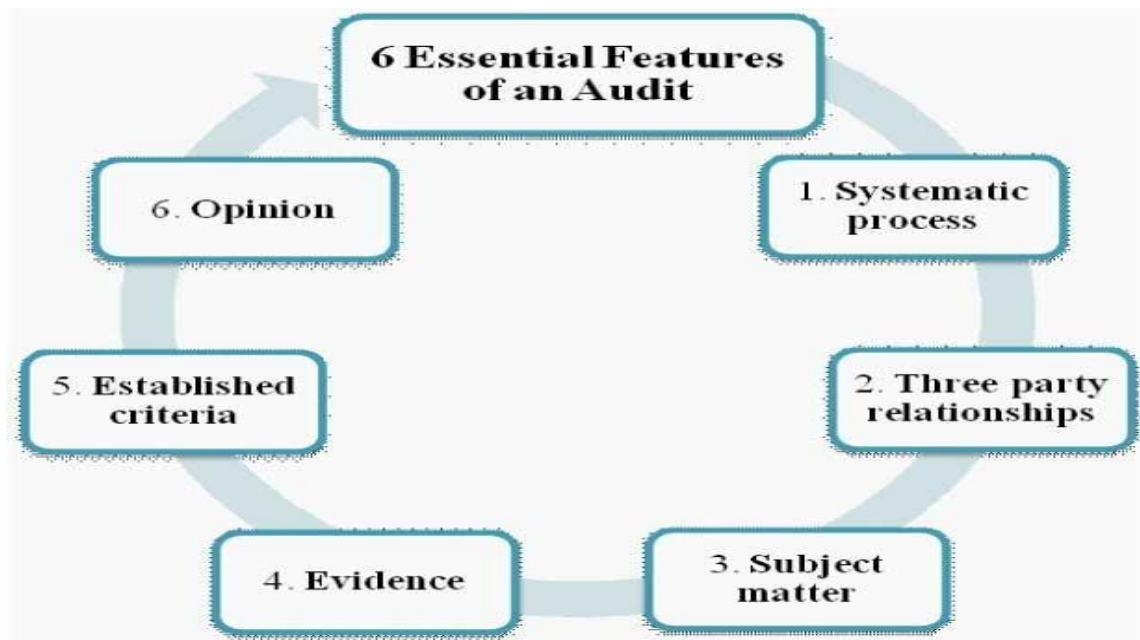
Έτσι, σύμφωνα με την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), η ελεγκτική είναι η ανεξάρτητη εξέταση των οικονομικών πληροφοριών μιας οικονομικής οντότητας, ανεξάρτητα από το εάν αυτή είναι προσανατολισμένη στο κέρδος ή όχι, και ανεξαρτήτου μεγέθους και νομικής μορφής (IFAC, 2018). Από την άλλη πλευρά, οι Spicer και Pegler (1958), ορίζουν την ελεγκτική ως μια εξέταση των βιβλίων, των λογαριασμών και δελτίων μιας επιχείρησης, η οποία θα επιτρέψει στον ελεγκτή να βεβαιωθεί ότι ο ισολογισμός έχει καταρτιστεί σωστά, έτσι ώστε να δίνεται μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Σύμφωνα με την Αμερικανική Ένωση Λογιστικής, η ελεγκτική είναι μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής απόκτησης και αξιολόγησης στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς για τις οικονομικές ενέργειες και εκδηλώσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί ο βαθμός αντιστοιχίας μεταξύ αυτών των ισχυρισμών και των καθορισμένων κριτηρίων και η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων τους στους ενδιαφερόμενους χρήστες (American Accounting Association, 2018). Έτσι, από τα παραπάνω, προκύπτει ότι η ελεγκτική είναι η συστηματική και επιστημονική εξέταση των λογιστικών βιβλίων και των αρχείων μιας επιχείρησης, ενώ παρέχει την δυνατότητα στον ελεγκτή να κρίνει εάν ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων έχουν καταρτιστεί σωστά, ώστε να παρουσιάζουν μια πραγματική και δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και του κέρδους ή της ζημιάς για την οικονομική χρήση. Ο ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει διάφορα βιβλία, λογαριασμούς και συναφή αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να βεβαιωθεί για την ακρίβεια και την αυθεντικότητα και να κρίνει με αυτόν τον τρόπο την οικονομική υγεία της επιχείρησης. Τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι πολύ σημαντικά για την φήμη και την επιτυχία της επιχείρησης. Επιπλέον, οι έλεγχοι είναι πολύτιμοι για τις εξωτερικές θυγατρικές εταιρίες, αφού οι μέτοχοι και οι επενδυτές διαβεβαιώνονται για την επιλογή τους στις επενδύσεις (Chan et al., 2008).

Συνεχίζοντας, τα έξι βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου είναι (Kim et al., 2009) (Διάγραμμα1):

- Η συστηματική διαδικασία: Ο έλεγχος είναι μια συστηματική και επιστημονική διαδικασία που ακολουθεί μια σειρά δραστηριοτήτων, οι οποίες είναι λογικές, δομημένες και οργανωμένες,

- Η σχέση με τρίτους: Η διαδικασία ελέγχου περιλαμβάνει τρία μέρη, τους μετόχους, τα διευθυντικά στελέχη και τους ελεγκτές.
- Θεματική κατηγορία: Οι ελεγκτές δίνουν την διαβεβαίωση για ένα συγκεκριμένο θέμα. Ωστόσο, το αντικείμενο μπορεί να διαφέρει σημαντικά όπως για παράδειγμα τα δεδομένα, τα συστήματα και οι συμπεριφορές.
- Τα στοιχεία: Η διαδικασία ελέγχου απαιτεί τη συγκέντρωση των αποδεικτικών στοιχείων, δηλαδή των οικονομικών και των μη χρηματοοικονομικών στοιχείων και την εξέταση αυτών
- Τα καθιερωμένα κριτήρια: Τα αποδεικτικά στοιχεία θα πρέπει να αξιολογούνται βάσει καθορισμένων κριτηρίων, τα οποία περιλαμβάνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τις Γενικές Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές, τις πρακτικές του κλάδου κτλ.
- Η άποψη: Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει την άποψη του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ή του οργανισμού.

Διάγραμμα 1: Τα έξι χαρακτηριστικά του ελέγχου



Πηγή: <http://bankofinfo.com/>

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η ελεγκτική μπορεί να διαχωριστεί σε εσωτερική και εξωτερική ελεγκτική. Το 1999, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors (IIA)), όρισε την εσωτερική ελεγκτική ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική δραστηριότητα με σκοπό την δημιουργία αξίας και την βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού. Η εσωτερική ελεγκτική βοηθά μια επιχείρηση να ολοκληρώσει τους στόχους της μέσω μιας συστηματικής, πειθαρχημένης προσέγγισης για την αξιολόγηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, του ελέγχου και της διακυβέρνησης. Ένας άλλος ορισμός του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζεται από τον Soltani. Αναφέρει ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια δραστηριότητα αξιολόγησης που έχει καθιερωθεί στο εσωτερικό μιας εταιρείας ως υπηρεσία. Οι λειτουργίες του περιλαμβάνουν την εξέταση, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας της λογιστικής και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (Soltani, 2007).

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει σχεδιαστεί για να βοηθήσει την οργάνωση να επιτύχει τους στόχους της. Η εκπλήρωση των οργανωσιακών στόχων ορίζουν την επιτυχία μιας επιχείρησης. Οι επιχειρηματικοί στόχοι είναι οργανωτικοί στόχοι και αναφέρονται στο τι θέλει να πετύχει μια επιχείρηση. Εάν οι επιχειρηματικοί στόχοι είναι συνεπείς και μπορούν να μετρηθούν, αποτελούν στην πραγματικότητα κριτήρια αξιολόγησης της επιτυχίας του οργανισμού. Η επιχείρηση αναφέρει τους στόχους της στις δηλώσεις αποστολής της και οράματος. Η δήλωση αποστολής μεταδίδει το προφίλ της επιχείρησης και το τι επιθυμεί να πραγματοποιήσει. Η δήλωση οράματος κάνει γνωστές τις προσδοκίες σε σχέση με ότι μια επιχείρηση επιθυμεί να επιτύχει στο μέλλον (Reding et.al, 2013). Σύμφωνα με τους Reding et.al (2013), οι επιχειρηματικοί στόχοι αποτελούν μέτρα επιτυχίας για την επιχείρηση, αλλά για έναν εσωτερικό ελεγκτή, παρέχουν τα θεμέλια για τους στόχους δέσμευσης. Οι στόχοι δέσμευσης είναι οι στόχοι του εσωτερικού ελεγκτή που θα πρέπει να επιτευχθούν εντός της επιχείρησης. Η αποστολή του εσωτερικού ελεγκτή είναι να βοηθήσει την επιχείρηση να επιτύχει τους στόχους της. Ως εκ τούτου, ο σωστός και λεπτομερής ορισμός των στόχων δέσμευσης εντός μιας συγκεκριμένης επιχείρησης είναι ζωτικής σημασίας.

Ένα άλλο σημαντικό στοιχείο για την εκπλήρωση των οργανωτικών στόχων και τη βιώσιμη επιτυχία είναι η αποτελεσματική διαδικασία διαχείρισης κινδύνων,



ελέγχου και διακυβέρνησης. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή είναι να αξιολογήσει και να βελτιώσει αυτές τις διαδικασίες (Reding et.al, 2013):

- Η διαδικασία διακυβέρνησης είναι η επίτευξη των στόχων του οργανισμού με την έγκριση, τις οδηγίες και την εποπτεία της διοίκησης και του διοικητικού συμβουλίου,
- Η διαχείριση των κινδύνων είναι μια διαδικασία κατανόησης και αντιμετώπισης των αβεβαιοτήτων από την διοίκηση του οργανισμού. Οι αβεβαιότητες είναι όλοι οι κίνδυνοι και οι ευκαιρίες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν (θετικά ή αρνητικά) την ικανότητα του οργανισμού να επιτύχουν τους στόχους τους,
- Ο έλεγχος είναι μια διαδικασία μετριασμού του κινδύνου στο επίπεδο που μπορεί να γίνει αποδεκτό από την διοίκηση του οργανισμού.

Σύμφωνα με τον Pickett (2005), οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι σε θέση να βοηθήσουν την ανώτατη διοίκηση με τα ακόλουθα:

- Παρακολούθηση δραστηριοτήτων που η ανώτατη διοίκηση δεν μπορεί να παρακολουθήσει,
- Προσδιορισμός ευκαιριών και ελαχιστοποίηση των κινδύνων αποτυχίας,
- Επικύρωση εκθέσεων στα ανώτερα διευθυντικά στελέχη,
- Προστασία των ανώτερων διοικητικών στελεχών σε τεχνικές αναλύσεις πέρα από τις δικές τους γνώσεις,
- Παροχή πληροφοριών για την διαδικασία λήψης αποφάσεων,
- Ανασκόπηση για το μέλλον και το παρελθόν,
- Βοήθεια στους μάνατζερς μέσω της επισήμανσης της παραβίασης διαδικασιών και της διαχείρισης των βασικών αρχών της λογιστικής.

