



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Αναλυτική πληροφόρηση των
ΔΠΕ 700, ΔΠΕ 705 & ΔΠΕ 200

του

Ροδακόπουλου Παναγιώτη

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Νοέμβριος 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον καθηγητή Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, κυρίως για την εμπιστοσύνη του στο πρόσωπό μου, αλλά και για την πολύτιμη βοήθειά του, την επιστημονική καθοδήγηση, την εποικοδομητική κριτική και τη γρήγορη ανταπόκρισή του στην επίλυση διαφόρων προβλημάτων. εκφράζω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες και στους εξεταστές για την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας. Παράλληλα, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την υποστήριξη και την πνευματική συνεισφορά στην έρευνά μου, για κάθε δυνατή προσπάθεια και επιμονή στην εκπαίδευσή μου..

Ροδακόπουλος Παναγιώτης,

Νοέμβριος, 2022

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή αποτελείται από τις βασικές αρχές και έννοιες της ελεγκτικής.

Επίσης αναφέρει και αναλύει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα όπως επίσης και το Πλαίσιο των Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων.

Σκοπός της εργασίας είναι να εισαγάγει κάποιον στην βασική φιλοσοφία της ελεγκτικής διαδικασίας όπως επίσης και να μπορέσει να έχει μια σφαιρική άποψη για τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Αρχικά, γίνεται αναφορά στις βασικές αρχές που διέπουν την ελεγκτική και στις κατηγορίες ελέγχων. Στη συνέχεια, γίνεται αναφορά και επεξήγηση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ), συγκεκριμένα ΔΠΕ 700, ΔΠΕ 705, ΔΠΕ 200.

Λέξεις – Κλειδιά: Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΠΕ), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), Ελεγκτική

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	5
Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.....	5
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ.....	5
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	7
1.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	9
1.4 Όροι Ελεγκτικής και Λογιστικής Επιστήμης.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	23
2.1 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	23
2.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	24
2.3 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	26
3.1 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΔΛΠ.....	26
3.2 ΤΑ ΔΛΠ ΜΕ ΜΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	33
4.1 ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΔΠΕ.....	33
4.2 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 700).....	36
4.3 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 705).....	46
4.4 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 200).....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	60
5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	60
5.2 ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ

Η ελεγκτική συνιστά επιστημονικό κλάδο, με μεγάλη σημασία για την οικονομική ζωή. Χαρακτηρίζεται από τη συστηματική διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή μετρήσιμων πληροφοριών μιας ορισμένης οικονομικής μονάδας, από έμπειρα και καταρτισμένα για το σκοπό αυτό, άτομα. Στόχος είναι η εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης των πληροφοριών σε προκαθορισμένα κριτήρια. (Lennox, C., & Pittmann, J., 2010).

Η ελεγκτική ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων διενέργειας οικονομικών ελέγχων, οι οποίοι επιχειρούν να επαληθεύσουν την ειλικρίνεια των ισχυρισμών τρίτων σχετικά με οικονομικά θέματα. Αποτελεί τη διαδικασία άσκησης ελέγχου, με την χρήση μεθόδων του ελεγκτή. Συνιστά τη μεθοδική και συστηματική εξέταση των βιβλίων και των δικαιολογητικών εγγράφων μιας εταιρείας, με σκοπό τη γνωμάτευση σχετικά με την ορθότητα των οικονομικών στοιχείων. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, είναι απαραίτητη η επιστημονική γνώση της λογιστικής, της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων και του ιδιωτικού και φορολογικού δικαίου. (Ντζανάτος Δ. (2009).

Η αξία της ελεγκτικής για την οικονομική ζωή και ανάπτυξη, είναι μεγάλη και σχετίζεται με το γεγονός πως επιβάλλεται ο έλεγχος, εξαιτίας των ατελειών της ανθρώπινης φύσης (απάτη,

καταδολίευση, έλλειψη ειλικρίνειας και ηθικής). Υπάρχει ανάγκη ύπαρξης αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τις επιχειρήσεις. Δεδομένης της ασύμμετρης πληροφόρησης μεταξύ ιδιοκτήτη και διαχειριστή, υφίσταται συχνά σύγκρουση συμφερόντων και η ελεγκτική στην περίπτωση αυτή, συμβάλλει στη διαφάνεια των συναλλαγών και στην προστασία των δικαιωμάτων των μετόχων. (Ρογδάκη Ε. (2004)

Επιπρόσθετα, η φοροδιαφυγή συνιστά μείζον πρόβλημα στις περισσότερες οικονομίες του κόσμου, γεγονός που πλήττει τα δημόσια οικονομικά. Στην προσπάθεια των κυβερνήσεων να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα αυτό, αρωγή προσφέρει η ελεγκτική επιστήμη, καθώς οι φορολογικοί έλεγχοι διαδραματίζουν σπουδαίο ρόλο στη συμμόρφωση των πολιτών και των επιχειρήσεων στην κείμενη φορολογική νομοθεσία. (Ντζανάτος Δ. (2009).

Βασικό στοιχείο του κώδικα δεοντολογίας των ελεγκτών είναι η συνειδητοποίηση της ευθύνης τους αναφορικά με την προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος. Οι ελεγκτές πρέπει να λειτουργούν με βάση την αντικειμενικότητα, την αμεροληψία, την ακεραιότητα, την εμπιστευτικότητα και τον επαγγελματισμό. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες πρέπει να εξελίσσονται με βάση την ποιότητα, τη διαφάνεια, την καινοτομία, αποβλέποντας στην παροχή της βέλτιστης δυνατής πληροφόρησης για τις εξεταζόμενες επιχειρήσεις, τις δυνατότητές τους, τους υφιστάμενους κινδύνους. (Lennox, C., & Pittmann, J., 2010).

Είναι σημαντική η διατύπωση τεκμηριωμένης γνώσης για τις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, η βελτίωση της ελεγκτικής ποιότητας, η διατύπωση γνώμης σχετικά με το σύστημα της κεφαλαιαγοράς, με επιμέρους αναφορά σε σημαντικούς οικονομικούς τομείς. (Lennox, C., & Pittmann, J., 2010).

Η φορολογική ελεγκτική-με την χρήση άμεσων και έμμεσων μεθόδων-προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα και τις φορολογικές υποχρεώσεις ενισχύοντας τα δημόσια έσοδα. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Ο σκοπός του ελέγχου, συνοπτικά, είναι ο εξής:

- Ανεύρεση σφαλμάτων. (ακούσιων, εκούσιων).
- Πρόληψη σφαλμάτων. (ακούσιων, εκούσιων).

- Διερεύνηση, ανάλυση, της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.
- Εκτίμηση και σχολιασμός της σύνταξης οικονομικών καταστάσεων.
- Έλεγχος των αριθμοδεικτών.
- Εκτίμηση των πιθανών επισφαλειών.
- Προσδιορισμός των αδυναμιών στην επιχειρηματική διαχείριση. .(IAS (2018).

Η έκθεση ελέγχου παρουσιάζει τα ευρήματα του ελέγχου, και με τη δημοσιοποίησή της συνιστά μέσο επικοινωνίας ελεγκτή-χρηστών χρηματοοικονομικών καταστάσεων. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

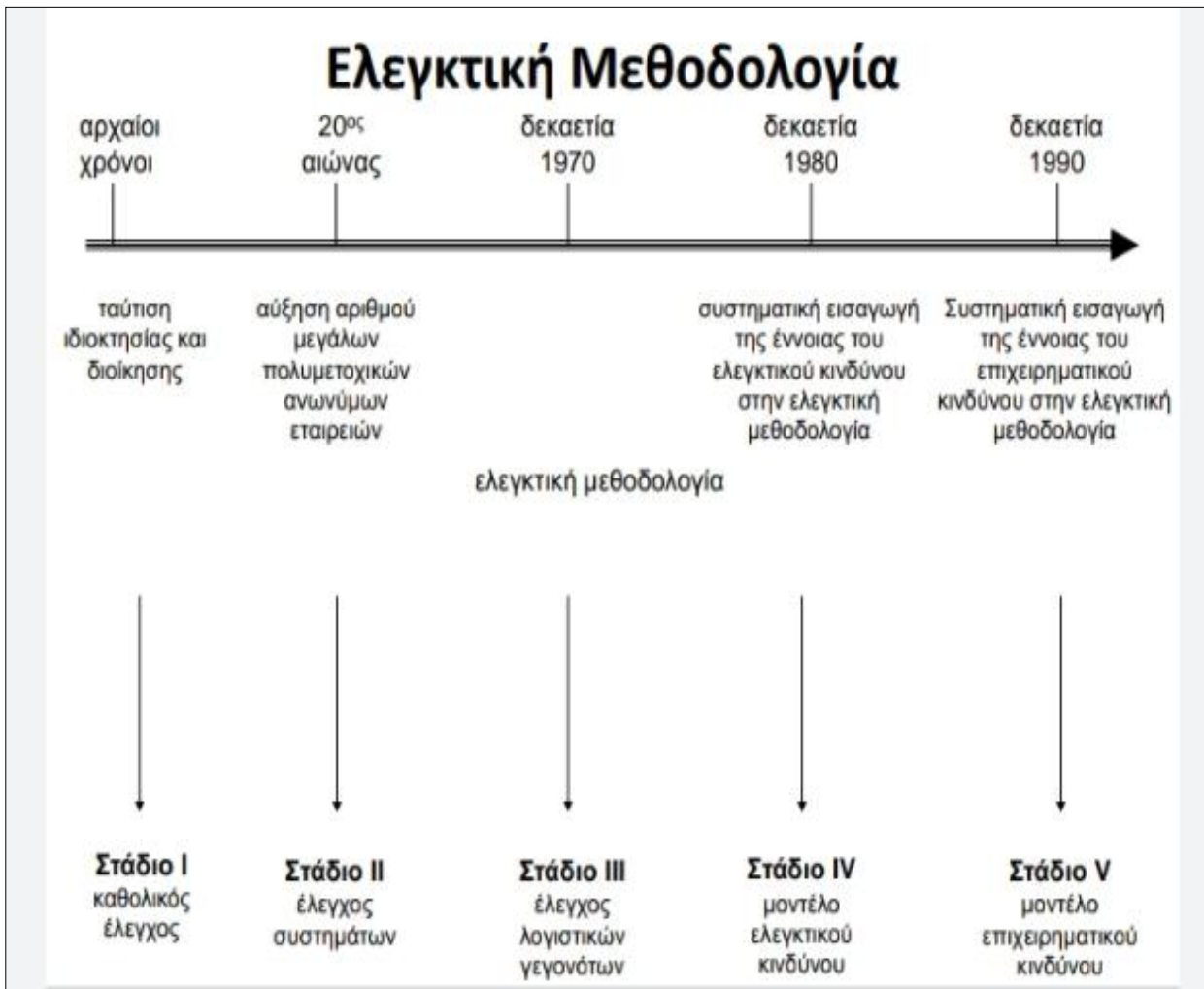
Η ελεγκτική εντοπίζεται από την αρχαιότητα, έως και σήμερα. Η αρχαία Αίγυπτος σινοστά τη γενέτειρα της ελεγκτικής. Στην εποχή των φαραώ χαρακτηριστικός ήταν ο έλεγχος της συγκομιδής των σιτηρών, καθώς τα δημητριακά συνιστούσαν κύρια φορολογήσιμη ύλη και σημαντική πηγή δημόσιων εσόδων. (Δήμου Ν. (2000).

Στη Ρωμαϊκή εποχή ο έλεγχος του δημοσίου χρήματος ήταν ευθύνη και καθήκον των Υπάτων και των Τιμητών και τον τελικό έλεγχο είχε η γερουσία. Στη Γαλλία, τον 17ο αιώνα χρησιμοποιήθηκαν μεθοδικά συστήματα λογιστικών ελέγχων, παράλληλα με τη σύσταση του ελεγκτικού συνεδρίου. Στη Βρετανία είχαν διαδοθεί και συστηματοποιηθεί οι φορολογικοί έλεγχοι. Από τους μελετητές, πατρίδα της σύγχρονης λογιστικής θεωρείται η Βρετανία. (EL Rodgers, P. (2010).

Στην Ελλάδα η ιστορική πορεία και εξέλιξη της ελεγκτικής χωρίζεται σε στάδια:

1. έως το 1905, με χαρακτηριστικό γνώρισμα την αποκάλυψη της απάτης.

2. 1905-1933, με χαρακτηριστικό την αποκάλυψη της απάτης και των σφαλμάτων, και την ακριβή εκτίμηση οικο νομικών παραμέτρων.
3. 1933-1940, με έμφαση στον εσωτερικό έλεγχο και την αξία του.
4. 1940-1970, με εστίαση στην ορθότητα και στη νομιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.
5. 1970-1980, με έμφαση στις άμεσες επαληθευτικές διεργασίες.
6. 1980-1990, με την εισαγωγή του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου.



1.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Ο έλεγχος των επιχειρήσεων πραγματοποιείται σταδιακά με τα ακόλουθα βήματα:

- i. σχεδιασμός-προετοιμασία του ελέγχου: αποτελεί το αρχικό στάδιο, περιέχει με σαφήνεια και ακρίβεια όλα τα εξεταζόμενα στοιχεία. Ο ελεγκτής προτού αρχίσει τη διαδικασία του ελέγχου πρέπει να μελετήσει και να γνωρίζει επαρκώς τη νομοθεσία που αφορά

ορισμένη επιχείρηση-οικονομική μονάδα, να μελετήσει το καταστατικό της και το οργανόγραμμά της. Η αντίληψη της οργανωτικής δομής της εταιρείας και το εφαρμοζόμενο λογιστικό σχέδιο αποτελούν πρωταρχικά βήματα. Από τη μελέτη του λογιστικού σχεδίου προκύπτουν πίνακες των κύριων και των βοηθητικών βιβλίων που τηρούνται, και στα μηχανογραφημένα λογιστήρια καταγράφονται τα προγράμματα και οι παραγόμενες καταστάσεις. Επίσης, παραλαμβάνονται καταστάσεις προσωπικού και μισθοδοσίας, υποδείγματα υπογραφών των υπεύθυνων της εταιρείας. Επιβεβαιώνονται καταθέσεις, αξιόγραφα (επιταγές, συναλλαγματικές, γραμμάτια) και χρεόγραφα (μετοχές, ομολογίες, γeros). (Δήμου Ν. (2000).