Ο κύριος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να προσθέσει αξία στην επιχείρηση μέσω της παροχής αξιόπιστων και συμβουλευτικών δραστηριοτήτων. Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι λειτουργικοί, τακτικοί και να βελτιώνουν τις στρατηγικές και τις λειτουργίες της επιχείρησης. Ωστόσο, η ερμηνεία αυτού του ρόλου είναι μεγάλη και

πολυδιάστατη. Τα κύρια καθήκοντα όμως είναι η βοήθεια στις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης και στην δημιουργία προστιθέμενης αξίας για τις επιχειρήσεις. Στην πραγματικότητα, ο εσωτερικός έλεγχος εξαρτάται από τις ειδικές ανάγκες των οργανισμών και τον τομέα που λειτουργούν (Reding et.al, 2013).

Ο Pitt (2014), παρέχει μια ακόμη κατηγοριοποίηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου με βάση εάν διενεργείται στον δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα και όχι σε σχέση με το περιβάλλον του οργανισμού, όπως πρότεινε ο Pickett (2005). Για τον δημόσιο τομέα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι να επικεντρωθεί στην αποδοτική και αποτελεσματική δαπάνη του δημοσίου χρήματος. Στον ιδιωτικό τομέα, ο εσωτερικός έλεγχος θα μετρά και θα επικεντρωθεί στην ικανότητα του να ικανοποιεί όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη με ταυτόχρονη εξασφάλιση κέρδους.

Είναι λοιπόν σαφές ότι ο τακτικός εσωτερικός έλεγχος μιας επιχείρησης αποτελεί σημαντική πηγή αποφυγής κινδύνου, αφού μπορεί να αποτρέψει την απάτη, την νομισματική απώλεια, την καταστροφή της φήμης ή της μάρκας ή εν τέλει και την κατάρρευση της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, είναι ουσιώδες για την λειτουργία της επιχείρησης να διενεργείται ο εσωτερικός έλεγχος ανεξάρτητα ενώ θα πρέπει να διασφαλίζεται και η κατάλληλη πρόσβαση στην επιτροπή ελέγχου. Οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να χρηματοδοτούνται, να στελεχώνονται κατάλληλα και να λειτουργούν με βάση το περιβάλλον, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της επιχείρησης (Ohja, 2012).

Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος είναι η διαδικασία κατά την οποία οι ελεγκτές επαληθεύουν τα οικονομικά δηλωθέντα στοιχεία μιας επιχείρησης και προετοιμάζουν την εξαγωγή των συμπερασμάτων τους πάνω σε αυτά σχετικά με το εάν αυτά είναι αληθή, αντιπροσωπευτικά και κατάλληλα (Johnson et al., 2002). Αυτή η διαδικασία απαιτείται δεδομένου ότι οι οικονομικές δηλώσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες χρησιμοποιούνται για παράδειγμα για την ενημέρωση των μετόχων, προέρχονται από την εσωτερική οργάνωση και ως εκ τούτου θα μπορούσαν να είναι διαστρεβλωμένες, κρίνοντας τον αντικειμενικό και εξωτερικό έλεγχο επιτακτικό, ώστε να παρέχεται πρόσθετη διαβεβαίωση σε όλους τους ενδιαφερομένους. Έτσι, η επαλήθευση των οικονομικών στοιχείων

πραγματοποιείται από έναν εξωτερικό ελεγκτή. Τα θέματα για επαλήθευση είναι (Cassell et al., 2013):

- Οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν κατάλληλα τις λογιστικές διαδικασίες και τα πρότυπα της γενικά αποδεκτής λογιστικής;
- Οι οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν με ειλικρίνεια την οικονομική θέση της εταιρείας και δημοσιοποιούνται επαρκώς όλες οι σχετικές πληροφορίες;

Η επαλήθευση των οικονομικών στοιχείων πραγματοποιείται με εξωτερικό έλεγχο για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, δηλαδή για ένα οικονομικό έτος. Επιπλέον, οι εξαμηνιαίες ή οι τρίμηνες δηλώσεις υπόκεινται και αυτές μερικές φορές σε εξωτερικό έλεγχο (Lennox και Pittman, 2011). Ο βασικός σκοπός του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου είναι η επαλήθευση των οικονομικών καταστάσεων. Η αξιολόγηση του κινδύνου μιας ουσιώδους ανακρίβειας είναι καθοριστικής σημασίας, αλλά ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει επίσης τις τάσεις των επιδόσεων των επιχειρήσεων. Αυτό προσθέτει αξία στον έλεγχο και μπορεί να συμβάλει στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Lennox και Pittman, 2011). Ένας αυστηρός έλεγχος επίσης μπορεί να οδηγήσει σε πληροφορίες σχετικά με τις περιοχές που μπορούν να βελτιωθούν σημαντικά και έτσι να αναπτυχθεί περαιτέρω μια επιχείρηση, ενώ ο ελεγκτής μπορεί να κοινοποιήσει τα αποτελέσματα του στην υπό έλεγχο επιχείρηση και έτσι ο έλεγχος να έχει μεγαλύτερη ποιότητα κατά την επαλήθευση των οικονομικών καταστάσεων. Οι εξωτερικοί έλεγχοι είναι συχνά υποχρεωτικοί για τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις, όπως τα μεγαλύτερα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ωστόσο, πολλές μεγάλες επιχειρήσεις επιλέγουν τον εξωτερικό έλεγχο, επειδή πιθανότατα αυξάνουν την εμπιστοσύνη στην χρηματοοικονομική τους επικοινωνία και με αυτόν τον τρόπο διευκολύνουν την ανάπτυξη της επιχείρησης τους (Lennox και Pittman, 2011).

## 2.2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards) συνιστούν το νομοθετικό κανονιστικό πλαίσιο, το οποίο καθορίζει τους κανόνες, τις διαδικασίες και τις αρχές με βάση τις οποίες διενεργείται το ελεγκτικό έργο και λειτουργούν ως βάση για τους επαγγελματίες οι οποίοι ασκούν εσωτερικό λογιστικό έλεγχο. Όπως και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία αναλύθηκαν συνοπτικά στο προηγούμενο κεφάλαιο και τα οποία αποσκοπούν στην ομοιόμορφη τήρηση των οικονομικών καταστάσεων, με παρόμοιο τρόπο και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Auditing Standards), έχουν ως στόχο την επίτευξη της ομοιόμορφης εκτέλεσης, σε διεθνές επίπεδο, του ελεγκτικού έργου, προς όφελος των χρηστών του έργου αυτού (IAS, 2018).

Η εκρηκτική ανάπτυξη των επενδύσεων και της άντλησης κεφαλαίων από τις παγκόσμιες αγορές έδωσε νέα έμφαση στην ανάπτυξη διεθνών λογιστικών, ελεγκτικών και δεοντολογικών προτύπων. Το παγκόσμιο λογιστικό επάγγελμα, μαζί με τους συντάκτες, τους χρήστες, τις ρυθμιστικές αρχές και άλλους φορείς, καταβάλλει 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 αγορές αυτές τα τελευταία κυρίως χρόνια (IAS, 2018).

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Board – IAASB)<sup>4</sup> το οποίο λειτουργεί υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών

---

<sup>4</sup> Εκτός από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Board – IAASB), εκδίδει επίσης, ένα σύνολο άλλων Διεθνών προτύπων μεταξύ των οποίων τα Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements «ISREs») τα οποία εφαρμόζονται σε επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα Διεθνή Πρότυπα για Διασφαλιστικές Αναθέσεις (International Standards on Assurance Engagements «ISAEs»), και τα Διεθνή Πρότυπα για Συναφείς Υπηρεσίες (International Standards on Related Services «ISRSs»). Εκτός αυτών, το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης «IAASB» εκδίδει και τις Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (International Auditing Practice Statements «IAPS»), οι οποίες περιέχουν ένα σύνολο οδηγιών, επεξηγήσεων και κατευθύνσεων προς τους επαγγελματίες ελεγκτές για την αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Μεταξύ των οδηγιών που

(IFAC), ενώ σε κωδικοποιημένη μορφή ολοκληρώθηκαν και κυκλοφόρησαν το 1994 (IAS, 2018).

Η δημιουργία και χρήση τους προέκυψε από την ανάγκη χρήσης κοινών λογιστικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων καθώς και κοινών ελεγκτικών προτύπων από τους ελεγκτές. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA) ξεκίνησαν να αναπτύσσονται ήδη από τα μέσα της δεκαετίας του 1970, και έκτοτε έχουν διανύσει μέχρι σήμερα πολύ δρόμο. Αρχικά, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ξεκίνησαν περισσότερο ως κατευθυντήριες γραμμές στο πλαίσιο της διαδικασίας εναρμόνισης της IFAC (International Federation of Accountants) με φορείς μέλη της (IAS, 2018).

Βασικός στόχος της IFAC είναι η ενίσχυση του παγκόσμιου λογιστικού επαγγέλματος, και η περαιτέρω ανάπτυξή του μέσω ενός συνόλου δραστηριοτήτων που αναπτύσσει σε διάφορους τομείς όπως για παράδειγμα στον τομέα της λογιστικής διαχείρισης, της δεοντολογίας, της εκπαίδευσης, και του λογιστικού ελέγχου έχοντας κατά κύριο λόγο την ευθύνη να ενισχύσει την χρήση των ελεγκτικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο. Κεντρικός στόχος της IFAC είναι η προαγωγή και περαιτέρω βελτίωση της ποιότητας και της ομοιομορφίας της διεθνούς πρακτικής μέσω της χρήσης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, καθώς και μέσω της έκδοσης οδηγιών για την ορθή εφαρμογή και ανάπτυξή τους (IAS, 2018).

Προκειμένου να εκδοθεί ένα Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο θα πρέπει να ακολουθηθεί μια διαδικασία τεσσάρων βημάτων.

1. Καταρχάς θα πρέπει η IAASB να επιλέξει το θέμα του Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου
2. Στη συνέχεια το θέμα ανατίθεται σε ειδική επιτροπή προκειμένου να το μελετήσει και να υποβάλει σχετικό σχέδιο
3. Στην τρίτη φάση, το σχέδιο εγκρίνεται από IAASB και διανέμεται στα μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC), για υποβολή σχετικών προτάσεων

---

εκδίδει το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης «IAASB» είναι οι Οδηγίες International Review Engagement Practice Statement «IREPSs, International Assurance Engagement Practice Statement «IAEPSs και International Related Services Practice Statement «IRSPSs).