Από το λογιστήριο συλλέγονται πληροφορίες ως καταστάσεις ταμειακών ροών, κίνησης αποθεμάτων, είσπραξης απαιτήσεων, απαιτήσεων από το δημόσιο ή από ιδιώτες, εκκρεμών εισπράξεων επιδοτήσεων. (Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013)

Απαραίτητη είναι η γνώση ενδεχόμενων δικαστικών απαιτήσεων της επιχείρησης καθώς και η εκτίμηση της πραγματικής αξίας των πάγιων στοιχείων της (κτίρια, οικόπεδα, μηχανήματα, εξοπλισμός), ανεξάρτητα από την αναγραφόμενη στα βιβλία της εταιρείας αναπόσβεστης αξίας.(Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013)

Καταγράφονται, επίσης, τα ασφαλιστήρια συμβόλαια κάλυψης από ποικίλους κινδύνους. (Δήμου Ν. (2000).

- ii. επιτέλεση του ελέγχου: περιλαμβάνει τη συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων, τα πορίσματα, τη σύνταξη εκθέσεων ελέγχου και την υποβολή στους αρμόδιους δημόσιους φορείς. (Δήμου Ν. (2000).

Οι έλεγχοι κατατάσσονται σε κατηγορίες:

- i. ανάλογα με την έκτασή τους.

(γενικοί: επεκτείνονται σε όλη τη διαχείριση μιας ορισμένης χρονικής περιόδου-ειδικοί: έχουν ως αντικείμενο ένα θέμα ή τομέα). (Ρογδάκη Ε. (2004)

ii. ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους.(Δήμου Ν. (2000).

(προληπτικοί: αποσκοπούν στην πρόληψη σφαλμάτων ή παραλείψεων-κατασταλτικοί: αποσκοπούν στην ανεύρεση λαθών και στην αντιμετώπισή τους).(Ρογδάκη Ε. (2004)

iii. ανάλογα με τη διάρκειά τους.(Ρογδάκη Ε. (2004)

(διαρκείς ή μόνιμοι: επιτελούνται συνέχεια-τακτικοί ή περιοδικοί: επιτελούνται τακτικά-έκτακτοι ή περιπτωσιακοί: εκτελούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους). (Ρογδάκη Ε. (2004)

iv. ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τον επιβάλλει.

(υποχρεωτικός-προαιρετικός).(Ρογδάκη Ε. (2004)

v. ανάλογα με τον τρόπο διενέργειας ελέγχου

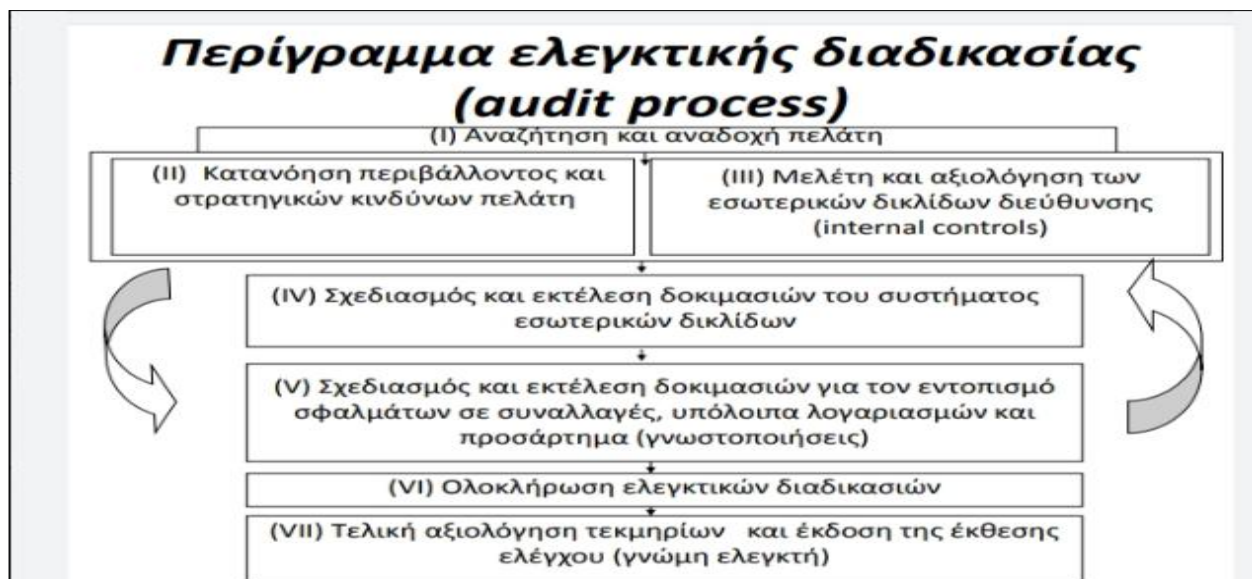
(καθολικός ή δειγματοληπτικός).(Ρογδάκη Ε. (2004)

vi. ανάλογα με το πρόσωπο του ελεγκτή.(Δήμου Ν. (2000).

(εσωτερικοί: οργανώνονται και εκτελούνται από την ίδια την επιχείρηση-εξωτερικοί: πραγματοποιούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, που δεν σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση). (Ρογδάκη Ε. (2004)

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι κυρίως λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος, που διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και αποβλέπει στην πληροφόρηση ότι οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης έχουν καταρτιστεί με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ο φορολογικός έλεγχος είναι εξωτερικός έλεγχος που διενεργείται από την φορολογική διοίκηση καθώς και από τους ορκωτούς ελεγκτές, και τα ελεγκτικά γραφεία. Οι ελεγκτές παρέχουν τις υπηρεσίες τους χωρίς να σχετίζονται με τη ελεγχόμενη εταιρεία και τα άτομα που τη διοικούν. (Ρογδάκη Ε. (2004)



1.4 Όροι Ελεγκτικής και Λογιστικής Επιστήμης

* **Λογιστική εκτίμηση (Accounting estimate)** – Ένα κατά προσέγγιση χρηματικό ποσό εν απουσία ενός ακριβούς μέσου επιμέτρησης. Ο όρος χρησιμοποιείται για ποσά που επιμετρώνται στην εύλογη αξία όπου υπάρχει αβεβαιότητα εκτίμησης και άλλα ποσά που απαιτούν επιμέτρηση. Όταν τα ΔΠΧΑ αφορούν μόνο εκτιμήσεις που περιλαμβάνουν επιμετρήσεις εύλογης αξίας, χρησιμοποιείται ο όρος «εκτιμήσεις εύλογης αξίας».

* **Λογιστικά αρχεία (Accounting records)** – Αρχεία αρχικών εγγραφών και υποστηρικτικά αρχεία, όπως διασταυρώσεις και ηλεκτρονικά αρχεία μεταφοράς κεφαλαίων, τιμολόγια, συμβόλαια, γενικά λογιστικά βιβλία και λογιστικά βιβλία, εγγραφές ημερολογίου και άλλες προσαρμογές σε οικονομικές καταστάσεις που δεν εμφανίζονται σε επίσημες εγγραφές και αρχεία ημερολογίου, όπως φύλλα εργασίας και φόρμες που υποστηρίζουν την κατανομή κόστους, τους υπολογισμούς, τις συμφωνίες και τις γνωστοποιήσεις.

Ανάθεση προσυμφωνημένων διαδικασιών / Ανάθεση εργασίας προσυμφωνημένων διαδικασιών (Agreed-upon procedures engagement) – Το έργο της διενέργειας διαδικασιών

ελεγκτικής φύσης για τις οποίες έχει οριστεί ελεγκτής και έχει συμφωνηθεί από τον ελεγκτή, τον οργανισμό και το τρίτο μέρος που εμπλέκεται, και την προετοιμασία μιας έκθεσης ελέγχου στοιχείων. Οι αποδέκτες των εκθέσεων εξάγουν τα δικά τους συμπεράσματα από την έκθεση ελέγχου. Η χρήση των αναφορών περιορίζεται στα μέρη που συναίνεσαν στις διαδικασίες. Αυτό συμβαίνει επειδή άλλα άτομα που δεν γνωρίζουν γιατί εκτελείται η διαδικασία μπορεί να παρερμηνεύσουν τα αποτελέσματα.

* **Αναλυτικές διαδικασίες (Analytical procedures)** – Αξιολογήστε τις οικονομικές πληροφορίες εξετάζοντας πιθανές σχέσεις μεταξύ οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν επίσης την απαραίτητη διερεύνηση εντοπισμένων αλλαγών ή σχέσεων που δεν συνάδουν με άλλες σχετικές πληροφορίες ή διαφέρουν σημαντικά από τις προβλεπόμενες τιμές.

* **Ετήσια αναφορά / ετήσια έκθεση (annual report)** – Ένα έγγραφο που εκδίδεται από μια οντότητα, συνήθως σε ετήσια βάση, που περιλαμβάνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τις εκθέσεις του ελεγκτή.

* **Ανωμαλία (anomaly)** – Σφάλματα ή αποκλίσεις που δεν αντιπροσωπεύουν ξεκάθαρα σφάλμα ή απόκλιση πληθυσμού.

* **Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (Applicable financial reporting framework)** – Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που υιοθετήθηκε από τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση της οικονομικής οντότητας και τους στόχους των οικονομικών καταστάσεων, ή ένα αποδεκτό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς όπως απαιτείται από το νόμο ή τον κανονισμό .

Ο όρος "πλαίσιο δίκαιης παρουσίασης" χρησιμοποιείται για να αναφέρεται σε ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

α) αναγνώριση, ρητά ή σιωπηρά, ότι η διοίκηση μπορεί να υποχρεωθεί να γνωστοποιήσει πληροφορίες διαφορετικές από αυτές που απαιτούνται ειδικά από αυτό το πλαίσιο προκειμένου να παρουσιάσει δίκαια τις οικονομικές της καταστάσεις· ή

β) Αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να χρειαστεί η διοίκηση να αποκλίνει από τις απαιτήσεις του πλαισίου για την επίτευξη εύλογης παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

Διασφάλιση (Assurance) –Ανάθεση διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας διασφάλισης (Assurance engagement) – Αυτή είναι μια προσέγγιση που προτείνει ο επαγγελματίας που έχει σχεδιαστεί για να αυξήσει την εμπιστοσύνη των μη υπεύθυνων χρηστών στα αποτελέσματα της αξιολόγησης βάσει προτύπων ή της μέτρησης ενός βασικού θέματος. Το αντικείμενο της αξιολόγησης ή το αποτέλεσμα της μέτρησης είναι οι πληροφορίες που λαμβάνονται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των κριτηρίων..

Σύμφωνα με το «Διεθνές Πλαίσιο για Αναθέσεις Διασφάλισης» υπάρχουν δύο τύποι αναθέσεων διασφάλισης που ένας επαγγελματίας επιτρέπεται να εκτελεί: αναθέσεις εύλογης διασφάλισης και αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης.

Ανάθεση εύλογης διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας εύλογης διασφάλισης (Reasonable assurance engagement) – Ο στόχος μιας δέσμευσης εύλογης διασφάλισης είναι να μειωθεί ο κίνδυνος ανάθεσης σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο στις συνθήκες της ανάθεσης ως βάση για την ευνοϊκή γνώμη του επαγγελματία.

Δέσμευση περιορισμένης διασφάλισης - Ο στόχος μιας δέσμευσης περιορισμένης διασφάλισης είναι να μειώσει τον κίνδυνο της επιχείρησης σε επίπεδο αποδεκτό για το επιχειρηματικό περιβάλλον, αλλά εάν ο κίνδυνος είναι μεγαλύτερος από μια εύλογη δέσμευση διασφάλισης, η επαγγελματική γνώμη βασίζεται σε αρνητική.

* **Κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης / Κίνδυνος ανάθεσης εργασίας διασφάλισης (Assurance engagement risk)** – Ο κίνδυνος ένας εμπειρογνώμονας να εκφράσει εσφαλμένα συμπεράσματα όταν οι πληροφορίες σχετικά με το θέμα είναι ουσιωδώς ανακριβείς.

* **Τεκμηρίωση ελέγχου** - Ένα αρχείο των διαδικασιών ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν, των σχετικών ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν και των συμπερασμάτων του ελεγκτή (ο όρος "φύλλο εργασίας" χρησιμοποιείται μερικές φορές).

* **Ελεγκτικά τεκμήρια** - πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές για τη διαμόρφωση των συμπερασμάτων στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή. Τα ελεγκτικά

τεκμήρια περιλαμβάνουν πληροφορίες που περιέχονται στα λογιστικά αρχεία και άλλες πληροφορίες που υποστηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις.

* **Φάκελος ελέγχου (Audit file)** – Ένας ή περισσότεροι φάκελοι ή άλλα μέσα αποθήκευσης, σε φυσική ή ηλεκτρονική μορφή, που περιέχουν τα αρχεία που αποτελούν την τεκμηρίωση του ελέγχου για μια συγκεκριμένη ανάθεση.

* **Ελεγκτικός κίνδυνος (Audit risk)** – * Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος ο ελεγκτής να εκφράσει μια ακατάλληλη ελεγκτική γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς ανακριβείς. Ο κίνδυνος ελέγχου είναι συνάρτηση του κινδύνου κρίσιμου σφάλματος και του κινδύνου ανίχνευσης.

* **Ελεγκτική δειγματοληψία (Audit sampling)** – Όλες οι μονάδες δειγματοληψίας επιλέγονται έτσι ώστε να παρέχουν στον ελεγκτή μια λογική βάση για την εφαρμογή διαδικασιών ελέγχου σε λιγότερο από το 100% των στοιχείων του πληθυσμού που σχετίζονται με τον έλεγχο και για την εξαγωγή συμπερασμάτων για τον πληθυσμό στο σύνολό του.

* **Ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (στο πλαίσιο του ΔΠΕ 810) (Audited financial statements (in the context of ΔΠΕ 810))** – Οικονομικές καταστάσεις ελεγμένες από τον ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ, και από τις οποίες προέρχονται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

* **Ελεγκτής (Auditor)** – Ο όρος "ελεγκτής" χρησιμοποιείται για να αναφερθεί σε πρόσωπο ή άτομα που διενεργούν έλεγχο. Συνήθως ένας συμβαλλόμενος εταίρος ή άλλο μέλος της συμβαλλόμενης ομάδας ή, εάν ισχύει, μια λογιστική εταιρεία. Όταν το ΔΛΠ δηλώνει ρητά ότι μια απαίτηση ή υποχρέωση πρέπει να εκπληρώνεται από μια επιχειρηματική συνδεδεμένη εταιρεία, χρησιμοποιείται ο όρος «επιχειρηματικός συνδεδεμένος» αντί του όρου «ελεγκτής». Τα «Εταίρος Έργου» και «Λογιστική Εταιρεία» θα πρέπει να θεωρούνται ως αναφορές σε πιθανά και κατάλληλα ισοδύναμα στον δημόσιο τομέα.

* **Σύνδεση του ελεγκτή με τις οικονομικές πληροφορίες.** Ένας ελεγκτής συνδέεται με οικονομικές πληροφορίες όταν ο ελεγκτής επισυνάπτει μια έκθεση στις οικονομικές πληροφορίες ή συμφωνεί να χρησιμοποιήσει το όνομα του ελεγκτή σε μια επαγγελματική σχέση.

* **Ειδήμων του ελεγκτή (Auditor's expert)** – Άτομο ή οργανισμός με εμπειρία σε έναν τομέα διαφορετικό από τη λογιστική ή τον έλεγχο του οποίου η εργασία χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή για να βοηθήσει τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Ο ειδικός του ελεγκτή είναι είτε ειδικός εσωτερικού ελεγκτή (συνεργάτης λογιστικής εταιρείας ή εταιρείας ελέγχου δικτύου, είτε υπάλληλος πλήρους απασχόλησης, συμπεριλαμβανομένου του έκτακτου προσωπικού) είτε ειδικός εξωτερικού ελεγκτή.

* **Εκτίμηση Ελεγκτή ή Εύρος Ελεγκτή (Ελεγκτική Εκτίμηση ή Εύρος Ελεγκτή)** -είναι το ποσό ή το εύρος των ποσών, αντίστοιχα, που προέρχονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση της εκτίμησης της διοίκησης.

* **Επιχειρηματικός κίνδυνος** είναι ο κίνδυνος που σχετίζεται με σημαντικές περιστάσεις, γεγονότα, περιστάσεις, ενέργειες ή παραλείψεις που μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα μιας επιχείρησης να επιτύχει τους στόχους της και να εφαρμόσει τη στρατηγική της ή Κίνδυνοι που προκύπτουν από την υιοθέτηση στόχων και στρατηγικών.

* **Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (Comparative financial statements)** – Συγκριτικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των ποσών της προηγούμενης περιόδου και άλλες γνωστοποιήσεις για σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Ωστόσο, σε περίπτωση ελέγχου, γίνεται αναφορά στη γνώμη του ελεγκτή. Το επίπεδο των πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμο με την τρέχουσα περίοδο.

* **Συγκριτική πληροφόρηση** - είναι τα ποσά και οι γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζονται με μία ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

* **Η συντακτική εργασία** - είναι η εργασία συλλογής, ταξινόμησης και περίληψης οικονομικών πληροφοριών χρησιμοποιώντας λογιστική εμπειρία και όχι έλεγχο.

* **Πρόσθετοι έλεγχοι οντοτήτων χρήστη (Πρόσθετοι έλεγχοι οντοτήτων χρήστη)** - στοιχεία ελέγχου που ο οργανισμός υπηρεσιών πιστεύει ότι θα εφαρμοστούν από την οντότητα χρήστη κατά την ανάπτυξη της υπηρεσίας και, όπου είναι απαραίτητο για λόγους ελέγχου, καθορίζονται στην περιγραφή αυτού του συστήματος.

* **Πλαίσιο συμμόρφωσης (Compliance framework)** – (βλέπε Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και Πλαίσιο γενικού σκοπού (Applicable financial reporting framework and General purpose framework))

* **Συστατικό (Component)** – Μια οντότητα ή επιχείρηση για την οποία η διοίκηση ενός ομίλου ή στοιχείου προετοιμάζει τις οικονομικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

* **Ελεγκτής συστατικού (Component auditor)** – Ένας ελεγκτής ο οποίος, με αίτημα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου, εκτελεί εργασία επί χρηματοοικονομικής πληροφορίας που σχετίζεται με ένα συστατικό για τον έλεγχο του ομίλου.

* **Διοίκηση συστατικού (Component management)** – Η υπεύθυνη διοίκηση για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

* **Ουσιώδες μέγεθος συστατικού (Component materiality)** – Το ουσιώδες μέγεθος για ένα συστατικό που καθορίζεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

* **Περιβάλλον δικλίδων (Control environment)** – – Αυτό περιλαμβάνει τις λειτουργίες ηγεσίας και διαχείρισης, καθώς και τις στάσεις, τις αντιλήψεις και τις ενέργειες των υπευθύνων για την ηγεσία και τη διαχείριση σε σχέση με τα εσωτερικά ζητήματα της επιχείρησης και τη σημασία αυτών των θεμάτων για την επιχείρηση. Το περιβάλλον της διχοτομίας είναι συστατικό της εσωτερικής διχοτομίας.

* **Αντίστοιχοι αριθμοί (Corresponding figures)** – Συγκριτικές πληροφορίες στις οποίες τα ποσά της προηγούμενης περιόδου και άλλες γνωστοποιήσεις περιλαμβάνονται ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. ως «δείκτες της τρέχουσας περιόδου»). Τα αντίστοιχα ποσά και το επίπεδο λεπτομέρειας που παρουσιάζονται στις γνωστοποιήσεις καθορίζονται κατά κύριο λόγο από τη σχέση τους με την τρέχουσα περίοδο.

* **Κριτήρια (Criteria)** – Μια κλίμακα σύγκρισης που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση ή τη μέτρηση του υποκείμενου ζητήματος. Όπου χρειάζεται, συμπεριλάβετε συγκριτικά στοιχεία για παρουσίαση και γνωστοποίηση. Τα πρότυπα μπορεί να είναι επίσημα ή άτυπα. Μπορεί να υπάρχουν διαφορετικά κριτήρια για το ίδιο κύριο θέμα. Τα κατάλληλα κριτήρια είναι

απαραίτητα για μια λογική και συνεπή αξιολόγηση ή μέτρηση ενός θέματος στο πλαίσιο της επαγγελματικής κρίσης.

Κατάλληλα κριτήρια (Suitable criteria) – Παρουσιάζουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) Συνάφεια (Relevance): τα σχετικά κριτήρια συνεισφέρουν στην εξαγωγή συμπερασμάτων που βοηθούν τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες στους οποίους απευθύνονται.

(β) Πληρότητα (Completeness): Υπό το πρίσμα των περιστάσεων της σύμβασης, ένα πρότυπο είναι επαρκώς πλήρες εάν δεν παραλείπει σημαντικούς παράγοντες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη σύναψή του. Το πλήρες πρότυπο περιλαμβάνει σημεία αναφοράς παρουσίασης και γνωστοποίησης όπου ισχύει.

(γ) Αξιοπιστία (Reliability): Τα αξιόπιστα κριτήρια επιτρέπουν στην αξιολόγηση ή τη μέτρηση του υποκείμενου θέματος, συμπεριλαμβανομένης της παρουσίασης και της αποκάλυψης όπου χρειάζεται, να είναι εύλογα συνεπής όταν χρησιμοποιούνται από επαγγελματίες με παρόμοια προσόντα σε παρόμοιες περιστάσεις.

(δ) Ουδέτερότητα (Neutrality): Τα ουδέτερα κριτήρια συνεισφέρουν σε συμπεράσματα που είναι ελεύθερα από μεροληψία.

(ε) Κατανοητότητα (Understandability): Τα ολοκληρωμένα πρότυπα συμβάλλουν στη λήψη σαφών, ολοκληρωμένων συμπερασμάτων που δεν υπόκεινται σε ευρεία ερμηνεία.

*** Ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων (Date of approval of the financial statements)** – Η ημερομηνία κατά την οποία όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και τα πρόσωπα που έχουν αναγνωρισμένη εξουσία βεβαιώνουν ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

*** Ημερομηνία έκθεσης (σε σχέση με δικλίδες ποιότητας) (Date of report (in relation to quality control))** – Η ημερομηνία που επελέγη από τον ασκούντα το επάγγελμα ως ημερομηνία της έκθεσης.

* **Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Date of the auditor's report)** – Η ημερομηνία που επιλέγει ο ελεγκτής ως ημερομηνία της έκθεσής του επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 7007

* **Ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων (Date the financial statements)** – Η ημερομηνία του τέλους της τελευταίας περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

* **Ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων (Date the financial statements are issued)** – Η ημερομηνία κατά την οποία η έκθεση του ελεγκτή και οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες σε τρίτα μέρη.

* **Ελάττωμα σε εσωτερική δικλίδα (Deficiency in internal control)** – Αυτό υπάρχει όταν:

(α) Μια δικλίδα είναι σχεδιασμένη, έχει εφαρμοστεί και λειτουργεί με τέτοιο τρόπο που αδυνατεί να αποτρέψει ή να εντοπίσει και διορθώσει σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις σε έγκαιρη βάση.

(β) Απουσιάζει μια δικλίδα που είναι απαραίτητη για να αποτρέψει ή να εντοπίσει και διορθώσει σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις σε έγκαιρη βάση.

* **Κίνδυνος εντοπισμού (Detection risk)** – Τα βήματα που λαμβάνονται από τον ελεγκτή για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο αντιπροσωπεύουν τον κίνδυνο να μην εντοπιστεί ένα υπάρχον σφάλμα που μπορεί να είναι σημαντικό από μόνο του ή σε συνδυασμό με άλλα σφάλματα.

* **Συστατικό (Element) – (Element of a financial statement))**

Ένα στοιχείο μιας οικονομικής κατάστασης (στο πλαίσιο του ΔΛΠ 805) είναι ένα στοιχείο μιας οικονομικής κατάστασης, ενός λογαριασμού ή ενός κεφαλαίου.

* **Παράγραφος έμφασης θέματος (Emphasis of matter paragraph)** – Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή και σχετίζονται με θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται σωστά στις οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντικά για τον ελεγκτή και θεμελιώδη για την κατανόηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

* **Πλαίσιο εύλογης / δίκαιης παρουσίασης (Fair presentation framework)** – (βλέπε Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και Πλαίσιο γενικού σκοπού (Applicable financial reporting framework and General purpose framework))

* **Οικονομικές καταστάσεις (Financial statements)** – Μια δομημένη παρουσίαση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων. Στοχεύει στην ενημέρωση για τους οικονομικούς πόρους ή τις υποχρεώσεις της εταιρείας σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή ή για τις αλλαγές τους με την πάροδο του χρόνου σύμφωνα με την έννοια της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι κατάλληλες σημειώσεις συνοψίζουν γενικά σημαντικές λογιστικές πολιτικές και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ο όρος «Οικονομικές καταστάσεις» τυπικά αναφέρεται σε ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά μπορεί επίσης να αναφέρεται σε μια επιμέρους οικονομική κατάσταση.

* **Απάτη (Fraud)** – Η σκόπιμη πράξη ενός ή περισσότερων αξιωματικών, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, υπαλλήλων ή τρίτων που χρησιμοποιεί δόλο για να κερδίσει ένα αθέμιτο ή παράνομο πλεονέκτημα.

* **Παράγοντες κινδύνου απάτης (Fraud risk factors)** – Ένας παράγοντας κινδύνου απάτης είναι ένα γεγονός ή μια περίσταση που υποδηλώνει κίνητρο ή πίεση για διάπραξη απάτης ή παρέχει την ευκαιρία για διάπραξη απάτης.

* **Απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά (Fraudulent financial reporting)** – Περιέχουν σκόπιμα σφάλματα που παραπλανούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων παραλείψεων στα ποσά των οικονομικών καταστάσεων ή στις γνωστοποιήσεις.

* **Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού (General purpose financial statements)** – Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού.

* **Πλαίσιο γενικού σκοπού (General purpose framework)** – Ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέος φάσματος χρηστών.

Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή ένα πλαίσιο συμμόρφωσης.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για να αναφορά σε ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

(α) Αναγνωρίζει, ρητά ή σιωπηρά, ότι η διοίκηση μπορεί να χρειαστεί να γνωστοποιήσει πληροφορίες διαφορετικές από αυτές που απαιτούνται συγκεκριμένα από το Πλαίσιο προκειμένου να παρέχει μια δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων., ή

(β) αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι απαραίτητο η διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου για να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοιες αποκλίσεις αναμένεται να είναι απαραίτητες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις.

* **Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (Internal audit function)** – Μια δραστηριότητα προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται σε έναν οργανισμό ή παρέχεται ως υπηρεσία σε έναν οργανισμό. Οι λειτουργίες του περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τη διερεύνηση, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων.

* **Εσωτερικοί ελεγκτές (Internal auditors)** – Εκείνα τα πρόσωπα που εκτελούν τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να ανήκουν σε ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή σε μια αντίστοιχη λειτουργία.

* **Εσωτερικές δικλίδες (Internal control)** – Η σειρά ενεργειών που σχεδιάζεται, υλοποιείται και συντηρείται από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση και από άλλα μέλη του προσωπικού, με σκοπό την παροχή εύλογης διασφάλισης σχετικά με την επίτευξη των στόχων της οντότητας σε σχέση με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών και τη συμμόρφωση με εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς. Ο όρος «δικλίδες» αναφέρεται σε κάθε πτυχή ενός ή περισσότερων συστατικών των εσωτερικών δικλίδων.

* **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International financial reporting standards)** – Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

* **Ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας περιορισμένης διασφάλισης (Limited assurance engagements)** – (Βλέπε Ανάθεση διασφάλισης (Assurance engagement))

* **Εισηγμένη οντότητα (Listed entity)** – Μια οντότητα της οποίας μετοχές ή τίτλοι χρέους έχουν τιμή προσφοράς ή είναι εισηγμένα σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο αξιών, ή διαπραγματεύονται με βάση τους κανονισμούς ενός αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών ή άλλου ισοδύναμου σώματος.

* **Διοίκηση (Management)** – Το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Ορισμένες οντότητες σε ορισμένες δικαιοδοσίες περιλαμβάνουν ορισμένους ή όλους τους διευθύνοντες συμβούλους, όπως μέλη εκτελεστικών συμβουλίων και ιδιοκτήτες-διευθυντές.

* **Μεροληψία διοίκησης (Management bias)** – Μια έλλειψη ουδετερότητας εκ μέρους της διοίκησης στην κατάρτιση πληροφοριών.

* **Ειδήμων της διοίκησης (Management expert)** – Άτομο ή οργανισμός με εξειδίκευση σε έναν τομέα διαφορετικό από τη λογιστική ή τον έλεγχο του οποίου η εργασία χρησιμοποιείται από μια εταιρεία για να βοηθήσει στην προετοιμασία των οικονομικών της καταστάσεων.