4. Στο τέταρτο και τελικό στάδιο εγκρίνεται το οριστικό Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου σήμερα είναι τα ακόλουθα:

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ (ΔΠΔΠ) 1, ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΝ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Δπε 200, ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δπε 210, ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δπε 220, ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Δπε 230, ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δπε 240, ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΠΑΤΗ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Δπε 250, ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Δπε 260, ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Δπε 265, ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΛΕΙΨΕΩΝ ΣΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Δπε 300, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Δπε 315, ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ

Δπε 320, ΟΥΣΙΩΔΕΣ ΜΕΓΕΘΟΣ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δπε 330, ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

Δπε 402, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Δπε 450, ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δπε 500, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Δπε 501, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ – ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

Δπε 505, ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Δπε 510, ΑΡΧΙΚΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΛΟΠΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ

Δπε 520, ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Δπε 530, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

Δπε 540, ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ, ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ, ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Δπε 550, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

Δπε 560, ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Δπε 570, ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Δπε 580, ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Δπε 600, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΟΥ)

Δπε 610, ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Δπε 620, ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΔΗΜΟΝΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Δπε 700, ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Δπε 705, ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Δπε 706, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Δπε 710, ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Δπε 720, ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Δπε 800, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

Δπε 805, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Δπε 810, ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ



### **2.3. ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (I.A.S.B.)**

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί έναν ανεξάρτητο φορέα του ιδιωτικού τομέα που αναπτύσσει και εγκρίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ). Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λοιπόν λειτουργεί υπό την εποπτεία του Ιδρύματος Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ιδρύθηκε το 2001 για να αντικαταστήσει την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Μέχρι σήμερα το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αριθμεί 14 μέλη. Σύμφωνα με το καταστατικό του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το Συμβούλιο έχει την πλήρη ευθύνη για όλα τα τεχνικά θέματα, όπως η πλήρης διακριτικότητα κατά την ανάπτυξη και εφαρμογή της τεχνικής της ατζέντας, υπό την επιφύλαξη ορισμένων απαιτήσεων διαβούλευσης με τους διαχειριστές και το κοινό, η προετοιμασία και η έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και των σχεδίων έκθεσης σύμφωνα με την δέουσα διαδικασία που προβλέπεται από το καταστατικό, καθώς και την έγκριση και έκδοση των διερμηνειών που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών (IAS, 2018).

Εν συνεχεία και σύμφωνα με τα παραπάνω, υπό την επίβλεψη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργήθηκε το ίδρυμα IFRS, το οποίο αποτελεί έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό, ο οποίος είναι υπεύθυνος για την ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Αποστολή του είναι η ανάπτυξη προτύπων που θα φέρνουν την διαφάνεια, την λογοδοσία και την αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές όλου του κόσμου. Το έργο του εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον ενισχύοντας την εμπιστοσύνη, την ανάπτυξη και την μακροπρόθεσμη οικονομική σταθερότητα στην παγκόσμια οικονομία. Έτσι, οι δημόσιοι οργανισμοί που είναι αρμόδιοι για την ευημερία της παγκόσμιας οικονομίας υποστηρίζουν το έργο του ιδρύματος, μεταξύ των οποίων είναι η ομάδα G20, το Συμβούλιο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας και η Παγκόσμια Τράπεζα. Όπως επισημαίνεται στην επίσημη ιστοσελίδα του, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης φέρνουν την διαφάνεια βελτιώνοντας την διεθνή συγκρισιμότητα και την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών,

επιτρέποντας στους επενδυτές και άλλους συμμετέχοντες στην αγορά να λαμβάνουν τεκμηριωμένες οικονομικές αποφάσεις, ενισχύουν την υπευθυνότητα μειώνοντας το χάσμα πληροφόρησης μεταξύ των παροχών κεφαλαίου και των ανθρώπων που έχουν επενδύσει τα χρήματά τους παρέχοντας τις κατάλληλες πληροφορίες που απαιτούνται για την διαχείριση του λογαριασμού, ενώ συμβάλλουν στην οικονομική αποτελεσματικότητα μέσω της βοήθειας προς τους διευθυντές να εντοπίζουν ευκαιρίες και κινδύνους σε όλο τον κόσμο, βελτιώνοντας έτσι την κατανομή κεφαλαίου. Άλλωστε, η χρήση μια ενιαίας και αξιόπιστης γλώσσας λογιστικής μειώνει το κόστος του κεφαλαίου και μειώνει το διεθνές κόστος αναφοράς για τις επιχειρήσεις (IFRS,2018).

## **2.4. ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IAASB)**

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) είναι ανεξάρτητο όργανο που καθορίζει πρότυπα και εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον, καθορίζοντας διεθνή πρότυπα υψηλής ποιότητας για τον έλεγχο, τον ποιοτικό έλεγχο, την αναθεώρηση, την διασφάλιση και συναφείς υπηρεσίες και διευκολύνει τη διεθνή σύγκλιση και τα εθνικά πρότυπα. Με τον τρόπο αυτό, το IAASB ενισχύει την ποιότητα και την ομοιομορφία της πρακτικής σε ολόκληρο τον κόσμο και ενισχύει την εμπιστοσύνη του κοινού στο παγκόσμιο επάγγελμα του ελεγκτή και του ασφαλιστικού κλάδου. Η στρατηγική του IAASB για το 2015-2019 και το πρόγραμμα εργασίας του IAASB για το 2015-2016 καθόρισαν την κατεύθυνση και τις προτεραιότητες των δραστηριοτήτων του. Οι προσπάθειες του IAASB επικεντρώνονται στην ανάπτυξη, υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών προτύπων που αφορούν τον έλεγχο, τον ποιοτικό έλεγχο, την αναθεώρηση, άλλες εγγυήσεις και συναφείς υπηρεσίες. Η μεσοπρόθεσμη στρατηγική του IAASB αφορά τα ακόλουθα τρία κύρια θέματα για το δημόσιο συμφέρον (IFAC, 2018):

- Υποστήριξη της παγκόσμιας οικονομικής σταθερότητας,
- Ενίσχυση του ρόλου, της συνάφειας και της ποιότητας της αξιοπιστίας και των συναφών υπηρεσιών σε έναν εξελισσόμενο κόσμο,
- Διευκόλυνση της υιοθέτησης και εφαρμογής των προτύπων.

Το IAASB ακολουθεί μια αυστηρή διαδικασία για να αναπτύξει τις δηλώσεις του. Οι εισροές αποκτώνται από ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων των συμβούλων οργάνωσης συμβουλευτικών ομάδων της Συμβουλευτικής Ομάδας του IAASB, των οργάνων μελών της IFAC και των μελών τους, των ρυθμιστικών και εποπτικών οργάνων, των επιχειρήσεων, των κυβερνητικών οργανισμών, των επενδυτών, των συντακτών και του ευρέος κοινού (IFAC, 2018). Τα σχέδια έκθεσης των προτεινόμενων δηλώσεων δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα και προσκαλούνται σχόλια. Οι τελικές δηλώσεις συνοδεύονται από μια βάση συμπερασμάτων σχετικά με τα σχόλια που ελήφθησαν. Το Συμβούλιο Εποπτείας του Δημόσιου Συμφέροντος (PIOB) επιβλέπει το έργο του IAASB για να διασφαλίσει ότι οι δραστηριότητες του

IAASB ακολουθούν τις δέουσες διαδικασίες και ανταποκρίνονται στο δημόσιο συμφέρον (IFAC, 2018 ).

Το IAASB είναι αφιερωμένο στην όσο το δυνατόν πιο διαφανή λειτουργία. Οι συνεδριάσεις του IAASB είναι ανοικτές για το κοινό και οι ημερήσιες διατάξεις των συνεδριάσεων, τα έγγραφα ημερήσιας διάταξης και τα κυριότερα σημεία των συναντήσεων δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα. Επιπλέον, ο ιστότοπος περιλαμβάνει ιστορικά των έργων , ηχογραφήσεις των συνεδριάσεων του IAASB, σχέδια έκθεσης IAASB και όλα τα σχόλια που διατυπώθηκαν σχετικά με τα εν λόγω σχέδια από τα ενδιαφερόμενα μέρη (IFAC, 2018).

Συνεχίζοντας, το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) ιδρύθηκε το Μάρτιο του 1978. Ήταν προηγουμένως γνωστό ως Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών (IAPC). Το αρχικό έργο του IAPC επικεντρώθηκε σε τρεις τομείς, στο αντικείμενο και πεδίο των ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων, στις επιστολές δέσμευσης και στις γενικές κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου (IFAC, 2018). Το 1991, οι κατευθυντήριες γραμμές του IAPC επαναδιατυπώθηκαν ως Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISAs). Το 2001, πραγματοποιήθηκε εκτεταμένη ανασκόπηση του IAPC και το 2002 αναδιοργανώθηκε το IAPC ως το Διεθνές Συμβούλιο Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB). Το 2003, η IFAC ενέκρινε μια σειρά μεταρρυθμίσεων που αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, στην περαιτέρω ενίσχυση των διαδικασιών καθορισμού προτύπων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων του IAASB, ώστε να ανταποκρίνονται στο δημόσιο συμφέρον. Τέλος, το 2004, το IAASB ξεκίνησε το πρόγραμμα Clarity , ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για τη βελτίωση της σαφήνειας των ISAs. Το πρόγραμμα αυτό περιλάμβανε την εφαρμογή νέων συμβάσεων σε όλες τις ISAs, είτε στο πλαίσιο μιας ουσιαστικής αναθεώρησης είτε μέσω μιας περιορισμένης αναδιατύπωσης για να αντικατοπτρίζει τις νέες συμβάσεις και θέματα γενικής σαφήνειας (IFAC, 2018 ).

Όπως φάνηκε λοιπόν και παραπάνω, υπάρχουν πολλές προϋποθέσεις που θα πρέπει να υφίστανται για να πραγματοποιηθεί ένας ασφαλής έλεγχος ο οποίος θα ανταποκρίνεται στις επιταγές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Μεταξύ άλλων, οι σωστές αρμοδιότητες και απαιτήσεις από την πλευρά του ελεγκτή, η ασφάλεια των τεκμηρίων και η συνεργασία με τις επιχειρήσεις αποτελούν σημαντικά κριτήρια επιτυχίας ενός ελέγχου, είτε αυτός πραγματοποιείται εντός είτε εκτός της

επιχείρησης. Στο επόμενο κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά τέσσερα συγκεκριμένα ελεγκτικά πρότυπα, το πρότυπο 500 που αφορά τα ελεγκτικά τεκμήρια, το πρότυπο 505 που αφορά τις εξωτερικές επιβεβαιώσεις, το πρότυπο 700 που αφορά στη διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων και το πρότυπο 705 που αφορά τις διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Εν συνεχεία, στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τέσσερα βασικά πρότυπα ελέγχου, τα οποία όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, αφορούν τα ελεγκτικά τεκμήρια, τις εξωτερικές επιβεβαιώσεις, την διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και την διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή.

### **3.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 500- ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ**

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 500 εξηγεί τι είναι αυτό που συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο στην διαδικασία ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Αντικείμενό του επίσης είναι η ευθύνη του ελεγκτή να προβαίνει στον σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων προκειμένου να έχει την δυνατότητα εξαγωγής συμπερασμάτων πάνω στα οποία θα βασίσει και επί των οποίων θα τεκμηριώσει τη γνώμη του. Το Δπε 500 καλείται προς εφαρμογή σε όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία αποκτώνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ο ελεγκτής εξετάζει την αξιοπιστία των στοιχείων ελέγχου που συγκεντρώθηκαν. Για παράδειγμα, τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου είναι πιο αξιόπιστα όταν υπάρχουν υπό μορφή εγγράφων (International Federation of Accountants, 2009).

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, το συγκεκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου είναι σημαντικό για έναν ελεγκτή, καθώς του παρέχει την δυνατότητα να εξαγάγει σημαντικά και σαφή συμπεράσματα για την οικονομική και διαχειριστική κατάσταση της επιχείρησης. Το συγκεκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου βρίσκεται σε ισχύ από 15<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 και η συμβολή του είναι σημαντική για τους ελεγκτές. Τα ελεγκτικά τεκμήρια επίσης μπορούν να οριστούν ως οι πληροφορίες που διαθέτει ο ελεγκτής και οι οποίες τον βοηθούν να καταλήξει σε σημαντικά συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τις πληροφορίες που περιέχονται στα λογιστικά αρχεία των οικονομικών καταστάσεων

καθώς και άλλες σχετικές πληροφορίες (International Federation of Accountants., 2009).

Αρχικά, ο ελεγκτής θα πρέπει να αντιλαμβάνεται αν τα ελεγκτικά τεκμήρια περιέχουν σχετικές και αξιόπιστες πληροφορίες. Επιπλέον, στην περίπτωση που τα ελεγκτικά τεκμήρια έχουν προέλθει από έναν ειδήμονα διοίκησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί κριτικά την ικανότητα, τις δυνάμεις και την αντικειμενικότητα αυτού του ειδήμονα, να κατανοεί την εργασία του ειδήμονα καθώς επίσης και να αξιολογεί την καταλληλότητα της εργασίας του ειδήμονα (International Federation of Accountants, 2009).

Εν συνεχεία, τα ελεγκτικά κριτήρια κρίνονται υψίστης σημασίας προκειμένου ένας ελεγκτής να υποστηρίξει την γνώμη του και να παρουσιάσει μια έκθεση για την επιχείρηση πάνω στην γνώμη αυτή. Τα τεκμήρια λοιπόν είναι κατά κύριο λόγο σωρευτικού χαρακτήρα και αποκτώνται από διαδικασίες ελέγχου που λαμβάνουν χώρα κατά την διάρκεια του ελέγχου. Επίσης, ενδέχεται να περιλαμβάνουν πληροφορίες από άλλες πηγές, όπως οι προηγούμενοι έλεγχοι, τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης ή του οργανισμού, καθώς και η χρήση της εργασίας του ειδήμονα της επιχείρησης (International Federation of Accountants, 2009). Τα ελεγκτικά τεκμήρια λοιπόν, περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες που προέρχονται από την διοίκηση και επιβεβαιώνουν την διοίκηση, καθώς και οποιαδήποτε πληροφορία προέρχεται από άλλες πηγές και έρχονται σε αντίθεση με τις πληροφορίες της διοίκησης. Σε κάποιες περιπτώσεις ορισμένες επιχειρήσεις όταν ελέγχονται από έναν ελεγκτή αρνούνται να παρουσιάσουν τα τεκμήρια και τις πληροφορίες τους, κάτι που συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο για έναν ελεγκτή και μάλιστα ισχυρό τεκμήριο. Έτσι, οι ελεγκτικές διαδικασίες για την λήψη απόφασης από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν την επιθεώρηση, την παρατήρηση, την επιβεβαίωση, τον επανυπολογισμό, την επανεκτέλεση κάποιων διαδικασιών καθώς και την ερώτηση κάποιων διερευνητικών ερωτημάτων. Ωστόσο, αν και ο ελεγκτής μπορεί να αντιληφθεί αρκετά από τα διερευνητικά ερωτήματα σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης και την αξιοπιστία τους, δεν αποτελούν από μόνα τους ελεγκτικά τεκμήρια (International Federation of Accountants, 2009).

Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων κρίνονται υψίστης σημασίας. Η επάρκεια αναφέρεται στην ποσότητα των τεκμηρίων που είναι

απαραίτητα για την εκτίμηση του ελεγκτή. Από την άλλη πλευρά, η καταλληλότητα σχετίζεται με την ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή το κατά πόσο είναι σχετικά και αξιόπιστα προκειμένου ο ελεγκτής να υποστηρίξει τα συμπεράσματα του που απορρέουν από την γνώμη του πάνω στα τεκμήρια. Θα πρέπει όμως να τονιστεί ότι το κατά πόσο αξιόπιστα κρίνονται τα τεκμήρια εξαρτάται από την πηγή και την φύση τους, καθώς και από τις περιστάσεις απόκτησης αυτών (International Federation of Accountants, 2009).

Τα περισσότερα τεκμήρια αποκτώνται από τις ελεγκτικές διαδικασίες στα λογιστικά αρχεία, όπως για παράδειγμα, μέσω ανάλυσης και ανασκόπησης, επανεκτέλεσης των διαδικασιών που ακολουθούνται στο λογιστήριο της επιχείρησης καθώς και μέσω της συμφωνίας των τύπων και των εφαρμογών των πληροφοριών (International Federation of Accountants, 2009). Από τα παραπάνω, ο ελεγκτής θα μπορέσει να κατανοήσει εάν τα λογιστικά αρχεία είναι συνεπή και συμφωνούν με τις οικονομικές καταστάσεις που διαθέτει η επιχείρηση. Τα συνεπή ελεγκτικά κριτήρια παρέχουν μεγαλύτερη διασφάλιση στο έργο του ελεγκτή. Μια επίσης πηγή των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι οι πληροφορίες από ανεξάρτητες πηγές οι οποίες δεν έχουν άμεση σχέση με την ίδια την επιχείρηση, όπως για παράδειγμα τα τεκμήρια των λογιστικών αρχείων και τα πρακτικά των συνεδριάσεων του οργανισμού (International Federation of Accountants, 2009).

Προκειμένου ο ελεγκτής να αποκτήσει τα απαραίτητα για εκείνον ελεγκτικά τεκμήρια δύναται να ακολουθήσει κάποιες διαδικασίες, όπως η εκτίμηση κινδύνου, οι δοκιμασίες δικλίδων καθώς και τις ουσιαστικές διαδικασίες οι οποίες περιλαμβάνουν δοκιμασίες ως προς τις λεπτομέρειες και ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (International Federation of Accountants, 2009). Επίσης, τα ελεγκτικά τεκμήρια που προέρχονται από προηγούμενους ελέγχους, μπορεί να αποτελούν σημαντικά τεκμήρια για έναν ελεγκτή, ο οποίος εκτελεί κάποιες ελεγκτικές διαδικασίες για να διαπιστώσει εάν υφίσταται συνεχιζόμενη σχετικότητα των τεκμηρίων (International Federation of Accountants, 2009). Σημασία κατά την διαδικασία του ελέγχου διαδραματίζουν η φύση και ο χρόνος, καθώς επηρεάζονται σημαντικά σε περιπτώσεις, όπου μερικά λογιστικά δεδομένα ή κάποιες άλλες πληροφορίες που χρειάζεται ο ελεγκτής είναι διαθέσιμα είτε σε ηλεκτρονική μορφή είτε μόνο για συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι όταν τα τιμολόγια ή οι παραγγελίες αγοράς βρίσκονται σε ηλεκτρονική μορφή. Επιπροσθέτως, μερικές



ηλεκτρονικές πληροφορίες ενδέχεται να μην μπορούν να ανακτηθούν έπειτα από ένα διάστημα. Έτσι, ο ελεγκτής θα πρέπει να ζητήσει να διατηρούνται κάποιες πληροφορίες για την μετέπειτα επισκόπησης τους ή για να εκτελεστούν ελεγκτικές διαδικασίες όταν οι πληροφορίες θα είναι διαθέσιμες προς έλεγχο και στην κατάλληλη μορφή (International Federation of Accountants, 2009).

Μέθοδοι ελέγχου λοιπόν ενδέχεται να είναι η επιθεώρηση, η παρατήρηση, η εξωτερική επιβεβαίωση, ο επανυπολογισμός, η επανεκτέλεση, οι αναλυτικές διαδικασίες και οι διερευνητικές ερωτήσεις. Ειδικότερα, η επιθεώρηση αφορά την εξέταση αρχείων και εγγράφων της επιχείρησης, είτε αυτά βρίσκονται σε ηλεκτρονική είτε σε αναλογική μορφή. Η επιθεώρηση των αρχείων αποτελεί έναν καλό τρόπο ελέγχου της αξιοπιστίας των τεκμηρίων, ανάλογα με την φύση τους και την πηγή τους, ενώ στην περίπτωση που τα αρχεία αυτά είναι εσωτερικά, διαφαίνεται η αποτελεσματικότητα των δικλίδων παραγωγής (International Federation of Accountants, 2009). Ωστόσο, η κατοχή μιας μετοχής από μια επιχείρηση δεν αποτελεί ελεγκτικό τεκμήριο, ενώ η επιθεώρηση σε μια σύμβαση εργασίας αποτελεί τεκμήριο ελέγχου, αφού μέσω αυτού φαίνεται αν έχουν ακολουθηθεί οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και στην συγκεκριμένη περίπτωση η αναγνώριση των εσόδων. Από την άλλη πλευρά, η μέθοδος της παρατήρησης συνίσταται στην παρακολούθηση της καταμέτρησης των αποθεμάτων από το προσωπικό, ενώ περιορίζεται στο χρονικό διάστημα που συμβαίνει καθώς και στον τρόπο που εκτελείται μια διαδικασία υπό τον φόβο της παρατήρησης. Η εξωτερική επιβεβαίωση αποτελεί τεκμήριο ελέγχου όταν ζητείται από τον ελεγκτή από μια εξωτερική πηγή. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής ενδέχεται να ζητήσει από μια τρίτη επιχείρηση ή οργανισμό να του στείλουν το τεκμήριο συμφωνίας μιας εμπορικής συμφωνίας. Έτσι, η τρίτη επιχείρηση θα πρέπει να στείλει στον ελεγκτή το ανάλογο αρχείο, ώστε ο ελεγκτής να είναι σε θέση να επιβεβαιώσει ή όχι ότι τηρούνται όλες οι προδιαγραφές μιας συμφωνίας και απουσιάζουν παράπλευρες συμφωνίες που μπορούν να επηρεάσουν τον τρόπο αναγνώρισης των κερδών της επιχείρησης (International Federation of Accountants, 2009). Ο επανυπολογισμός εκτελείται είτε χειρωνακτικά είτε πρακτικά και ουσιαστικά αποτελεί την διασταύρωση της μαθηματικής ακρίβειας των εγγράφων και των αρχείων. Η επανεκτέλεση αφορά την εκτέλεση εξωτερικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως μέρος των εσωτερικών δικλίδων της επιχείρησης ή του οργανισμού. Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν τις αξιολογήσεις των χρηματοοικονομικών

πληροφοριών από τον ελεγκτή με την βοήθεια της ανάλυσης των χρηματοοικονομικών δεδομένων. Τέλος, οι διερευνητικές ερωτήσεις αφορούν ερωτήσεις του ελεγκτή προς τα άτομα που έχουν την γνώση πάνω σε θέματα λογιστικής, και μπορούν πολλές φορές να αποτελέσουν ελεγκτικά τεκμήρια αν μια απάντηση σε αυτές τις ερωτήσεις μπορεί να οδηγήσουν σε αναζήτηση «κρυφών» στοιχείων από την πλευρά της επιχείρησης (International Federation of Accountants, 2009).