* **Σημείο εκτίμησης της διοίκησης (Management's point estimate)** – Το ποσό που επιλέγεται από τη διοίκηση για την αναγνώριση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις ως λογιστική εκτίμηση.

* **Κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων (Misappropriation of assets)** – Σχετίζεται με την κλοπή περιουσιακών στοιχείων της οντότητας και συχνά διαπράττεται από εργαζομένους σε σχετικά μικρά και μη σημαντικά ποσά.

Ωστόσο, μπορεί να εμπλέκονται και μέλη της διοίκησης οι οποίοι συνήθως είναι πιο ικανοί στη συγκάλυψη ή στην απόκρυψη των καταχρήσεων με τρόπους που είναι δύσκολο να εντοπιστούν.

* **Σφάλμα (Misstatement)** - Διαφορές μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου στις οικονομικές καταστάσεις και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για αυτό το στοιχείο σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τα σφάλματα μπορεί να είναι αποτέλεσμα σφαλμάτων ή απάτης.

Όταν ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται δίκαια, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή αντιπροσωπεύουν αληθή και δίκαιη άποψη, το λάθος περιλαμβάνει, κατά τη γνώμη του, τυχόν αναγκαίες προσαρμογές στα ποσά, την ταξινόμηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται δίκαια ή να παρουσιάζουν αληθινή και δίκαιη εικόνα από κάθε ουσιώδη άποψη.

* **Σφάλμα διατύπωσης γεγονότος (Misstatement of fact)** – Άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με θέματα που εμφανίζονται στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες παρατίθενται ή παρουσιάζονται εσφαλμένα.

Ένα ουσιώδες σφάλμα διατύπωσης γεγονότος μπορεί να υποσκάπτει την αξιοπιστία του εντύπου που περιλαμβάνει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

* **Τροποποιημένη γνώμη (Modified opinion)** – Γνώμη με περιορισμό, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης.

* **Άλλες πληροφορίες (Other information)** – Χρηματοοικονομικές ή μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες (εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις ή τις εκθέσεις ελεγκτών για τις οικονομικές καταστάσεις). Περιλαμβάνεται στα έγγραφα που περιέχουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και τις εκθέσεις του ελεγκτή επ' αυτών, είτε αυτό απαιτείται από το νόμο, τον κανονισμό.

* **Έγγραφο διαβεβαίωση (Written representation)** – Γραπτή δήλωση που παρέχεται από τη διοίκηση στον ελεγκτή για την υποστήριξη ενός συγκεκριμένου θέματος ή για την υποστήριξη ελεγκτικών τεκμηρίων. Η έγγραφη εγγύηση σε αυτό το πλαίσιο δεν περιλαμβάνει τις οικονομικές καταστάσεις, τις απαιτήσεις που περιέχονται σε αυτές ή τα βιβλία και στοιχεία που τις υποστηρίζουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Στο κεφάλαιο αυτό περιγράφεται ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας, τα ερευνητικά ερωτήματα που προέκυψαν από τη μελέτη της βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας πάνω στο επιλεγμένο θέμα και τέλος η δομή της διπλωματικής.

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης . Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα (ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές).

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

2.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αρχικά θα προσεγγίσουμε την έννοια του ελέγχου. Έλεγχος ορίζεται ως ένα σύστημα αξιολογήσεων που εφαρμόζεται προκειμένου να εκφρασθεί μια αντικειμενική κρίση σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους στόχους που έχει θέσει. Δηλαδή ο έλεγχος αποσκοπεί στο να διαπιστώσει εάν οι προς έλεγχο πληροφορίες έχουν προκύψει με βάση προκαθορισμένα κριτήρια. Ο ορισμός αυτός αφορά όχι μόνο τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και διάφορες άλλες κατηγορίες ελέγχου.¹² (Καραμάνης Κ. 2008).

Επιπλέον, θα μπορούσαμε να πούμε πως οι σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής: 13(Τσακλάγκανος Α. ,2001)

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

2.3 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Ανάλογα με το αν εξαρτώνται από την εταιρία την οποία ελέγχουν σε εσωτερικό έλεγχο και εξωτερικό:

Εσωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της

ελεγχόμενης εταιρίας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να ακολουθεί τις οδηγίες της διοίκησης της εταιρίας, ακόμη και αν αυτές δεν συμβαδίζουν με τα πρότυπα της ελεγκτικής . Εξωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ο οποίος δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν, ούτε με τους μετόχους ή διοικητές αυτής. Έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, όπου απαιτείται, και διαθέτει τα προβλεπόμενα αυξημένα προσόντα που απαιτούνται (άρθρο 5 ν.4449/17) προκειμένου να αποφανθεί για τα ευρήματά του.

- Ανάλογα με το εύρος διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς

Οι γενικοί έλεγχοι αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και έχουν ως στόχο τη διατύπωση γνώμης όσον αφορά την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και την τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη των στόχων της. Οι ειδικοί έλεγχοι αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρείας (π.χ. έλεγχο ταμείου, πελατών κ.λ.π.)

- Ανάλογα με την περιοδικότητα διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους :

Οι μόνιμοι έλεγχοι διενεργούνται σε μόνιμη βάση καθ'όλη τη διάρκεια της χρήσης Τακτικοί έλεγχοι καλούνται οι αυτοί που διενεργούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα, δηλαδή ανά τρίμηνο, εξάμηνο, έτος Οι έκτακτοι έλεγχοι διενεργούνται σε τυχαίες χρονικές στιγμές

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

- Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν, σε διαχειριστικούς , διοικητικούς και φορολογικούς:

Διαχειριστικοί είναι όσοι έχουν ως αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας , Διοικητικοί, είναι όσοι ασχολούνται με την διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών. Φορολογικοί, είναι όσοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και φορολογικών υποχρεώσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΔΛΠ

Εισαγωγή

Οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν και να δημοσιεύουν τακτικά τα οικονομικά τους στοιχεία. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελούν πηγές πληροφόρησης σχετικά με την οικονομική κατάσταση, την αποτελεσματικότητα, την κερδοφορία των εταιρειών, και χρησιμεύουν στην ορθή και αποτελεσματική λήψη αποφάσεων από τους επενδυτές. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Η διαδικασία σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων διέπεται από κανόνες και από λογιστικές αρχές. Το ολοκληρωμένο πλαίσιο σύνταξης περιέχει:

- το λογιστικό πλαίσιο
- το νομικό πλαίσιο.
- Οδηγίες επαγγελματικών λογιστικών οργανώσεων.
- Ρυθμίσεις.

- Ερμηνείες κανονισμών.
(Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπεισέρχονται εκτιμήσεις, απόψεις, ερμηνείες επαγγελματιών. Το γεγονός αυτό έχει ως απόρροια την ποικιλόμορφη προσέγγιση και ερμηνεία των οικονομικών στοιχείων και συμβάντων, και την εμφάνιση προκατάληψης και τυχαίων σφαλμάτων. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Η υποκειμενική εκτίμηση των οικονομικών στοιχείων συνεπάγεται διαφορετική παρουσίαση και εκτίμηση της ίδιας συναλλαγής και αδυναμία σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, είναι πιθανή η υποκειμενική διαχείριση (manipulation) και εμφάνιση των οικονομικών στοιχείων. (EL Rodgers, P. (2010).

Οι εταιρικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους στην περίπτωση που δεν τηρούνται ενιαίες λογιστικές αρχές σύνταξης και παρουσίασης.

Για τη διασφάλιση της αντικειμενικής σύνταξης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, ώστε να υπάρχει διαφάνεια και συγκρισιμότητα, θεσπίζονται και εφαρμόζονται σαφείς λογιστικές αρχές και κανόνες. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Για την επίτευξη του στόχου αυτού αναπτύσσονται, εγκρίνονται, τροποποιούνται τα ΔΠΧΠ από την επιτροπή ΔΛΠ (International Accounting Standards Board). Τα ΔΠΧΠ περιλαμβάνουν πρότυπα και ερμηνείες:

- ΔΠΧΑ (1-8).
- ΔΛΠ (1-41).
- Διερμηνείες SIC (11)
- Διερμηνείες IFRIC (12)

Τα ΔΛΠ αποτελούν κοινούς λογιστικούς κανόνες, που προσδιορίζουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με ενιαίο τρόπο και που διασφαλίζουν την αξιόπιστη και

αντικειμενική ενημέρωση των επενδυτών, αναφορικά με τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα περιλαμβάνουν:

- Τα ΔΛΠ.
- Τα ΔΠΧΠ (Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης).
- Τις τροποποιήσεις των προτύπων.
- Τα μελλοντικά πρότυπα με τις ερμηνείες τους.

Με βάση τα ΔΛΠ οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με ενιαίο τρόπο και δεν επιτρέπεται η αποσπασματική δημοσιοποίησή τους.

Σύμφωνα με τον Καπλάνης (2015) το ελεγκτικό επάγγελμα πρέπει να διασφαλίζει την αξιόπιστη και αντικειμενική πληροφόρηση των επενδυτών, μέσω των εκθέσεων ελέγχου. Οι ελεγκτές οφείλουν να διασφαλίζουν την ποιότητα των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών. (EL Rodgers, P. (2010).

ΤΑ ΔΛΠ

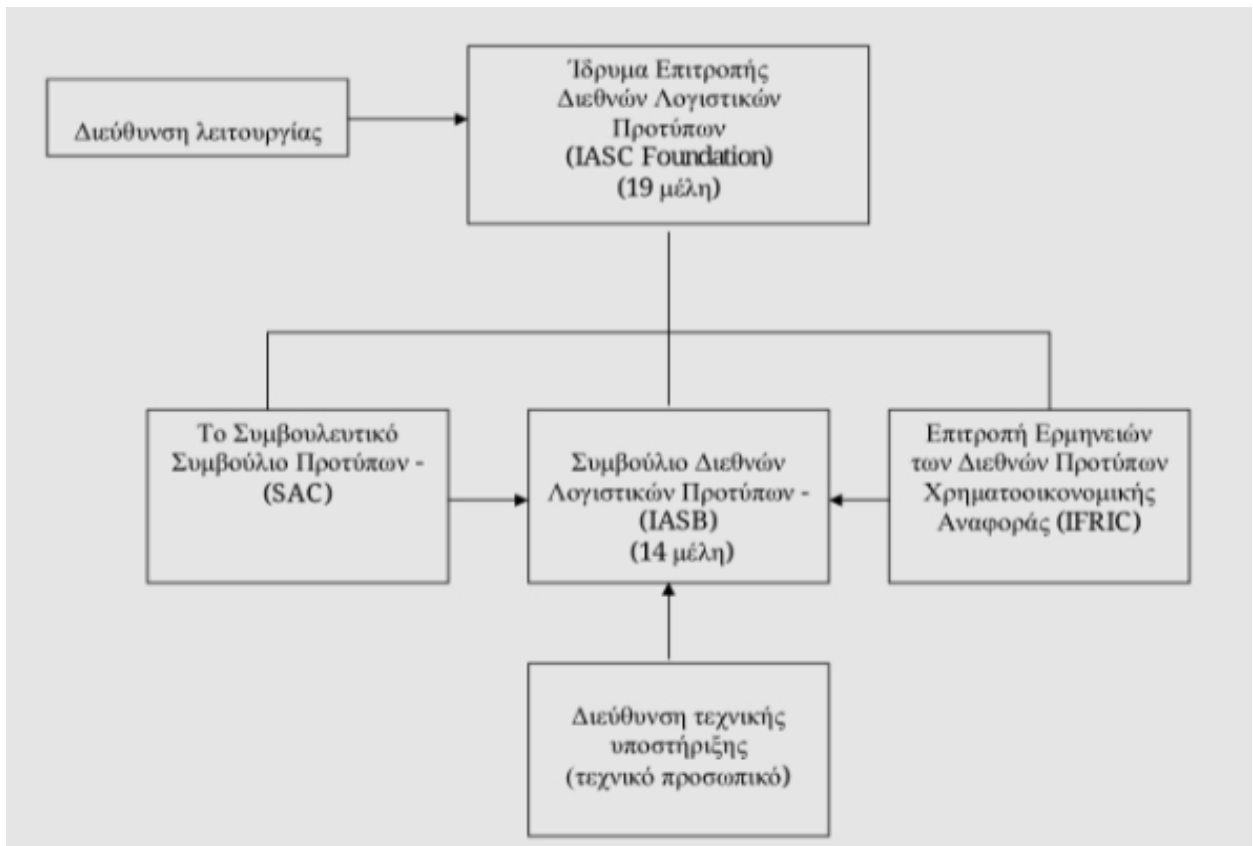
Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ΔΛΠ, (IAS, International Accounting Standards), συνιστούν λογιστική πρακτική με τη μορφή νόμων, όπου πρέπει να εναρμονιστούν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις κοινοτικές οδηγίες. Εκδόθηκαν την χρονική περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Τα ΔΛΠ είναι υποχρεωτικά από το έτος 2006 και έκτοτε προστέθηκαν επιπρόσθετες οδηγίες και τελικά η σημερινή μορφή τους είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). .(IAS (2018).

Απώτερος σκοπός των διεθνών λογιστικών προτύπων αποτελεί η κατοχύρωση της διαφάνειας και της συμβατότητας των εταιρικών λογαριασμών, καθώς και η αποτελεσματικότερη λειτουργία της οικονομικής αγοράς της Ευρωπαϊκής Ένωσης. .(IAS (2018).

Τα κύρια θεσμικά όργανα κατάρτισης των λογιστικών προτύπων είναι:

- η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ιδρύθηκε το έτος 1973, συνιστά μη κερδοσκοπικό οργανισμό που εδρεύει στο λονδίνο και έχει σκοπό την ανάπτυξη λογιστικών αρχών σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών, με διαφάνεια και αντικειμενικότητα. Η επιτροπή επιδιώκει την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων και επιχειρεί την εναρμόνιση με τα διεθνή πρότυπα. Διορίζει και επιβλέπει το συμβούλιο IASB.



(οργανωτική δομή του οργανισμού, της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)

Η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων έχει σκοπό την ανάπτυξη και την παρουσίαση των λογιστικών προτύπων που πρέπει να τηρούνται κατά τη διατύπωση των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την πιστή τήρηση των λογιστικών αυτών κανόνων, την αδιάκοπη βελτίωση των λογιστικών αυτών προτύπων. .(IAS (2018).

Προκειμένου για την πιστή εφαρμογή των ΔΛΠ και τη συγκρισιμότητα των εταιρικών οικονομικών καταστάσεων, συγκροτήθηκε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών, (ΜΕΔ, SIC-Standing Interpretation Committee).

Η επιτροπή έχει εκδόσει τα ΔΛΠ 1-41 και η ΜΕΔ τις διερμηνείες 7,10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31, 32.

- Το ίδρυμα της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC Foundation).

Αποτελείται από 19 μέλη, ετερογενούς επιστημονικής και εθνικής προέλευσης. Διαθέτει δυο εκτελεστικά σώματα:την επιτροπή (trustees) και το συμβούλιο λογιστικών προτύπων (IASB). Ασχολείται με την οικονομική διαχείριση, τον έλεγχο του προϋπολογισμού.

- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.(IASB).

Συγκροτήθηκε το έτος 2002. Αποτελείται από 14 μέλη προερχόμενα από 9 χώρες (ακαδημαϊκούς ελεγκτές). Κάθε χώρα που εμπλέκεται στη διαμόρφωση νέων ΔΛΠ συμμετέχει στο σώμα με 1 ψήφο.

- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων.(SAC).

Έχει συμβουλευτικό ρόλο σε θέματα ημερήσιας διάταξης, και συνεδριάζει δημόσια σε τακτική βάση (τρεις φορές ετήσια).

- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRIC).

Ασχολείται με την εφαρμογή των ΔΛΠ και δημοσιεύει οδηγούς-εγχειρίδια και ερμηνείες. Η επιτροπή αυτή συνεδριάζει όποτε θεωρείται αναγκαίο, με σκοπό την ερμηνεία των ΔΛΠ, και οι διερμηνείες μετέπειτα εγκρίνονται από το συμβούλιο IASB και συνιστούν τμήμα των επίσημων κειμένων του.

- Η Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζονται συγκεκριμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα, σύμφωνα με τον κανονισμό ΕΚ 1606/2002 της 19^{ης} Ιουλίου 2002, που ορίζονται ως υποχρεωτικά τα ΔΛΠ. (ΕΕ L 243, 11.9.2002, p. 1-4)

Μετέπειτα με τον κανονισμό ΕΚ 1126/2008 προσδιορίζονται συγκεκριμένα ΔΛΠ που μπορούν να εφαρμοστούν στην Ευρωπαϊκή Ένωση . Ο κανονισμός αυτός ορίζει τα ΔΛΠ που υιοθέτησε η Ευρωπαϊκή Ένωση, και σύμφωνα με τον οποίο οι εισηγμένες εταιρείες (τράπεζες, ασφαλιστικές

εταιρείες-τα χρεόγραφα των οποίων είναι διαπραγματεύσιμα σε ρυθμιζόμενη αγορά), είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (ενοποιημένους λογαριασμούς) με βάση τα ΔΛΠ. .(IAS (2018).

Ο κανονισμός αυτός, πρωτοεφαρμόστηκε 2/12/2008 και περιέχει 27 ΔΛΠ (παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, κόστος δανεισμού, άυλα περιουσιακά στοιχεία), 16 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ασφαλιστήρια συμβόλαια, συγχωνεύσεις εταιρειών), 19 διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (δικαιώματα συμμετοχών, περιβαλλοντική εξυγίανση), και 8 διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (εισαγωγή του ευρώ). .(IAS (2018).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μετά από διαβούλευση με την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, αποφασίζει σχετικά με την υιοθέτηση-εφαρμογή των ΔΛΠ στις χώρες-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η διαδικασία ανάπτυξης-δημιουργίας νέων ΔΛΠ είναι η εξής:

1. Σε προβλήματα σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων δημιουργείται ειδική επιτροπή μελέτης και αντιμετώπισης.
2. Εφόσον η προτεινόμενη αντιμετώπιση γίνεται αποδεκτή από το Συμβούλιο IASB τότε αποστέλλεται στα κρατικά όργανα, στα λογιστικά σώματα, με σκοπό να μελετηθεί και να εκφραστούν απόψεις.
3. Με τη γόνιμη διαλεκτική αντιπαράθεση, το συμβούλιο IASB δέχεται ή αναθεωρεί το προτεινόμενο σχέδιο και καταλήγει στην ψήφισή του.
4. Εφόσον το σχέδιο καταψηφίζεται από τα $\frac{3}{4}$ των μελών του IASB τότε συνιστά ΔΛΠ. (IAS (2018).

3.2 ΤΑ ΔΛΠ ΜΕ ΜΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ

Τα ΔΛΠ είναι τα ακόλουθα:

- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1:παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων.

- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2:αποθέματα.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7:καταστάσεις ταμειακών ροών.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8:λογιστικές πολιτικές, λογιστικές εκτιμήσεις και σφάλματα.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10:γεγονότα στην περίοδο του ισολογισμού.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11:κατασκευαστικές συμβάσεις.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12:φορολογία εισοδήματος.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14:οικονομικές πληροφορίες σε κάθε κλάδο.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16:Πάγια ενσώματα.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17:Μισθώσεις.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18:έσοδα.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19:παροχές σε εργαζόμενους.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26: λογιστική προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20:λογιστική επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21:οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23:κόστος δανεισμού.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24:γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27:ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28:επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29:παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30:γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις τραπεζών
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31:επενδύσεις σε κοινοπραξίες.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32:χρηματοοικονομικά μέσα:αναγνώριση και αποτίμηση.

- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33:κέρδη ανά μετοχή.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34:Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36:μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37:προβλέψεις, υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38:άυλα στοιχεία ενεργητικού.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40:επενδύσεις σε ακίνητα.
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41:γεωργία

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΔΠΕ

Εισαγωγή

Σύμφωνα με ερευνητική εργασία του Lennox (2009) συζητούνται περιπτώσεις εταιρικών αποτυχιών όπου οι ελεγκτές απέτυχαν να πληροφορήσουν για πιθανή μελλοντική χρεοκοπία για δυο λόγους. Γιατί οι εκθέσεις ελέγχου δεν πληροφορούν πλήρως για την πιθανότητα πτώχευσης και εξαιτίας της ελαττωμένης ακρίβειας των εκθέσεων. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Το έτος 2009 η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) διατύπωσε δυο αναθεωρημένα πρότυπα ελέγχου:

- ΔΠΕ 700: δημιουργία γνώμης και υποβολή έκθεσης.
- ΔΠΕ 705: αλλαγές στη γνώμη του ελεγκτή.

Η αναθεώρηση της έκθεσης ελέγχου στοχεύει στη βελτίωση της επικοινωνίας-πληροφόρησης ελεγκτών και χρηστών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ο βαθμός αναγνωσιμότητας των καταστάσεων ελέγχου καθορίζει το βαθμό κατανόησης από τους χρήστες.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ).

Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου (ΔΠΕ, auditing standards), συνιστούν το ελεγκτικό πλαίσιο των αρχών και των διαδικασιών εκτέλεσης ελεγκτικού έργου. Εκδίδονται με την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), και το συμβούλιο διεθνών προτύπων ελέγχου και διασφάλισης (IAASB).

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, που εκδόθηκαν το 2009 στην αγγλική γλώσσα, από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), μεταφράστηκαν στην ελληνική γλώσσα από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), ύστερα από εξουσιοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) το έτος 2010. Η μετάφραση υλοποιήθηκε σύμφωνα με την 'πολιτική μετάφρασης και αναπαραγωγής προτύπων που δημοσιεύει η IFAC'.

Αρχικά η εφαρμογή των ΔΠΕ υλοποιήθηκε με απόφαση της ΕΛΤΕ (22/10/2004), με την οποία ορίστηκε ως υποχρεωτική η εφαρμογή τους. Μετέπειτα με το άρθρο του νόμου Ν 3693/2008, οριστικοποιήθηκε η υιοθέτηση των ΔΠΕ στην Ελλάδα και προσδιορίστηκε ο τρόπος διενέργειας των ελέγχων με βάση:

- Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, ΔΠΕ (International Standards on Auditing).
- Τα διεθνή πρότυπα συναφών εργασιών (International Standards on Related Services).
- Τα διεθνή πρότυπα επισκόπησης (International Standards on review engagements).

Με το νόμο 3693/2008 οι ορκωτοί ελεγκτές συντάσσουν τις εκθέσεις ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα πρότυπα ελέγχου ΔΠΕ. Με το νόμο αυτό και με την αναθεωρημένη μορφή του θεσπίζεται ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο με γνώμονα τις απαιτήσεις της κοινοτικής οδηγίας 2006/43 ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 2006 (ΕΕ L157, 9/6/2006). Επίσης, εναρμονίζεται η εθνική νομοθεσία με την τελευταία κοινοτική οδηγία (2014/56/ΕΕ), και θεσπίζονται κανόνες επιλογών του κανονισμού 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (ΕΕ L 158).

Με βάση τον ισχύοντα νόμο 4449/2017 οι ορκωτοί ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες επιτελούν τους ελέγχους σύμφωνα με τα ΔΠΕ, δηλαδή σύμφωνα με:

- Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
- Το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας

Εφόσον έχουν εγκριθεί από την ΕΛΤΕ, και έχουν δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Το διοικητικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003) στην συνεδρίασή του 144/11-1-2018 (ΦΕΚ Β'526/16-2-2018) αποφάσισε την εφαρμογή νέου ΔΠΕ 701 και αναθεωρημένων ΔΠΕ 700, 705, 706, 720. .(IAS (2018).

Αναλυτικότερα, το πρότυπο ΔΠΕ 701 σχετίζεται με την ευθύνη του ελεγκτή να δημοσιοποιεί σημαντικά ζητήματα (KEY AUDIT MATTERS), που προκύπτουν από τον έλεγχο. Η γνωστοποίηση σημαντικών ζητημάτων ελέγχου στους επενδυτές συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση των θεμάτων που έχουν μεγάλη σημασία-σύμφωνα με την εκτίμηση του ελεγκτή- στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 701 ισχύει υποχρεωτικά στον χρηματοοικονομικό έλεγχο εισηγμένων εταιρειών και πρέπει να μελετάται συνδυαστικά με το άρθρο 10 του κανονισμού 537/2014 και με το ΔΠΕ 200. Στις περιπτώσεις μη εισηγμένων επιχειρήσεων το ΔΠΕ 701 ισχύει προαιρετικά. Το πρότυπο ΔΠΕ 705 και το πρότυπο ΔΠΕ 706 αναφέρονται στη μορφή και στο περιεχόμενο της έκθεσης. (Burlaud, A., (2001).

Το ΔΠΕ 800 εστιάζει σε ειδικά θέματα, σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805 ασχολείται με ειδικά θέματα που αφορούν τον έλεγχο ορισμένης οικονομικής κατάστασης, ορισμένου λογαριασμού ή οικονομικού στοιχείου.

Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας εστιάζουμε στα παρακάτω πρότυπα ελέγχου που αναφέρονται στην αναφορά των ελεγκτών και θα εξεταστούν πιθανές τροποποιήσεις που έγιναν με την θέσπιση του νόμου Ν. 4449/2017.

- ΔΠΕ 700
- ΔΠΕ 705
- ΔΠΕ 200

4.2 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 700) (ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ)

Το διεθνές πρότυπο ελέγχου ΔΠΕ 700 ‘διαμόρφωση της γνώμης και έκθεση σε οικονομικές καταστάσεις’ πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 ‘γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Το ΔΠΕ 700 ισχύει σε περιπτώσεις ελέγχων οικονομικών καταστάσεων σε περιόδους που τελειώνουν μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016.

Το ΔΠΕ 700 εστιάζει στην ευθύνη του ελεγκτή αναφορικά με τη διαμόρφωση γνώμης επί οικονομικών καταστάσεων, επικεντρώνεται στη μορφή και στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής οφείλει να σχηματίσει γνώμη αναφορικά με τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο (ΕΛΠ, ΔΠΧΑ). Πρέπει να διερευνήσει την ακρίβεια και την εγκυρότητα των οικονομικών στοιχείων, να αποκλείσει το ενδεχόμενο σφάλματος ή απάτης. Οφείλει να διερευνήσει αν υπάρχουν τα ενδεδειγμένα ελεγκτικά τεκμήρια, αν οι εκτιμήσεις της διοίκησης πραγματοποιήθηκαν με τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες και αρχές, αν τα σφάλματα που εμφανίζονται είναι σημαντικά ή όχι.

Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει συστηματικά και αντικειμενικά τη συνολική εμφάνιση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Πρέπει να μελετά τον τρόπο παρουσίασης, ώστε να αντανakλούνται οι συναλλαγές και τα λογιστικά συμβάντα με σαφήνεια. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Εφόσον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν με βάση τα λογιστικά πρότυπα, τότε ο ελεγκτής διατυπώνει τη μη διαφοροποιημένη γνώμη του στην έκθεση ελέγχου. Ενώ, όταν διαπιστώνεται ότι οι καταστάσεις εμπεριέχουν σφάλματα, ακούσια ή εκούσια, τότε εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη. (Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Αν τα ελεγκτικά τεκμήρια κρίνονται ανεπαρκή και ακατάλληλα ο ελεγκτής οφείλει να διατυπώσει διαφοροποιημένη γνώμη στην έκθεση.

Συνοπτικά ο σκοπός του ελέγχου, του ελεγκτή είναι η εκτίμηση των οικονομικών στοιχείων και καταστάσεων, η αξιολόγηση των πορισμάτων που προέρχονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια και η

διατύπωση γνώμης στην έγγραφη έκθεση ελέγχου. Η διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή λαμβάνει υπόψη τις προϋποθέσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Έκθεση ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να είναι έγγραφη, να διαθέτει τίτλο, που δηλώνει την έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή, να απευθύνεται σε συγκεκριμένους παραλήπτες ανάλογα των περιστάσεων. Η έκθεση περιέχει τη γνώμη του ελεγκτή και καθορίζει την ελεγχόμενη επιχείρηση, οικονομική οντότητα. Δηλώνει τον έλεγχο των οικονομικών στοιχείων, που έχει υλοποιηθεί. Ορίζει την χρονική περίοδο της οικονομικής κατάστασης.

Η έκθεση ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία με την εξής σειρά:

- Τίτλο.
- Παραλήπτη.
- Εισαγωγή.
- Ευθύνη διοίκησης.
- Ευθύνη ελεγκτή.
- Γνώμη ελεγκτή.
- Υπογραφή ελεγκτή.
- Ημερομηνία έκθεσης.
- Στοιχεία επικοινωνίας ελεγκτή.