Τέλος, ο ελεγκτής για να ελέγξει τα τεκμήρια μπορεί να επιλέξει μεταξύ όλων των μονάδων της επιχείρησης, ή να επιλέξει συγκεκριμένες ομάδες της επιχείρησης ή να πραγματοποιήσει μια ελεγκτική δειγματοληψία. Ο ελεγκτής θα πρέπει να επιλέξει τον έλεγχο όλων των μονάδων όταν ο πληθυσμός απαρτίζεται από μικρό αριθμό τεκμηρίων μεγάλης αξίας ή όταν δεν υπάρχει σημαντικός να μην υπάρχουν τεκμήρια. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να επιλέξει τον έλεγχο συγκεκριμένων μονάδων όταν αυτές είναι μεγάλης αξίας ή είναι βασικές μονάδες ή όταν οι μονάδες είναι πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό ή όταν επιθυμεί να λάβει επιπλέον πληροφορίες. Τέλος, η ελεγκτική δειγματοληψία μπορεί να εξάγει συμπεράσματα όταν δοκιμάζεται ένα δείγμα από τον ελεγκτή (International Federation of Accountants, 2009).

### **3.2. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 505- ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ**

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 505 ασχολείται με την χρήση της εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή προκειμένου ο τελευταίος να ελέγξει την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων. Ωστόσο, το συγκεκριμένο πρότυπο ελέγχου δεν ασχολείται με τα διερευνητικά ερωτήματα που τίθενται από την πλευρά του ελεγκτή, παρά μόνο με την εξωτερική επιβεβαίωση. Το συγκεκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ισχύει για τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων από τους ελεγκτές από την 15η Δεκεμβρίου 2009 (International Federation of Accountants, 2009).

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 505 λοιπόν, συμπληρώνει το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 500 που αναπτύχθηκε στην προηγούμενη ενότητα, ενώ περιλαμβάνει ορισμένες γενικεύσεις που εφαρμόζονται στα περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια. Έτσι, σύμφωνα με το πρότυπο αυτό τα ελεγκτικά κριτήρια κρίνονται ως περισσότερο αξιόπιστα όταν προέρχονται και αποκτώνται από εξωτερικές πηγές εκτός της επιχείρησης ή του οργανισμού (International Federation of Accountants, 2009). Επιπλέον, τα τεκμήρια ελέγχου που αποκτώνται από τον ίδιο τον ελεγκτή κρίνονται περισσότερο αξιόπιστα όταν αποκτώνται είτε με έμμεσο είτε με επαγωγικό τρόπο, καθώς επίσης και όταν υπάρχουν είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική, είτε σε έγγραφη μορφή. Επομένως, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτά ο ελεγκτής μέσω των εξωτερικών επιβεβαιώσεων μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα από τα τεκμήρια που υπάρχουν εντός του οργανισμού. Το συγκεκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου, λειτουργεί ως βοήθεια προς τον ελεγκτή για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης, προκειμένου να αποκτά σχετικά και αξιόπιστα κριτήρια ελέγχου (International Federation of Accountants, 2009).

Ειδικότερα, απώτερος σκοπός του ελεγκτή κατά την διαδικασία εξωτερικής επιβεβαίωσης είναι να σχεδιάζει και τελικά να εκτελεί ανάλογες διαδικασίες ελέγχου, ώστε να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια. Επιπλέον, κατά την διενέργεια ελέγχων εξωτερικής επιβεβαίωσης θα πρέπει να προσδιορίζει τις πληροφορίες που θα ζητηθούν ή θα επιβεβαιωθούν, θα πρέπει να επιλέγει το κατάλληλο μέρος επιβεβαίωσης, να σχεδιάζει τα αιτήματα επιβεβαίωσης σχετικά με ορθή διεύθυνση και την εξασφάλιση ότι οι απαντήσεις θα παραληφθούν

αποκλειστικά από τον ελεγκτή, καθώς και να αποστέλλει αιτήματα, όπου κρίνεται αναγκαίο και ανάλογα με την περίπτωση (International Federation of Accountants, 2009).

Στην περίπτωση που η διοίκηση αρνηθεί να απαντήσει στο αίτημα επιβεβαίωσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής θα πρέπει να πραγματοποιήσει μια διερεύνηση των λόγων για τους οποίους υπάρχει άρνηση από την διοίκηση και να αναζητήσει τεκμήρια για τον λόγο που συμβαίνει αυτό, να αξιολογεί τις συνέπειες της άρνησης απάντησης στην περίπτωση κινδύνου και σφάλματος από τον ίδιο, και να εκτελεί εναλλακτικές διαδικασίες σχεδιασμένες με τέτοιο τρόπο που να αποκτήσει τελικά σχετικά και αξιόπιστα τεκμήρια ελέγχου (International Federation of Accountants, 2009).

Στην αντίθετη περίπτωση, δηλαδή στην περίπτωση που ο ελεγκτής λάβει την επιβεβαιωτική απάντηση από την πλευρά του τρίτου μέρους, αλλά έχει αμφιβολίες για την αξιοπιστία των απαντήσεων, θα πρέπει να χρησιμοποιήσει και να ελέγξει και άλλα τεκμήρια προκειμένου να εξαλειφθούν οι αμφιβολίες του (International Federation of Accountants, 2009).

Εν συνεχεία, οι αρνητικές επιβεβαιώσεις από ένα τρίτο μέρος αποτελούν λιγότερο πειστικά τεκμήρια για ένα ελεγκτή. Επομένως, ο ελεγκτής δεν θα πρέπει να στηρίζεται εξ' ολοκλήρου σε αρνητικές επιβεβαιώσεις για την εκτίμηση ελεγκτικών τεκμηρίων, καθώς ελλοχεύουν σημαντικοί κίνδυνοι σφάλματος (International Federation of Accountants, 2009). Εξαιρέσεις στα παραπάνω αποτελούν όταν ο ελεγκτής έχει λάβει τα απαραίτητα τεκμήρια ελέγχου και θεωρεί ότι η αρνητική επιβεβαίωση είναι χαμηλού κινδύνου και σφάλματος, όταν ο πληθυσμός των μονάδων που πραγματοποιείται ο έλεγχος έχει μικρό αριθμό λογαριασμών και συναλλαγών, όταν το ποσοστό εξαίρεσης είναι πολύ χαμηλό και όταν ο ελεγκτής δεν γνωρίζει για συνθήκες που ώθησαν τους αποδέκτες αιτημάτων επιβεβαίωσης να είναι αρνητικοί (International Federation of Accountants, 2009).

Η διαδικασία της εξωτερικής επιβεβαίωσης περιλαμβάνει μια σειρά βημάτων από τον ελεγκτή. Αρχικά, θα πρέπει να γίνεται προσδιορισμός των πληροφοριών που πρόκειται να επιβεβαιωθούν ή να σταλεί αίτηση για αυτές (International Federation of Accountants, 2009). Οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο για επιβεβαίωση ή μη σχετικά με τα υπόλοιπα κάποιων λογαριασμών,

αλλά μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να επιβεβαιωθούν όροι συμφωνίας ή συμβάσεων. Εν συνεχεία, ο ελεγκτής θα πρέπει να επιλέξει το κατάλληλο άτομο για επιβεβαίωση, δεδομένου ότι οι απαντήσεις σε ερωτήσεις επιβεβαίωσης χαρακτηρίζονται περισσότερο αξιόπιστες, όταν απαντώνται από αξιόπιστα άτομα (International Federation of Accountants, 2009). Από την άλλη πλευρά, σημαντικό ρόλο στην διαδικασία της εξωτερικής επιβεβαίωσης διαδραματίζει ο σχεδιασμός των αιτημάτων επιβεβαίωσης. Έτσι, ο ελεγκτής θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την διατύπωση των ισχυρισμών του, τους κινδύνους σφάλματος, την παρουσίαση και την δομή του αιτήματος επιβεβαίωσης, την προηγούμενη εμπειρία ελέγχου, την μέθοδο επικοινωνίας και την αδειοδότηση της ηγεσίας προς τα μέρη που καλούνται να επιβεβαιώσουν και να απαντήσουν στις ερωτήσεις του ελεγκτή (International Federation of Accountants, 2009).

Στην περίπτωση που η διοίκηση αρνηθεί να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης, τότε ο ελεγκτής περιορίζεται στην διαδικασία του ελέγχου. Έτσι, θα πρέπει να ελέγξει τους λόγους που η διοίκηση αρνείται να σταλεί αίτημα επιβεβαίωσης, διότι αυτή η δράση της διοίκησης μπορεί να ενέχει κινδύνους απάτης (International Federation of Accountants, 2009).

Από την άλλη πλευρά, ο ελεγκτής θα πρέπει να δίνει ιδιαίτερη προσοχή στις απαντήσεις. Οι απαντήσεις αν γίνονται ηλεκτρονικά, θα πρέπει να διασφαλίζονται ότι απαντώνται από το σωστό άτομο, χωρίς να υπάρχουν διαστρεβλώσεις. Εάν ο ελεγκτής κρίνει το περιβάλλον της επικοινωνίας με το άτομο που επιθυμεί να λάβει απαντήσεις ικανοποιητικό, ενισχύεται η αξιοπιστία των απαντήσεων (International Federation of Accountants, 2009). Επιπλέον, σε αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να διασφαλίζεται η ταυτότητα του αποστολέα μέσω της ηλεκτρονικής υπογραφής, και θα πρέπει να υπάρχουν διαδικασίες για την επαλήθευση της γνησιότητας του δικτυακού τόπου. Η προφορική απάντηση δεν αποτελεί μέρος του ορισμού της εξωτερικής επιβεβαίωσης. Σε αυτή την περίπτωση ο ελεγκτής θα πρέπει να ζητήσει από το άτομο που επιθυμεί να επιβεβαιώσει την συνθήκη να απαντήσει εγγράφως στο αίτημα του. Εάν κάτι τέτοιο δεν καταστεί δυνατό, ο ελεγκτής καταφεύγει στην ανεύρεση άλλων τεκμηρίων ελέγχου για να υποστηρίξει την προφορική απάντηση που έλαβε (International Federation of Accountants, 2009).

Τελευταίο στη διαδικασία της εξωτερικής επιβεβαίωσης είναι η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των αιτημάτων εξωτερικής επιβεβαίωσης. Έτσι, ο ελεγκτής θα μπορούσε να κατηγοριοποιήσει τα αποτελέσματα ανάλογα με την απάντηση που έχει λάβει από το επιβεβαιούν μέρος και η οποία του παρέχει συγκεκριμένες και αξιόπιστες πληροφορίες για τον έλεγχο, ως αναξιόπιστη, ως μη απάντηση και ως απάντηση που ενέχει στοιχεία εξαίρεσης (International Federation of Accountants, 2009).

### **3.3. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700- ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Το διεθνές πρότυπο ελέγχου 700 σχετίζεται με την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής στην διαμόρφωση γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, αντικείμενο του συγκεκριμένου προτύπου ελέγχου είναι η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή. Μέσω του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 700, προάγεται η συνέπεια της έκθεσης του ελεγκτή, ενώ προάγεται η αξιοπιστία της υπό έλεγχο επιχείρησης στην παγκόσμια και διεθνή αγορά. Σημαντική βοήθεια μέσω αυτού παρέχεται στην ανάπτυξη της κατανόησης του χρήστη αλλά και στον εντοπισμό των ασυνήθιστων περιστάσεων. Το συγκεκριμένο διεθνές πρότυπο ελέγχου ισχύει από την 15<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 (International Federation of Accountants, 2009).

Οι στόχοι του ελεγκτή σε αυτό το διεθνές πρότυπο ελέγχου είναι να εκφράσει την άποψη του για τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, μέσω της κριτικής αξιολόγησης των συμπερασμάτων που απορρέουν από τα ελεγκτικά κριτήρια καθώς και να εκφράσει την άποψη αυτή εγγράφως, όπου θα περιγράφει την βάση και τα αίτια αυτής της γνώμης μέσω επιχειρημάτων (International Federation of Accountants, 2009).

Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής θα πρέπει να διαμορφώσει την άποψη του σχετικά με την αρτιότητα των οικονομικών καταστάσεων και αν αυτές είναι σύμφωνες με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η αξιολόγηση του ελεγκτή θα πρέπει να εξετάζει τις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της επιχείρησης, μεταξύ των οποίων βρίσκεται και η μεροληψία στην κρίση της διοίκησης (International Federation of Accountants, 2009). Επομένως, ο ελεγκτής πρέπει να ελέγχει εάν οι οικονομικές καταστάσεις κάνουν γνωστές τις πιο σημαντικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν καθώς και αν αυτές οι πολιτικές είναι σε συνέπεια με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, εάν είναι λελογισμένες οι λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης, να αξιολογήσει την εγκυρότητα, την σχετικότητα, την αξιοπιστία, την κατανοητικότητα και την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων, να αξιολογήσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ώστε να επιτυγχάνεται κατανόηση της επίπτωσης των συναλλαγών και των γεγονότων από τους ενδιαφερόμενους χρήστες καθώς και να

εξηγεί την ορολογία που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως των τίτλων της κάθε οικονομικής κατάστασης (International Federation of Accountants, 2009).

Επιπλέον, προκειμένου ο ελεγκτής να αξιολογήσει την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να εξετάζει την συνολική εικόνα και παρουσίαση τους καθώς και το περιεχόμενο τους, ενώ θα πρέπει να αξιολογεί επίσης κριτικά την αντιπροσωπευτικότητα των οικονομικών καταστάσεων προς τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα (International Federation of Accountants, 2009).

Ο ελεγκτής θα πρέπει να παρουσιάζει μια μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν αξιολογεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες και σύμφωνες με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στην περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο συμμόρφωσης, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να αξιολογεί εάν υπάρχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση όμως που ο ελεγκτής κρίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης είναι παραπλανητικές, τότε θα πρέπει να έρθει σε συνεννόηση με την διοίκηση της επιχείρησης και να καθορίσει τον τρόπο παρουσίασης της έκθεσης του (International Federation of Accountants, 2009).

Ως προς την δομή της έκθεσης του ελεγκτή θα πρέπει να τονιστεί ότι η έκθεση θα πρέπει να είναι σε έγγραφη μορφή, θα πρέπει να έχει τίτλο που να δηλώνει ότι η παρούσα έκθεση έχει δημιουργηθεί από έναν ανεξάρτητο εξωτερικό ελεγκτή, ενώ η εισαγωγική παράγραφος θα πρέπει να αναφέρει την επιχείρηση για την οποία έχει καταρτισθεί η οικονομική έκθεση, να δηλώνει υπεύθυνα ότι έχουν ελεγχθεί εξονυχιστικά οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, να αναφέρει τον τίτλο της κάθε κατάστασης που υπάρχει και αναφέρεται στην οικονομική κατάσταση, να αναφέρει τις επεξηγηματικές πληροφορίες και τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές, καθώς και να προσδιορίζει την χρονική περίοδο που περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου του (International Federation of Accountants, 2009).

Στην έκθεση του ελεγκτή θα πρέπει να αναγράφεται σε μια παράγραφο η ευθύνη ή οι ευθύνες της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Στην παράγραφο αυτή λοιπόν, ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει τις ευθύνες των προσώπων που αναλαμβάνουν να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, ενώ θα



πρέπει να αναφέρει την σημασία της ευθύνης της διοίκησης στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (International Federation of Accountants, 2009). Πρέπει με άλλα λόγια να αναγράφεται η ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την νομολογία, καθώς επίσης και να αποσαφηνίζει τις εσωτερικές δικλίδες που θεωρεί ως απαραίτητες για την δημιουργία οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες δεν θα έχουν σφάλματα και δεν θα ελλοχεύουν κίνδυνοι (International Federation of Accountants, 2009).

Μια ακόμη παράγραφος της έκθεσης θα πρέπει να περιλαμβάνει τις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής. Έτσι, θα πρέπει να αναγράφεται ευκρινώς ότι οι ευθύνες του ελεγκτή είναι η έκφραση της γνώμης του για τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, όπως αυτή έχει προκύψει από την διαδικασία του ελέγχου (International Federation of Accountants, 2009). Επιπλέον, θα πρέπει να αναγράφεται ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε, πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, ενώ θα πρέπει να αναγράφεται επίσης ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόζει τον κώδικα δεοντολογίας, ενώ σχεδιάζει και πραγματοποιεί έναν έλεγχο προκειμένου να ελέγξει εάν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης είναι ορθές, και απαλλάσσονται από οποιοδήποτε σφάλμα ή δόλο (International Federation of Accountants, 2009).

Επιπροσθέτως, η έκθεση θα πρέπει να αναγράφει ο έλεγχος που διενεργήθηκε αφορούσε μεταξύ άλλων την εκτέλεση συγκεκριμένων διαδικασιών, ώστε να αποκτηθούν σημαντικά τεκμήρια ελέγχου σχετικά με τα ποσά και τις δαπάνες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις (International Federation of Accountants, 2009). Οι διαδικασίες του ελέγχου επιλέγονται σύμφωνα με την άποψη του ελεγκτή και για την αποφυγή σημαντικών αρνητικών συνεπειών, όπως ο κίνδυνος σφάλματος, απάτης ή λάθους. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση του ελεγκτή στο κατά πόσο οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται από την επιχείρηση είναι κατάλληλες, καθώς και αν η συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι η πρόπουσα (International Federation of Accountants, 2009). Επίσης, μέσα στην έκθεση ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει λάβει από την επιχείρηση είναι επαρκή για τον έλεγχο και την εξαγωγή συμπερασμάτων και γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης (International Federation of Accountants, 2009).

Τέλος, ενδεχομένως οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης να μην παρουσιάζουν την πρέπουσα παρουσίαση, παρόλο που έχουν καταρτιστεί και διαμορφωθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου. Έτσι, στην περίπτωση αυτή ενδέχεται η διοίκηση να προσθέσει και άλλες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, προκειμένου να εξισορροπήσει το παραπάνω (International Federation of Accountants, 2009).

### **3.4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705- ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 705 αφορά την διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση ενός ανεξάρτητου ελεγκτή. Το συγκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου, περιέχει τρεις τύπους διαφοροποιημένης γνώμης που μπορεί να έχει ο ελεγκτής, δηλαδή μια γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης (International Federation of Accountants, 2009). Οι τύποι της διαφοροποιημένης γνώμης εξαρτώνται από την φύση του θέματος που οδηγεί στην διαφοροποίηση, όπως η ουσιώδης λανθασμένες οικονομικές καταστάσεις, ή την περίπτωση αδυναμίας απόκτησης ασφαλών και ουσιωδών τεκμηρίων ελέγχου, καθώς και την γνώμη του ελεγκτή για την διάχυση των πιθανών επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Το συγκεκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου άρχισε να εφαρμόζεται σε ελέγχους από την 15<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2009 (International Federation of Accountants, 2009).

Στο συγκεκριμένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου, απώτερος σκοπός του ελεγκτή είναι να διαμορφώσει μια διαφοροποιημένη άποψη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις όταν συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ενέχουν κίνδυνο και σφάλμα, ή όταν ο ελεγκτής δεν μπορεί να αποκτήσει τα κατάλληλα και επαρκή κριτήρια ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις και την απουσία ουσιώδους σφάλματος σε αυτές (International Federation of Accountants, 2009).

Στην έκθεση ελέγχου λοιπόν ο ελεγκτής μπορεί να εκθέσει την γνώμη του με επιφύλαξη όταν ενώ έχει αποκτήσει τα κατάλληλα και απαραίτητα τεκμήρια ελέγχου, εξάγει το συμπέρασμα ότι υπάρχουν ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις αλλά όχι διάχυτα ή όταν δεν μπορεί να βρει τα κατάλληλα τεκμήρια στα οποία θα βασίσει την γνώμη του (International Federation of Accountants, 2009). Επιπλέον, ο ελεγκτής θα μπορεί να εκφράσει αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, όταν ενώ έχει αποκτήσει τα κατάλληλα τεκμήρια ελέγχου συμπεραίνει ότι υπάρχουν είτε ατομικά είτε συλλογικά σφάλματα, τόσο ουσιώδη όσο και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Τέλος, ο ελεγκτής δύναται να αδυνατεί να εκφράσει γνώμη όταν δεν μπορεί να αποκτήσει τα

κατάλληλα τεκμήρια στα οποία θα βασιστεί η γνώμη του και εξάγει το συμπέρασμα ότι οι επιπτώσεις των σφαλμάτων που δεν εντοπίστηκαν θα μπορούσαν να είναι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης (International Federation of Accountants, 2009).