(Βασιλάτου-Θανοπούλου, Ε. (2001).

Η έκθεση ελέγχου πρέπει απαραίτητα να περιλαμβάνει μια ενότητα με τίτλο 'βάση γνώμης', όπου αναφέρεται ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ, και δηλώνεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή από την οικονομική οντότητα που ελέγχθηκε, όπως ορίζει η σχετική δεοντολογία. Στην ενότητα επίσης δηλώνεται η πεποίθηση του ελεγκτή στην επάρκεια και στην καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, ως αξιόπιστη βάση για τη διατύπωση γνώμης.(IAS (2018).

Ευθύνη για τις οικονομικές καταστάσεις

Στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνεται υποχρεωτικά η ενότητα ‘ευθύνες της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις’, όπου δηλώνεται η ευθύνη της διοίκησης σχετικά με:

- Τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με βάση τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες και αρχές, και χωρίς σφάλματα εκούσια ή ακούσια.
- Την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει την οικονομική δραστηριότητά της. .(IAS (2018).
- Τον ορισμό των υπεύθυνων ελέγχου της σύνταξης των καταστάσεων (υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση’).

Επίσης, αναφέρεται η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε ειδική ενότητα με αντίστοιχο τίτλο. Στην ενότητα αυτή δηλώνεται ότι στους στόχους του ελεγκτή περιλαμβάνονται η διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν σφάλματα και η διατύπωση έκθεσης ελέγχου με τη γνώμη του ελεγκτή. . (Burlaud, A., (2001).

Η ενότητα με τίτλο ‘ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων’ αναφέρει ότι ο ελεγκτής διαθέτει επαγγελματισμό σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Ο ελεγκτής θεωρείται υπεύθυνος στην ανεύρεση και στην εκτίμηση των κινδύνων σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, ευθύνεται για τον σχεδιασμό και την επιτέλεση ελέγχων, για τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων, που διαμορφώνουν την ελεγκτική γνώμη.(IAS (2018).

Ο ελεγκτής οφείλει να αποτιμά τις λογιστικές αρχές και κανόνες που χρησιμοποιήθηκαν, να αξιολογεί τις λογιστικές αποτιμήσεις της διοίκησης. (Burlaud, A., (2001).

Διάκριση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων

Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα διακρίνονται σε 3 κατηγορίες, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

Γενικές αρχές: Σε αυτές οι διαδικασίες επιτελούνται από ειδικό προσωπικό ειδικευμένο στον τομέα που γνωρίζει πολύ καλά το αντικείμενο του. (International Federation of Accountants.(2009).

Αρχές εκτέλεσης της εργασίας: Όπου οι ελεγκτικές διαδικασίες πραγματοποιούνται με οργανωμένο σχέδιο και με επίβλεψη. Και εκτίμηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.(Herbohn K., and Herbohn J. (2006).

Αρχές εκθέσεων ελέγχου Σε αυτές δηλώνεται σε μια έκθεση ελέγχου ότι τα οικονομικά αποτελέσματα της εταιρείας. Που μελετάται συμφωνούν, εναρμονίζονται με τις γενικές λογιστικές αρχές. (International Federation of Accountants. (2009).

Τα ελεγκτικά πρότυπα διαχωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες:

Διεθνές πρότυπο δικλίδων ποιότητας.

Οι γενικές αρχές και ευθύνες(200)

Εκτίμηση κινδύνου και αποκρίσεις τους κινδύνους.

Ελεγκτική τεκμηρίωση.

Χρήση εργασίας άλλων ελεγκτών.

Συμπεράσματα ελέγχου και εκθέσεις(700, 705)

Και ειδικοί τομείς.

Η αναφορά στα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ), και η αναφορά στα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα» σημαίνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟΔΤ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (ΣΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟΔΤ).(International Federation of Accountants. (2009).

Με βάση τον ισχύοντα νόμο 4449/2017 οι ορκωτοί ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες επιτελούν τους ελέγχους σύμφωνα με τα ΔΠΕ, δηλαδή σύμφωνα με:

- Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου
- Το Διεθνές Πρότυπο Δικλείδων Ποιότητας (Dimitras A. (2015).

Εφόσον έχουν εγκριθεί από την ΕΛΤΕ, και έχουν δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.(Dimitras A. (2015).

Το διοικητικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. 2003) στην συνεδρίασή του 144/11-1-2018 (ΦΕΚ Β'526 16-2-2018) αποφάσισε την εφαρμογή νέου ΔΠΕ 701 και αναθεωρημένων ΔΠΕ 700,705, 706, 720..(LAS(2018).

Αναλυτικότερα, το πρότυπο ΔΠΕ 701 σχετίζεται με την ευθύνη του ελεγκτή να δημοσιοποιεί σημαντικά ζητήματα (KEY AUDIT MATTERS), που προκύπτουν από τον έλεγχο. Η γνωστοποίηση σημαντικών ζητημάτων ελέγχου στους επενδυτές συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση των θεμάτων που έχουν μεγάλη σημασία-σύμφωνα με την εκτίμηση του ελεγκτή- στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 701 ισχύει υποχρεωτικά στον χρηματοοικονομικό έλεγχο εισηγμένων εταιρειών και πρέπει να μελετάται συνδυαστικά με το άρθρο 10 του κανονισμού 537/2014 και με το ΔΠΕ 200. Στις περιπτώσεις μη εισηγμένων επιχειρήσεων το ΔΠΕ 701 ισχύει προαιρετικά. Το πρότυπο ΔΠΕ 705 και το πρότυπο ΔΠΕ 706 αναφέρονται στη μορφή και στο περιεχόμενο της έκθεσης. (Burlaud, A., (2001).

Το ΔΠΕ 800 εστιάζει σε ειδικά θέματα, σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805 ασχολείται με ειδικά θέματα που αφορούν τον έλεγχο ορισμένης οικονομικής κατάστασης, ορισμένου λογαριασμού ή οικονομικού στοιχείου. (vwnv.soel.gr).

Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας εστιάζουμε στα παρακάτω πρότυπα ελέγχου που αναφέρονται στην αναφορά των ελεγκτών και θα εξεταστούν πιθανές τροποποιήσεις που έγιναν με την θέσπιση του νόμου Ν. 4449/2017.

- ΔΠΕ 700
- ΔΠΕ 705
- ΔΠΕ 200

Αυτό το πρότυπο αναφέρεται στο σχηματισμό απόψεων και αποτελεσμάτων σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Αυτό το Πρότυπο ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Το γεγονός αυτό δημιουργεί αξιοπιστία στη διεθνή αγορά.

Το ΔΠΕ 700 εφαρμόζεται σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά τις 15 Δεκεμβρίου 2009. Αυτό το πρότυπο εστιάζει στη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή. Το πρότυπο αυτό συμβάλλει στη συνέπεια των εκθέσεων ελέγχου και ενισχύει επίσης τη διεθνή αξιοπιστία, καθώς ο έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί σύμφωνα με γενικά αναγνωρισμένα πρότυπα (Δήμητρας Α. (2015)).

Σύμφωνα με τα πρότυπα, καθήκον του ελεγκτή είναι να σχηματίζει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν. Επίσης. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εκφράσει αυτή τη γνώμη με σαφήνεια στη γραπτή έκθεση. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εκφράσει γνώμη σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να αξιολογήσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν επαρκώς τις λογιστικές πολιτικές της εταιρείας. Είναι επίσης σημαντικό να αξιολογηθεί εάν οι εφαρμοστέες λογιστικές πολιτικές είναι συνεπείς με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Θα πρέπει να αξιολογήσετε εάν οι πληροφορίες στις οικονομικές σας καταστάσεις είναι αξιόπιστες, συγκρίσιμες, σαφείς και κατανοητές. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην ορολογία που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Είναι σημαντικό να αξιολογηθεί η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της δομής, περιεχόμενο και συναλλαγές που περιέχονται σε αυτό. Οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν εάν το σχετικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αντικατοπτρίζεται και επεξηγείται επαρκώς στις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής υποχρεούται να εκφράσει γνώμη χωρίς επιφύλαξη εάν οι οικονομικές καταστάσεις φαίνεται ότι έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Διαφορετικά, ο ελεγκτής θα πρέπει να αλλάξει τη γνώμη του εάν διαπιστωθεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιείχαν σφάλματα και ότι δεν συγκεντρώθηκαν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Η έκθεσή του είναι ΔΠΕ 705.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με την έννοια της συμμόρφωσης, οι ελεγκτές πρέπει να αξιολογήσουν εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι δίκαιες. Ωστόσο, εάν ο ελεγκτής κρίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι παραπλανητικές, θα πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα με την απόφαση, να το γνωστοποιήσει με κάποιο τρόπο στην έκθεση. Οι εκθέσεις ελέγχου πρέπει να είναι γραπτές. Απαιτείται μια επικεφαλίδα που να υποδεικνύει ότι πρόκειται για έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. Στην αρχή της έκθεσης αναφέρεται ο οργανισμός του οποίου οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχθηκαν. Οι οικονομικές καταστάσεις

αναφέρεται ότι έχουν ελεγχθεί. Ένα όνομα ορίζεται για κάθε περίπτωση. Στη συνέχεια συντάσσεται μια περίληψη των πιο σημαντικών λογιστικών πολιτικών. Στην έκθεση, ο ελεγκτής τονίζει επίσης την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αξίζει να τονιστεί ότι η έκθεση του ελεγκτή αναφέρει ότι ευθύνη του ελεγκτή είναι να εκφράσει σαφή και ακριβή γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων με βάση ελεγκτικά τεκμήρια.

Η έκθεση του ελεγκτή υποδεικνύει εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται δίκαια σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν αληθή και δίκαιη εικόνα σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Το ΔΠΕ 700, Ο σχηματισμός γνώμης και οι επιπτώσεις των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να διαβαστεί σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200, τους Γενικούς Στόχους του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και τη Διεξαγωγή Ελέγχου με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Το ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 700 εφαρμόζεται σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που λήγουν μετά τις 15 Δεκεμβρίου 2016.

Οι απαιτήσεις αυτού του Προτύπου αντιμετωπίζουν την ανάγκη για συνολική συνέπεια και συγκρισιμότητα της έκθεσης του ελεγκτή και την ανάγκη να προστεθεί αξία στην έκθεση του ελεγκτή καθιστώντας τις πληροφορίες που παρουσιάζονται εκεί πιο σχετικές με τους χρήστες. και αυτό το ΔΠΕ προάγει τη συνέπεια στην υποβολή εκθέσεων ελέγχου, αλλά αναγνωρίζει την ανάγκη για ευελιξία ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι ιδιαίτερες συνθήκες των επιμέρους δικαιοδοσιών. Η συνέπεια στις εκθέσεις ελέγχου, όταν ένας έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ, ενισχύει την αξιοπιστία του στην παγκόσμια αγορά και καθιστά εύκολη τη διάκριση ενός ελέγχου που διενεργείται σύμφωνα με διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα. Διευκολύνει επίσης τον χρήστη να κατανοήσει και βοηθά στον εντοπισμό ασυνήθιστων καταστάσεων όταν συμβαίνουν. Το ΔΠΕ 700 εστιάζει στη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις και στις ευθύνες του ελεγκτή για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει να σχηματίσει γνώμη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ισχύον λογιστικό πλαίσιο (ΕΛΠ. ΔΠΧΑ). Τα οικονομικά δεδομένα πρέπει να ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την εγκυρότητά τους για να εξαλειφθεί η πιθανότητα λάθους ή απάτης. Εξετάστε εάν υπάρχουν κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, εάν οι εκτιμήσεις της διοίκησης

έχουν γίνει σύμφωνα με τους ισχύοντες λογιστικούς κανόνες και αρχές και εάν τυχόν σφάλματα που παρουσιάζονται είναι σημαντικά.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει συστηματικά και αντικειμενικά τη συνολική εμφάνιση, δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Χρειάζεται να μάθει μεθόδους παρουσίασης ώστε να αντικατοπτρίζονται ξεκάθαρα οι συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα (Βασιλάτου-Θανοπούλου. Ε. (2001)).

Εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση λογιστικά πρότυπα, ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη χωρίς επιφύλαξη στην έκθεση του ελεγκτή. Από την άλλη, αν η κατάσταση αποδειχτεί λανθασμένη, είτε ακούσια είτε εκ προθέσεως, εκφράζει διαφοροποιημένη άποψη.

Εάν διαπιστωθεί ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι ανεπαρκή και ανεπαρκή, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκφράσει διαφορετική γνώμη στην έκθεση.

Με απλά λόγια, ο στόχος ενός ελέγχου είναι η αξιολόγηση των οικονομικών δεδομένων και των οικονομικών καταστάσεων, η αξιολόγηση των συμπερασμάτων με βάση ελεγκτικά τεκμήρια και η έκφραση γνώμης σε μια γραπτή έκθεση ελέγχου. Για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή λαμβάνονται υπόψη οι απαιτήσεις του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Έκθεση ελέγχου

Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να είναι γραπτή και ο τίτλος να υποδεικνύει ότι πρόκειται για ανεξάρτητη έκθεση ελέγχου που απευθύνεται σε συγκεκριμένο αποδέκτη, ανάλογα με την περίπτωση. Η έκθεση περιέχει το πόρισμα του ελεγκτή και ορίζει τον ελεγχόμενο οργανισμό, επιχειρηματική οντότητα. Δείχνει την εφαρμοσμένη διαχείριση οικονομικών δεδομένων. Ορισμός περιόδου οικονομικής αναφοράς.

Η έκθεση ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία με την εξής σειρά:

- Τίτλο.
- Παραλήπτη.
- Εισαγωγή.
- Ευθύνη διοίκησης.

- Ευθύνη ελεγκτή.
- Γνώμη ελεγκτή.
- Υπογραφή ελεγκτή.
- Ημερομηνία έκθεσης.
- Στοιχεία επικοινωνίας ελεγκτή.

Η έκθεση του ελεγκτή θα πρέπει πάντα να περιλαμβάνει μια ενότητα με τίτλο «Βασική γνώμη» που να αναφέρει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Σύμφωνα με τους σχετικούς δεοντολογικούς ορισμούς, δηλώνεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή από το ελεγχόμενο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα. Αυτή η ενότητα υποδεικνύει επίσης την εμπιστοσύνη του ελεγκτή για την επάρκεια και την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων ως αξιόπιστη βάση για τη διαμόρφωση γνώμης (IAS (2018)).