Επιπλέον, εάν ο ελεγκτής δεν μπορέσει να αποκτήσει τα κατάλληλα τεκμήρια ελέγχου, θα πρέπει να διατυπώσει επιφύλαξη στην γνώμη του όταν εξάγει το συμπέρασμα ότι οι επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να είναι ουσιώδης αλλά όχι διάχυτες (International Federation of Accountants, 2009). Στην περίπτωση που ο ελεγκτής εξάγει το συμπέρασμα ότι οι επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδης και διάχυτες, θα πρέπει να αποσυρθεί από τον έλεγχο, αν του επιτρέπεται από τον κανονισμό και την νομοθεσία και στην περίπτωση που δεν μπορεί να αποσυρθεί από τον έλεγχο να δηλώσει την αδυναμία έκφρασης της γνώμης του για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης (International Federation of Accountants, 2009).

Εάν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης υπάρχει ουσιώδης σφάλμα που σχετίζεται με την απόκρυψη ή μη γνωστοποίηση σημαντικών πληροφοριών, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να συζητά τους λόγους της μη γνωστοποίησης των πληροφοριών με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης, να περιγράψει στην έκθεση του την βάση για την διαφοροποίηση των πληροφοριών που παραλήφθηκαν, ενώ θα πρέπει να περιλαμβάνει το περιεχόμενο των γνωστοποιήσεων που παραλήφθηκαν εκτός και αν απαγορεύεται από την νομοθεσία (International Federation of Accountants, 2009).

Επιπλέον, εάν η διαφοροποίηση της γνώμης του προκύπτει από την αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια, ο ελεγκτής θα πρέπει να περιλάβει τους λόγους της αδυναμίας απόκτησης τεκμηρίων στην έκθεση του. Τέλος, ακόμη και αν ο ελεγκτής έχει εκφράσει μια αρνητική γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να περιγράψει στην έκθεση του τους λόγους διαφοροποίησης για οποιαδήποτε θέμα κρίνει εκείνος ότι θα απαιτούσε την διαφοροποίηση της γνώμης του (International Federation of Accountants, 2009).

Όπως φάνηκε λοιπόν και παραπάνω, ο έλεγχος των τεκμηρίων, οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις, η διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή επί της έκθεσης του καθώς

και η διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων είναι πολύ σημαντικά τεκμήρια και αποτελούν ίσως την βάση της ανάπτυξης των υπολοίπων κριτηρίων ελέγχου, αφού προσδιορίζουν τις βασικές αρχές και προϋποθέσεις της σωστής και αποδοτικής ελεγκτικής διαδικασίας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

### **4.1.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Οι σύγχρονες οικονομίες βασίζονται στις διασυνοριακές συναλλαγές και στην ελεύθερη ροή των διεθνών κεφαλαίων. Περισσότερο από το ένα τρίτο όλων των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών πραγματοποιούνται διασυνοριακά και ο αριθμός αυτός αναμένεται να αυξηθεί. Οι επενδυτές αναζητούν ευκαιρίες διαφοροποίησης και επενδύσεων σε όλο τον κόσμο, ενώ οι εταιρείες αντλούν κεφάλαια, αναλαμβάνουν συναλλαγές ή έχουν διεθνείς δραστηριότητες και θυγατρικές σε πολλές χώρες.

Στο παρελθόν, τέτοιες διασυνοριακές δραστηριότητες περιπλέκονταν από τις διάφορες χώρες διατηρώντας τα δικά τους σύνολα εθνικών λογιστικών προτύπων. Αυτό το συνονθύλευμα λογιστικών απαιτήσεων συχνά προσέφερε κόστος, πολυπλοκότητα και, τελικά, κινδύνευε τόσο για τις εταιρείες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις, όσο και για τους επενδυτές και για άλλους που χρησιμοποιούν αυτές τις οικονομικές καταστάσεις για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Η εφαρμογή των εθνικών λογιστικών προτύπων σημαίνει ότι τα ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις μπορούν να υπολογιστούν σε διαφορετική βάση. Η εξάλειψη αυτής της πολυπλοκότητας αφορούσε τη μελέτη των στοιχείων των εθνικών λογιστικών προτύπων, διότι ακόμη και μια μικρή διαφορά στις απαιτήσεις θα μπορούσε να έχει σημαντικό αντίκτυπο στις οικονομικές επιδόσεις και την οικονομική θέση μιας επιχείρησης - για παράδειγμα, μια εταιρεία μπορεί να αναγνωρίζει κέρδη βάσει ενός συνόλου εθνικών λογιστικών προτύπων απώλειες κάτω από άλλο. Τα πρότυπα IFRS αντιμετωπίζουν αυτήν την πρόκληση παρέχοντας ένα διεθνώς αναγνωρισμένο σύνολο λογιστικών προτύπων που προσδίδουν διαφάνεια, υπευθυνότητα και αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές σε όλο τον κόσμο. Η αλλαγή στα πρότυπα των ΔΠΧΠ δεν έρχεται χωρίς κόστος και προσπάθεια. Οι εταιρείες που υποβάλλουν εκθέσεις θα πρέπει γενικά να αλλάξουν τουλάχιστον ορισμένα από τα συστήματα και τις πρακτικές τους, οι επενδυτές και οι άλλοι που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναλύουν τον τρόπο

με τον οποίο άλλαξαν οι πληροφορίες που λαμβάνουν και οι ρυθμιστικές αρχές των αξιών και οι επαγγελματίες λογιστές πρέπει να αλλάξουν τις διαδικασίες τους. Ωστόσο, η ακαδημαϊκή έρευνα και οι μελέτες για τη θέσπιση δικαιοδοσιών παρέχουν τεράστιες αποδείξεις ότι η υιοθέτηση των προτύπων IFRS έχει αποφέρει καθαρά οφέλη στις κεφαλαιαγορές. Τα τεκμηριωμένα οφέλη περιλαμβάνουν χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου για ορισμένες εταιρείες και αυξημένες επενδύσεις σε δικαιοδοσίες που υιοθετούν τα πρότυπα IFRS. Ορισμένες εταιρείες αναφέρουν επίσης τα οφέλη από τη δυνατότητα χρήσης των προτύπων IFRS στις εσωτερικές τους εκθέσεις, βελτιώνοντας την ικανότητά τους να συγκρίνουν λειτουργικές μονάδες σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, μειώνοντας τον αριθμό των διαφορετικών συστημάτων αναφοράς και έχοντας την ευελιξία να μεταφέρουν προσωπικό με εμπειρία IFRS γύρω από την οργάνωσή τους.

Αναμφισβήτητα, η ελεγκτική αποτελεί έναν κλάδο της λογιστικής που συνεισφέρει σημαντικά στην ασφαλή λειτουργικότητα μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα όπως αυτά έχουν αναπτυχθεί είναι επίσης πολύ σημαντικά για την ελεγκτική διαδικασία και την συμμόρφωση των επιχειρήσεων στα διεθνή πρότυπα, προκειμένου να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, ο κίνδυνος και τα σφάλματα και να προστατεύονται τόσο οι καταναλωτές όσο και οι επενδυτές. Από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα που έχουν αναπτυχθεί στην παρούσα εργασία αναπτύχθηκαν τέσσερα τα οποία είναι το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 500 που αφορά τα ελεγκτικά τεκμήρια, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 505 που αφορά τις εξωτερικές επιβεβαιώσεις, το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 700 που αφορά τον Σχηματισμό Γνώμης και Έκδοσης Έκθεσης επί Οικονομικών Καταστάσεων και το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 705 που αφορά τις Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή. Τα παραπάνω ελεγκτικά πρότυπα επιλέχθηκαν διότι είναι πολύ σημαντικά στην ελεγκτική διαδικασία, δεδομένου ότι τα τεκμήρια είναι αυτά που καθορίζουν την αποτελεσματικότητα και την αξιοπιστία του ελέγχου, ενώ οι επιβεβαιώσεις εξωτερικών πηγών εκτός της επιχείρησης σχετικά με τα τεκμήρια αυτής διασφαλίζουν την αξιοπιστία των τεκμηρίων. Από την άλλη πλευρά, ο σχηματισμός γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού είναι πολύ σημαντική διαδικασία, ενώ οι συνθήκες διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή αναδεικνύουν εν μέρει τα προβλήματα που μπορούν να προκύψουν κατά την διαδικασία του ελέγχου.

Μέσω της εργασίας αναδείχθηκαν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που θα πρέπει να υφίστανται ώστε να λειτουργεί χωρίς κανένα πρόβλημα η ελεγκτική διαδικασία. Όπως φάνηκε λοιπόν, θα πρέπει να πληρούνται κάποιες συνθήκες ώστε να πραγματοποιηθεί η ελεγκτική διαδικασία, όπως η διαθεσιμότητα και η προσβασιμότητα του ελεγκτή στα δεδομένα, αρχεία και καταστάσεις μιας επιχείρησης, να υπάρχει αμεροληψία από την πλευρά του ελεγκτή, να υπάρχουν εξωτερικές επιβεβαιώσεις που να βοηθούν το έργο του ελεγκτή, καθώς και να υπάρχει δυνατότητα από τον ελεγκτή να διαμορφώνει και να διαφοροποιεί την γνώμη του ανάλογα με τα διαθέσιμα τεκμήρια και καταστάσεις που διαθέτει.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, ο στόχος της εργασίας επιτυγχάνεται αφού παρουσιάζονται αναλυτικά οι βασικές θέσεις για την ελεγκτική διαδικασία, καθώς και ο τρόπος της ασφαλούς εκτίμησης της ελεγκτικής διαδικασίας. Επίσης τα ερευνητικά ερωτήματα καλύφθηκαν επαρκώς, αφού φάνηκε ότι τα διεθνή πρότυπα ελέγχου είναι μεν σημαντικά αλλά θα πρέπει να ικανοποιούνται και άλλες συνθήκες για μια αμερόληπτη ελεγκτική διαδικασία. Επιπλέον, εκτός από τα ελεγκτικά κριτήρια θα πρέπει να υπάρχει αμεροληψία από την πλευρά του ελεγκτή, ο οποίος θα πρέπει να ελέγχει και να καθορίζει όλες τις παραμέτρους που μπορούν να επηρεάσουν τον έλεγχο, θα πρέπει να υπάρχει επάρκεια τεκμηρίων, τα οποία και αυτά με την σειρά τους θα πρέπει να είναι αξιόπιστα, ενώ ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να λαμβάνει επιβεβαιώσεις εκτός της επιχείρησης σε σχέση με τα τεκμήρια που του παρουσιάζονται.