Ειδικότερα, η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι γραπτή. Έκθεση ελεγκτή σχετικά με ελέγχους που διενεργήθηκαν σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Η έκθεση του ελεγκτή θα πρέπει να έχει τίτλο που να υποδεικνύει σαφώς ότι η έκθεση είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. Οι εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να εξετάζονται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.

Η πρώτη ενότητα της έκθεσης του ελεγκτή θα πρέπει να περιέχει τη γνώμη του ελεγκτή και φέρει τον τίτλο «Γνώμη».

Το τμήμα γνωμοδοτήσεων της έκθεσης ελέγχου θα πρέπει επίσης να περιλαμβάνει:

- (1) για τον προσδιορισμό της οντότητας της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί·
- (2) Δηλώστε ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.
- (3) αναφέρετε τον τίτλο κάθε δήλωσης που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις·
- (4) Βλ. σημείωση για μια περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών.
- (5) αναφέρετε την ημερομηνία ή την περίοδο που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις·

Κατά τον έλεγχο μιας σειράς πλήρεις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού μιας δημόσιας εταιρείας, ο ελεγκτής αποκαλύπτει σημαντικά θέματα ελέγχου σε μια έκθεση ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 701. Οι ελεγκτές υποχρεούνται να αναφέρουν σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.

Ευθύνη για τις οικονομικές καταστάσεις

Στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνεται υποχρεωτικά η ενότητα 'ευθύνες της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις'¹, όπου δηλώνεται η ευθύνη της διοίκησης σχετικά με:

- Τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με βάση τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες και αρχές, και χωρίς σφάλματα εκούσια ή ακούσια
- Την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει την οικονομική δραστηριότητα της..(IAS (2018)).
- Τον ορισμό των υπεύθυνων ελέγχου της σύνταξης των καταστάσεων (υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση').

Επίσης, οι αρμοδιότητες του ελεγκτή για την επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων παρατίθενται σε ειδική ενότητα με την κατάλληλη επικεφαλίδα. Αυτή η ενότητα αναφέρει ότι οι στόχοι του ελεγκτή περιλαμβάνουν τη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από σφάλματα και την προετοιμασία μιας έκθεσης ελεγκτή που περιέχει τη γνώμη του ελεγκτή (Burlaud, A., (2001)).

Στην ενότητα με τίτλο «Αρμοδιότητες του ελεγκτή για έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» αναφέρεται ότι ο ελεγκτής επιδεικνύει επαγγελματισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Ο ελεγκτής θεωρείται υπεύθυνος για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση του κινδύνου λάθους στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και για τον σχεδιασμό και τη διενέργεια ελέγχων και τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή (IAS (2018)).

Αυτό το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή θα περιγράφει τις ευθύνες της διοίκησης για τα ακόλουθα:

(1) συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και επιτρέπει στους εσωτερικούς ελέγχους που καθορίζονται από τη διοίκηση να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια, είτε λόγω απάτης είτε λάθους. και

(2) αξιολόγηση της ικανότητας της οικονομικής οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα και της καταλληλότητας εφαρμογής των λογιστικών προτύπων της συνέχισης της δραστηριότητας και, κατά περίπτωση, ζητημάτων που σχετίζονται με την ικανότητα της

οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. αποκάλυψη πληροφοριών. Μια εξήγηση της ευθύνης της διοίκησης για αυτήν την αξιολόγηση θα πρέπει να περιλαμβάνει μια εξήγηση για το πότε είναι κατάλληλη η χρήση λογιστικών προτύπων συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τις λογιστικές αρχές και κανόνες που χρησιμοποιήθηκαν και να αξιολογήσει τη λογιστική εκτίμηση της διοίκησης. (Berland, A., (2001).

4.3 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 705)

(ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ)

Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) δηλώνει ότι μια κατάλληλη έκθεση θα εκδοθεί εάν, κατά τη διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 700 (Αναθεωρημένο), ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι απαιτείται διαφορετική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. . Αυτό το Πρότυπο εξηγεί επίσης πώς η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή μπορεί να επηρεαστεί από την ειδική γνώμη του ελεγκτή. Σε όλες τις περιπτώσεις, ισχύουν οι απαιτήσεις αναφοράς του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) και δεν επαναλαμβάνονται σε αυτό το ΔΠΕ εκτός εάν οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ τις επηρεάζουν ή τις τροποποιούν.

Η ΕΠΕ ορίζει τρεις τύπους γνωμοδοτήσεων που εισάγουν διακρίσεις: Επιφυλακτική γνώμη, Αρνητική γνώμη και Ανίκανη να εκφράσει γνώμη. Ποιος τύπος ένστασης είναι κατάλληλος καθορίζεται με βάση τους ακόλουθους παράγοντες:

(α) τη φύση του ζητήματος που προκάλεσε τη διαφορά, δηλαδή εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ουσιώδη ανακρίβεια ή, ελλείψει επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, εάν είναι πιθανό να υπάρχει ουσιώδες σφάλμα.

(β) τον προσδιορισμό του ελεγκτή για την έκταση της επίπτωσης του προβλήματος ή της πιθανής επίπτωσης στις οικονομικές καταστάσεις.

Στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απαιτείται όταν:

(α) ο ελεγκτής συμπεραίνει, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν, ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

(β) ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Οι ελεγκτές πρέπει να αλλάξουν γνώμη σχετικά με μια έκθεση εάν:

(α) ο ελεγκτής καταλήγει στο συμπέρασμα, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν, ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα ή (Αναφορά: Παράγραφος Α2–Α7).

(β) ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια (Pickett, K. (2005)).

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν:

(α) Ο ελεγκτής, έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, μεμονωμένα ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη, αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις. (Pickett K. (2005)).

(β) Ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες. (Pickett, K. (2005)).

Εάν ο ελεγκτής συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια και καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει μεμονωμένο ή σωρευτικό σφάλμα, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκφράσει αντίθετη γνώμη. Είναι απαραίτητα και κοινά στη χρηματοοικονομική αναφορά (K. Pickett (2005)).

Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει τη γνώμη του, μπορεί να απορρίψει τη γνώμη και η πιθανή επίδραση μιας μη εντοπισμένης ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι σημαντική και διάχυτη.

Στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου υπάρχουν πολλαπλές αβεβαιότητες, ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για κάθε αβεβαιότητα, αλλά δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων για τους ακόλουθους λόγους: Μην εκφράσετε γνώμη στο συμπέρασμα. Πιθανή αλληλεπίδραση αβεβαιοτήτων και πιθανή σωρευτική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.

Εάν ο ελεγκτής κρίνει απαραίτητο να εκφράσει αντίθετη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων ή να δηλώσει ότι δεν μπορεί να διατυπωθεί γνώμη, η έκθεση στο σύνολό της δεν είναι έκθεση ελεγκτή, μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις ή ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα στοιχεία ή κεφάλαια οικονομικών καταστάσεων. Η συμπερίληψη μιας τέτοιας αδιαφοροποίητης γνώμης στην ίδια έκθεση υπό τέτοιες συνθήκες δεν συνάδει με την αντίθετη γνώμη του ελεγκτή ή με την αδυναμία έκφρασης γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους.

Εκτός από τις συγκεκριμένες πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 700 (Αναθεωρημένο), ο ελεγκτής θα πρέπει:

- (α) την επικεφαλίδα «Βασικές γνώμες» όπως απαιτείται από την παράγραφο 2S του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) χρησιμοποιώντας τις επικεφαλίδες «Βασικές γνώμες με επιφύλαξη», «Βάση για αντίθετη γνώμη» ή «Βάση για αποποίηση ευθυνών της γνώμης», όπως χρειάζεται, και
- (β) Συμπεριλάβετε στην ίδια ενότητα μια εξήγηση για το τι προκάλεσε την αλλαγή (Pickett, K. (2005)).

Εάν υπάρχει ουσιώδης ανακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζεται με συγκεκριμένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις (συμπεριλαμβανομένων των ποσοτικών γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων), ο ελεγκτής θα πρέπει να συμπεριλάβει μια συζήτηση και ποσοτικοποίηση του δημοσιονομικού αντίκτυπου στην ενότητα Βάση της γνώμης, πρέπει να είναι ενεργοποιημένο εκτός εάν δεν είναι πρακτικό. Εάν δεν είναι πρακτικό να ποσοτικοποιηθεί ο οικονομικός αντίκτυπος, ο ελεγκτής θα πρέπει να το αναφέρει σε αυτήν την ενότητα. (Pickett, K. (2005).

(α) συζητούν τη μη γνωστοποίηση με έναν εκπρόσωπο της Διοίκησης·

(β) Εξηγήστε τη φύση των πληροφοριών που παραλείφθηκαν στην ενότητα Βάση για γνώμη.

(γ) περιλαμβάνει πληροφορίες που έχουν παραλειφθεί, εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό· Όταν είναι εφικτό και ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις παραληφθείσες πληροφορίες.

Εάν η απόκλιση είναι αποτέλεσμα αδυναμίας απόκτησης επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει τους λόγους αυτής της αδυναμίας στην ενότητα Βάση για γνώμη (Pickett, K. (2005).

Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, η έκθεση του ελεγκτή δεν περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 28(β) και 2S(δ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Αυτά τα στοιχεία είναι:

(α) Αναφορά στην ενότητα της έκθεσης του ελεγκτή που περιγράφει τις ευθύνες του ελεγκτή.

(β) περιγραφή του κατά πόσον τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν τη βάση για τη γνώμη του ελέγχου (Pickett, K. (2005).

Ακόμη και αν ο ελεγκτής εκφράζει αντίθετη γνώμη ή δηλώνει ότι δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, οι λόγοι για οποιοδήποτε άλλο θέμα για το οποίο γνωρίζει ότι απαιτείται διαφορά απόψεων θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην ενότητα Βάση για Γνώμη. πρέπει να εισαχθεί. και επιρροή σε αυτό.(Pickett, K. (2005)). Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη επειδή δεν υπάρχουν επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής θα τροποποιήσει ώστε να συμπεριλάβει μόνο τα ακόλουθα:

(α) δήλωση ότι οι ευθύνες του ελεγκτή περιλαμβάνουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και την έκδοση έκθεσης ελεγκτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΧΑ) (Pickett. K. (2005).

(β) Ωστόσο, μια δήλωση ότι, λόγω των θεμάτων που περιγράφονται στην ενότητα Βάση για τη γνώμη σχετικά με την αναπηρία, ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να συγκεντρώσει επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να αποτελέσει τη βάση για τη γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων.

(γ) δήλωση για την ανεξαρτησία του ελεγκτή και άλλες ηθικές ευθύνες όπως απαιτείται από την παράγραφο 28(γ) του ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 700 (Αναθεωρημένο) (Pickett K. (2005). Ο παρακάτω πίνακας δείχνει τη σημασία της κρίσης του ελεγκτή σχετικά με τη φύση του προβλήματος. Η έκταση της επιρροής ή η πιθανή επίδρασή της στις οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει τα είδη των απόψεων που εκφράζονται.

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

Το ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 450 ορίζει το σφάλμα μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου στις αναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις και του ποσού της ταξινόμησης, παρουσίασης ή γνωστοποίησης που

απαιτείται για τη συμμόρφωση του στοιχείου με το ισχύον πλαίσιο. διαφορά Συνεπώς, ουσιώδεις ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να προκύψουν σε σχέση με:

- (α) την καταλληλότητα της επιλεγμένης λογιστικής πολιτικής·
- (β) την εφαρμογή της επιλεγμένης λογιστικής πολιτικής, ή
- (γ) την επάρκεια ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά περιλαμβάνει απαιτήσεις για λογιστικές γνωστοποιήσεις και αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές. Εάν μια οικονομική οντότητα αλλάξει την επιλογή της ουσιώδους λογιστικής πολιτικής, μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικά σφάλματα στις οικονομικές της καταστάσεις, εάν η οικονομική οντότητα δεν συμμορφώνεται με αυτές τις απαιτήσεις (Pickett, K. (2005).

Όσον αφορά την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, μπορεί να προκύψει σημαντική ανακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις όταν:

- (α) οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- (β) οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. ή
- (γ) οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποκαλύπτουν πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την παροχή εύλογης παρουσίασης.

Η αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (γνωστά και ως περιορισμένο εύρος ελέγχου) μπορεί να οφείλεται σε:

- (α) Περιστάσεις πέρα από τον έλεγχο του υποκειμένου.
- (β) περιστάσεις που σχετίζονται με τη φύση ή το χρονοδιάγραμμα της εργασίας του ελεγκτή, ή
- (γ) τους περιορισμούς που επιβάλλονται από τη διοίκηση (Pickett K. (2005).

Συνέπειες της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή.

Η πρακτικότητα της απελευθέρωσης από τον έλεγχο μπορεί να εξαρτάται από το στάδιο της δέσμευσης τη στιγμή που η διαχείριση χρόνου επιβάλλει τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής. Εάν ο ελεγκτής έχει ουσιαστικά ολοκληρώσει τον έλεγχο, ο ελεγκτής αποφασίζει να ολοκληρώσει τον έλεγχο όσο το δυνατόν καλύτερα, δηλώνει την απόρριψη, εξηγεί τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής στην ενότητα Βάση για Αποβολή και στη συνέχεια αποσύρεται (Pickett K. (2005)).

Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής ενδέχεται να μην είναι σε θέση να διακόψει το ελεγκτικό έργο εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συνεχίσει το ελεγκτικό έργο. Αυτό μπορεί να ισχύει για ελεγκτές που διορίζονται για την επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων του δημόσιου τομέα. Επιπλέον, ένας ελεγκτής έχει οριστεί για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων για μια συγκεκριμένη περίοδο ή έχει διοριστεί για μια συγκεκριμένη περίοδο και πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή πριν από το τέλος αυτής της περιόδου. Αυτό μπορεί επίσης να συμβαίνει σε δικαιοδοσίες όπου απαγορεύεται η παραίτηση. (Pickett, K. (2005) .

Εάν ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο διαχωρισμός του ελέγχου είναι απαραίτητος λόγω περιορισμών πεδίου εφαρμογής, ο ελεγκτής θα πρέπει να επιδείξει επαγγελματική επιμέλεια για να κοινοποιήσει ζητήματα που σχετίζονται με τον διαχωρισμό ευθυνών σε ρυθμιστικές αρχές ή ιδιοκτήτες οντοτήτων, ενδέχεται να έχουν νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις. (Δήμητρας Α. (2015)).