Ωστόσο, όπως και σε κάθε εργασία έτσι και σε αυτή, υπάρχουν κάποιοι περιορισμοί. Αρχικά, λόγω της φύσης του κειμένου, δεν μπορούσε να καταστεί δυνατή η καταγραφή ολόκληρης της ελεγκτικής φιλοσοφίας και των πρακτικών που θα πρέπει να εφαρμόζονται καθώς και η θέση του ελεγκτή στην διαδικασία ελέγχου. Επιπλέον, ένας ακόμη περιορισμός είναι ότι υπάρχει μόνο βιβλιογραφική ανασκόπηση και όχι ποσοτική ή ποιοτική έρευνα που θα βοηθούσαν στην παράθεση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων της ελεγκτικής διαδικασίας.



## 4.2. ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στην παρούσα εργασία αναπτύχθηκαν σημαντικά και εκτενώς τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που έχουν διαμορφωθεί και θεσπιστεί τα τελευταία χρόνια παγκοσμίως. Ειδικότερα, αναλύθηκαν τέσσερα βασικά Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου τα οποία αναφέρονται στις συνθήκες και στα αποτελέσματα ενός ασφαλούς και αξιόπιστου ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού.

Ωστόσο, σε μελλοντικές εργασίες και έρευνες θα μπορούσε να υπάρχουν περισσότερες αναλύσεις και συγκριτικές αναλύσεις μεταξύ των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων κάθε ομάδας, προκειμένου να πραγματοποιηθεί μια παράθεση των βασικών στοιχείων και ολόκληρης της διαδικασίας του ελέγχου. Αυτό θα οδηγούσε σε μια ολοκληρωμένη καταγραφή ολόκληρης της ελεγκτικής φιλοσοφίας και των πρακτικών που θα πρέπει να εφαρμόζονται σε έναν έλεγχο καθώς και ο ρόλος του ελεγκτή στην διαδικασία του ελέγχου.

Εκτός από το παραπάνω, θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί μια ποιοτική έρευνα μέσω της διεξαγωγής συνεντεύξεων σε ελεγκτές και εφοριακούς, προκειμένου να αναδειχθούν τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της διαδικασίας του ελέγχου, αλλά και να αναδειχθούν τυχόν προβλήματα που αντιμετωπίζουν κατά την διαδικασία αυτή. Με αυτόν τον τρόπο θα υπήρχε μια αντιπαραβολή της βιβλιογραφίας και της εμπειρικής ανασκόπησης στον τομέα της ελεγκτικής. Ωστόσο, εκτός των παραπάνω, η παρούσα εργασία είναι σημαντική και συμβάλλει στην διεθνή βιβλιογραφία, καθώς παρέχει σημαντικές πληροφορίες και μια ολοκληρωμένη εικόνα στο θέμα της Ελεγκτικής και των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Aisbitt, S., (2001). “Measurement of harmony of financial reporting within and between countries: the case of the Nordic countries”. *European Accounting Review*, 10(1), pp.51-72.
- Ali, M. (2005), “A Synthesis of Empirical research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting standards”, *Journal of Accounting Literature*, Vol.24
- Allen, A. and Sanders, G.D., (1994). “Financial disclosure in US municipalities: Has the Governmental Accounting Standards Board made a difference?”. *Financial Accountability & Management*, Vol.10(3), pp.175-193.
- Alp, A. and Ustundag, S. (2007), “Financial reporting, transformation: Experience of Turkey”, *Critical Perspectives on Accounting*
- American Accounting Association (2018). Στόχοι της Ελεγκτικής {Online}. Διαθέσιμο στο: <http://aaahq.org/About/Sharpening-Our-Vision> {ημερομηνία πρόσβασης 22 Οκτωβρίου 2018}.
- Baker, C. and Barbu, E. (2007), “Trends in research on international accounting harmonization”, *The International Journal of accounting*, 42
- Burlaud, A., (2001), “International accounting: a French perspective”, *International Journal of Asian Management*, Vol.1
- Cairns, D. (1997), “The future shape of harmonization: a reply”, *The European Accounting Review*, Vol.6 (2)
- Canibano, L. and Mora, A., (2000). “Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players”. *European Accounting Review*, Vol.9(3), pp.349-369.
- Cassell, C., Myers, L., & Zhou, J. (2013). The effect of voluntary internal control audits on the cost of capital.

- CESR – The Committee of European Securities Regulations (2003), Standard n°1 on Financial Information – Enforcement of Standards on Financial Information in Europe.
- Chan, D.Y. and Vasarhelyi, M.A., 2018. Innovation and practice of continuous auditing. In *Continuous Auditing: Theory and Application*. Emerald Publishing Limited, pp. 271-283.
- Cooke, T.E., (1989). “Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies”. *Accounting and business research*, Vol 19(74), pp.113-124.
- Dimitras. A. (2015). “Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”. Διαθέσιμο στο [https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/4965/1/02\\_chapter\\_1.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/4965/1/02_chapter_1.pdf) (τελευταία πρόσβαση: 14/09/2018)
- Drogalas, G., Karagiorgos, Th., Christodoulou, P. and Euaggelidou, A. (2006) “Theoretical approach in an Internal Control System: A conceptual framework and usability of internal audit in (hotel) business”, *1st International Conference on Accounting and Finance, Conference Proceedings*.
- Elad, C. (2004), ‘Fair value accounting in the agricultural sector: some implications for international accounting harmonization’, *European Accounting Review*, Vol 13(4), pp. 621–641.
- Emenyonu, E. and Gray, S. (1992), “EC Accounting Harmonization: An Empirical Study of Measurement Practices in France, Germany and the UK”, *The International Journal of Accounting*, pp.45-58
- Emenyonu, E. and Gray, S. (1996), “International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An Empirical Study”, *The International Journal of Accounting*, Vol 31(3)
- Ewert Ralf and Wagenhofer Alfred (2005), “Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management”. *The Accounting Review*, Vol 80 (4 ), pp. 1101-1124

- Fontes, A., Rodrigues, L. and Craig, R. (2005), “Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards”, *Accounting Forum*, Vol. 29
- Giner, B. and Mora, A., (2001), “The accounting harmonization process in Europe: analysis of the relation between accounting research and the evolution of the economic reality”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 34
- Haller, A. and Keppler, J., (2002), “Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects”, *The European Accounting Review*, Vol. 1(1)
- Herbohn, K., and Herbohn, J. (2006). “International Accounting Standard (IAS) 41: what are the implications for reporting forest assets?”. *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, Vol. 5(2), pp.175-189.
- Hillary Ruth (1998) “Environmental Auditing: Concepts, Methods and developments”, *International Journal of Auditing, John Wiley & Sons Ltd*, pp. 87-89
- Hopwood, A. (1994), “Some reflections on the harmonization of accounting within the EU”, *The European Accounting Review*, Vol. 3(2)
- IAS (2018). Σχετικά με το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων {Online}. Διαθέσιμο στο: <https://www.iasplus.com/en> {ημερομηνία πρόσβασης 22 Οκτωβρίου 2018}.
- IFAC (2018). Ιστορική αναδρομή IFAC {Online}. Διαθέσιμο στο: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> {ημερομηνία πρόσβασης 22 Οκτωβρίου 2018}.
- IFRS (2018). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης {Online}. Διαθέσιμο στο: <https://www.ifrs.org/about-us/> {ημερομηνία πρόσβασης 22 Οκτωβρίου 2018}.
- Ingram, R.W. and DeJong, D.V., (1987). “The effect of regulation on local government disclosure practices”. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 6(4), pp.245-270.

- Ingram, R.W., (1986). "Tests of the fund accounting model for local governments". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 3(1), pp.200-221.
- International Federation of Accountants. (2009). "Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control". *International Federation of Accountants*.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., and Reynolds, J. K. (2002). "Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19(4), pp. 637–660.
- Joos, P. and Lang, M. (1994), "The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union", *Journal of Accounting Research*, Vol. 32
- Kim, H. J., Mannino, M., & Nieschwietz, R. J. (2009). "Information technology acceptance in the internal audit profession: Impact of technology features and complexity". *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 10(4), pp. 214-228.
- Larson, R. K. (1993). "International accounting standards and economic growth: an empirical investigation of their relationship in Africa". *Research in third world Accounting*, Vol. 2(24), pp.165-179.
- Lehman, G. (2005), "A critical perspective on the harmonization of accounting in a globalizing world", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16
- Lennox, C. S., and Pittman, J. A. (2011). "Voluntary audits versus mandatory audits". *The Accounting Review*, Vol. 86(5), pp.1655-1678.
- Nobes, C and Parker, R. (2006), "Comparative International Accounting" (Ninth Edition), *Prentice Hall*.
- Ojha, N. (2012). "The changing role of internal audit". 1st ed. [ebook] Deloitte.
- Petreski, M., (2006). "The Impact of International Accounting Standards on Firms". Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Meeting Paper. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=901301> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.901301>

- Pickett, K. (2005). "The essential handbook of internal auditing". *Chichester: John Wiley & Sons*
- Pitt, Sally-Anne, and Michael Pitt. (2014). "Internal Audit Quality", *edited by Sally-Anne Pitt, and Michael Pitt, John Wiley & Sons, Incorporated.*
- Reding, K., Sobel, P., Anderson, U., Head, M., Ramamoorti, S., Salamasick, M. and Riddle, C. (2013). "Internal auditing". *Altomonte Springs, Fla.: Institute of Internal Auditors, Research Foundation.*
- Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards,  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002R1606&from=EL>
- Rodgers, P. (2010). "International Accounting Standards from UK standards to IAS, an accelerated route to understanding the key principles of international accounting rules", *CIMA Publishing.*
- Soltani, B. (2007). "Auditing". *Harlow: Financial Times Prentice Hall.* pp. 621
- Spicer, E. E., Pegler, E. C., and Bigg, W. W. (1958). " Practical auditing" . London: HFL.
- Taylor Donald H. and Glezen William G. (1991) "Auditing: Integrated Concepts and Procedures", 5th edition, *John Wiley & Sons, Inc.* pp. 456
- Thorell, P. and Whittington, G., (1994), "The harmonization of accounting within the EU Problems, perspectives and strategies", *The European Accounting Review*, 3(2)
- Van der Tas, (1988). "Measuring harmonisation of financial reporting practice". *Accounting and business research*, Vol. 18(70), pp.157-169.
- Van der Tas, (1992). "Evidence of EC financial reporting practice harmonization: The case of deferred taxation". *European Accounting Review*, Vol. 1(1), pp.69-104.
- Van Hulle, K. (1993), "Harmonization of accounting standards in the EC: Is it the beginning or is it the end?", *The European Accounting Review*, Vol. 2

- Wolk H.I. and Heaston P.H., (1992), “Toward The Harmonization of Accounting Standards: An Analytical Framework”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 27, pp 95-111.
- Wong, P., (2004), “Challenges and Successes in Implementing International Standards Achieving Convergence to IFRSs and IASs”, *IFAC -International Federation of Accountants*
- Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001), Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα, *Εκδόσεις Μπένου*.