Μορφή και Περιεχόμενο της Έκθεσης Ελεγκτή, εφόσον πληροί τις προϋποθέσεις

Η αλλαγή αυτής της επικεφαλίδας ενημερώνει τον χρήστη ότι η γνώμη του ελεγκτή αποτελεί δήλωση αποποίησης ευθύνης και υποδεικνύει το είδος της αποποίησης ευθύνης. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη, η χρήση φράσεων όπως «με την παραπάνω εξήγηση» ή «λαμβάνοντας υπόψη» στην ενότητα γνώμης δεν είναι αρκετά σαφής ή ισχυρή και ακατάλληλη (Δήμητρας Α. (2015)).

Η συνεχής έκθεση στους ελεγκτές ενισχύει την κατανόηση των χρηστών και βοηθά στον εντοπισμό ασυνήθιστων καταστάσεων όταν συμβαίνουν. Επομένως, ενώ μπορεί να μην είναι δυνατό να τυποποιηθεί η διατύπωση της διαφωνίας και η εξήγηση των λόγων της διαφωνίας, είναι επιθυμητό να υπάρχει συνέπεια τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή (Pickett, K. (2005) .

Μια αντίθετη γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης για ένα συγκεκριμένο θέμα που προσδιορίζεται στην ενότητα Βάση για τη γνώμη δικαιολογεί την παράλειψη άλλων θεμάτων που εντοπίστηκαν και τα οποία διαφορετικά θα απαιτούσαν αλλαγή στη γνώμη του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με άλλα θέματα για τα οποία ο ελεγκτής γνωρίζει μπορεί να είναι σχετική με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (Pickett, K. (2005)).

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις, είναι καλύτερο να τοποθετήσετε την ακόλουθη δήλωση στην ενότητα "Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων" της έκθεσης ελεγκτή: Δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 28(α) του παρόντος AER : ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Τροποποιήθηκε για να υποδείξει ότι η ευθύνη του ελεγκτή είναι να ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σύμφωνα με τα ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ. Παράγραφος 28(γ) του ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 700 (Αναθεωρημένο) για την ανεξαρτησία και άλλες ηθικές ευθύνες (Pickett. K. (2005)).

Το σκεπτικό για την αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στην ενότητα Βάση για γνώμη χωρίς επιφύλαξη της έκθεσης ελεγκτή βοηθά να κατανοήσουμε γιατί ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις. συνέχισε να σε προστατεύει. Υπερεξάρτηση από αυτούς. Ωστόσο, η γνωστοποίηση σημαντικών θεμάτων ελέγχου εκτός αυτών που οδήγησαν στην αποποίηση ευθύνης μπορεί να υποδηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι πιο αξιόπιστες σε σχέση με αυτά τα θέματα από ό,τι θα μπορούσε να αναμενόταν υπό τις περιστάσεις. Η έκφραση γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις είναι γενικά ασυνεπής (Pickett. K. (2005)).

Η αποκάλυψη σε όσους είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση των περιστάσεων που οδήγησαν στην αναμενόμενη και προτεινόμενη διαφωνία των ελεγκτών θα επέτρεπε:

(α) ο ελεγκτής γνωστοποιεί στον εκπρόσωπο της διοίκησης την προστιθέμενη απόκλιση και τους λόγους (ή τις περιστάσεις) της απόκλισης· (Πικέτ, Κ. (2005)).

(β) Λάβετε τη συμφωνία του ελεγκτή με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση σχετικά με τα γεγονότα της υπόθεσης που προκάλεσαν την αναμενόμενη απόκλιση ή εντοπίστε θέματα διαφωνίας με τη διοίκηση (Pickett. K (2005).

4.4 Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 200)

(ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ)

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

Σκοπός ενός ελέγχου είναι να βελτιωθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκφραση μιας γνώμης από τον ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στην περίπτωση των περισσότερων πλαισίων γενικού σκοπού, αυτή η γνώμη σχετίζεται με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή παρέχουν μια αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με το πλαίσιο. Ένας έλεγχος που διεξάγεται σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας καθιστά ικανό τον ελεγκτή να σχηματίσει αυτή τη γνώμη.

Ως βάση για τη γνώμη του ελεγκτή, τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η εύλογη διασφάλιση αποτελεί διασφάλιση υψηλού επιπέδου. Αυτό επιτυγχάνεται όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, για τη μείωση του κινδύνου του ελέγχου (δηλαδή, του κινδύνου ότι ο ελεγκτής εκφράζει μια μη ενδεδειγμένη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες) σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Ωστόσο, εύλογη διασφάλιση δεν είναι ένα απόλυτο επίπεδο διασφάλισης, διότι υπάρχουν ενδογενείς περιορισμοί ενός ελέγχου που έχουν ως αποτέλεσμα τα περισσότερα από τα αποδεικτικά στοιχεία βάσει των οποίων ο ελεγκτής καταλήγει στα συμπεράσματά του και βασίζει τη γνώμη του να είναι πειστικά και όχι αδιάψευστα.

Τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν τους αντικειμενικούς στόχους, τις απαιτήσεις και την εφαρμογή, καθώς και το επεξηγηματικό υλικό, που είναι σχεδιασμένα να υποστηρίζουν τον ελεγκτή στην απόκτηση εύλογης διασφάλισης. Τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση και να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό σε ολόκληρο το σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου και, μεταξύ άλλων:

- Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.
- Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής κατάλληλων μέτρων αντίδρασης στους κινδύνους που εκτιμήθηκαν.
- Να σχηματίζει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.

Γενικοί στόχοι του ελεγκτή

Κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι οι εξής: (α) Να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο

είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, καθιστώντας έτσι τον ελεγκτή ικανό να εκφράσει μια γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και (β) Να υποβάλει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων, και να προβεί σε κοινοποιήσεις, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων των εργασιών του.

Πεδίο του ελέγχου

Η γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις αφορά στο εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Μια τέτοια γνώμη είναι κοινή για όλους τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων. Η γνώμη του ελεγκτή, ως εκ τούτου, δεν διασφαλίζει, για παράδειγμα, τη μελλοντική βιωσιμότητα της οντότητας ούτε την αποδοτικότητα ή την αποτελεσματικότητα με την οποία η διοίκηση έχει διεκπεραιώσει τις υποθέσεις της οντότητας. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες ωστόσο, η ισχύουσα νομοθεσία ή κανονισμός, μπορεί να απαιτούν οι ελεγκτές να παρέχουν γνώμες επί άλλων ειδικών θεμάτων, όπως είναι η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων, ή η συνέπεια μιας ξεχωριστής έκθεσης της διοίκησης με τις οικονομικές καταστάσεις. Ενώ τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν απαιτήσεις και καθοδήγηση σε σχέση με τα θέματα αυτά, στο βαθμό που είναι σχετικά με τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής θα απαιτείτο να αναλάβει περαιτέρω εργασία, εάν ο ελεγκτής είχε πρόσθετες ευθύνες για την παροχή τέτοιων γνωμών.

Ενας έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΠΕ διεξάγεται με την υπόθεση ότι η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν αναγνωρίσει και κατανοήσει ότι έχουν την ευθύνη: (α) Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης όπου συντρέχει περίπτωση της εύλογης παρουσίασης αυτών, (β) Για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για την διακυβέρνηση θεωρούν απαραίτητες για να μπορούν να καταρτισθούν οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και (γ) Για την παροχή στον ελεγκτή: (i) Πρόσβασης σε όλες τις πληροφορίες τις οποίες η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι

υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση γνωρίζουν ότι είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα, (ii) Πρόσθετων πληροφοριών που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τους σκοπούς του ελέγχου, και (iii) Απεριόριστης πρόσβασης σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση απαιτεί:

- Τον προσδιορισμό του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, στο πλαίσιο οποιωνδήποτε σχετικών νόμων και κανονισμών.
- Την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εν λόγω πλαίσιο.
- Τη συμπερίληψη μιας επαρκούς περιγραφής αυτού του πλαισίου στις οικονομικές καταστάσεις.

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση να ασκεί κρίση όταν προβαίνει σε λογιστικές εκτιμήσεις που είναι λογικές για τις περιστάσεις, καθώς επίσης και να επιλέγει και να εφαρμόζει κατάλληλες λογιστικές πολιτικές. Οι κρίσεις αυτές γίνονται στο πλαίσιο του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να καταρτίζονται, σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένου να πληροί:

- Τις κοινές ανάγκες για χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός ευρύτερου φάσματος χρηστών (δηλαδή, «οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού»), ή
- Τις ανάγκες για χρηματοοικονομικές πληροφορίες συγκεκριμένων χρηστών (δηλαδή, «οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού»)

Επαγγελματικός σκεπτικισμός

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός περιλαμβάνει την κατάσταση εγρήγορσης για παράδειγμα στα πιο κάτω:

- Ελεγκτικά τεκμήρια που έρχονται σε αντίθεση με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν.
- Πληροφορίες που θέτουν σε αμφισβήτηση την αξιοπιστία εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα που θα χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια.
- Συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανή απάτη.

- Περιστάσεις που υποδεικνύουν την ανάγκη για ελεγκτικές διαδικασίες, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι αναγκαίος για την κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Αυτό περιλαμβάνει τη διερεύνηση αντιφατικών ελεγκτικών τεκμηρίων και της αξιοπιστίας εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικές ερωτήσεις, καθώς και άλλων πληροφοριών που αποκτήθηκαν από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Περιλαμβάνει επίσης εξέταση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται υπό το φως των περιστάσεων, για παράδειγμα, στην περίπτωση όπου υπάρχουν παράγοντες κινδύνου απάτης και ένα απλό έγγραφο, μιας φύσης επιρρεπούς σε απάτη, είναι το μόνο υποστηρικτικό τεκμήριο για ένα σημαντικό ποσό των οικονομικών καταστάσεων.

Η επαγγελματική κρίση, είναι απαραίτητη για την κατάλληλη διεξαγωγή του ελέγχου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ερμηνεία των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας και των ΔΠΕ καθώς και οι ενήμερες αποφάσεις που απαιτούνται σε όλο τον έλεγχο, δεν μπορεί να γίνουν χωρίς την εφαρμογή της σχετικής γνώσης και εμπειρίας για τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Η επαγγελματική κρίση, είναι αναγκαία ιδιαίτερα σε αποφάσεις που αφορούν:

- Το ουσιώδες μέγεθος και τον ελεγκτικό κίνδυνο.
- Τη φύση, το χρόνο, και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ΔΠΕ και τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Την αξιολόγηση του εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και εάν πρέπει να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη των σκοπών των ΔΠΕ και, ως εκ τούτου, και των γενικών σκοπών του ελεγκτή.
- Την αξιολόγηση των κρίσεων της διοίκησης κατά την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας.
- Την εξαγωγή συμπερασμάτων με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για παράδειγμα, την εκτίμηση της λογικότητας των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Επάρκεια και καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων

Ελεγκτικά τεκμήρια είναι αναγκαία για την υποστήριξη της γνώμης και της έκθεσης του ελεγκτή. Είναι σωρευτικής φύσης και κατά κύριο λόγο αποκτώνται από τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ωστόσο, μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν πληροφορίες που αποκτώνται από άλλες πηγές, όπως προηγούμενους ελέγχους (με την προϋπόθεση ότι ο ελεγκτής έχει

προσδιορίσει εάν οι αλλαγές που έχουν λάβει χώρα από τον προηγούμενο έλεγχο μπορεί να επηρεάσουν τη σχέση τους με τον τρέχοντα έλεγχο ή τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας μιας λογιστικής επιχείρησης για την αποδοχή και συνέχιση πελάτη. Επιπρόσθετα στις άλλες πηγές εντός και εκτός της οντότητας, τα λογιστικά βιβλία της οντότητας αποτελούν σημαντική πηγή ελεγκτικών τεκμηρίων. Επίσης, πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να έχουν καταρτισθεί από έναν ειδήμονα που απασχολείται ή έχει συμβληθεί με την οντότητα. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και κάθε πληροφορία που έρχεται σε αντίθεση με τέτοιους ισχυρισμούς. Επιπλέον, σε ορισμένες περιπτώσεις, η έλλειψη πληροφοριών (για παράδειγμα, η άρνηση της διοίκησης να παράσχει τις διαβεβαιώσεις που της ζητήθηκαν) χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή, και επομένως, συνιστά επίσης ελεγκτικό τεκμήριο. Το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας του ελεγκτή για τη διαμόρφωση της γνώμης του αποτελείται από την απόκτηση και την αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων.

Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι αλληλένδετες. Επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτείται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους σφάλματος (όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι, τόσο περισσότερα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που είναι πιθανό να απαιτούνται) και επίσης από την ποιότητα αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων (όσο υψηλότερη είναι η ποιότητα, τόσο λιγότερα μπορεί να απαιτούνται). Η απόκτηση περισσότερων ελεγκτικών τεκμηρίων, ωστόσο, δεν μπορεί να αντισταθμίσει την κακή ποιότητα αυτών.

Καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή, η συνάφεια και η αξιοπιστία αυτών στην παροχή υποστήριξης για τα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή. Η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από τις πηγές και από τη φύση αυτών, και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται.

Αποτυχία επίτευξης ενός σκοπού

Το εάν ένας σκοπός έχει επιτευχθεί είναι θέμα της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή. Η κρίση αυτή λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν για συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν έχουν

αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια καθώς και εάν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα στις ιδιαίτερες περιστάσεις του ελέγχου για την επίτευξη των σκοπών που θέτουν τα ΔΠΕ. Συνεπώς, οι περιστάσεις που μπορεί να οδηγήσουν σε αποτυχία επίτευξης ενός αντικειμενικού σκοπού περιλαμβάνουν εκείνες που:

- Εμποδίζουν τον ελεγκτή να συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις ενός ΔΠΕ.
- Έχουν ως αποτέλεσμα να μην είναι εφικτό ή δυνατό για τον ελεγκτή να εκτελέσει τις πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες ή να αποκτήσει περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια που προσδιορίστηκαν ως αναγκαία από τη χρήση των σκοπών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η συνεχής ανάπτυξη απαιτεί μια ενιαία εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας. Αυτό καθιστά εύκολη τη σύγκριση εταιρειών σε όλο τον κόσμο και παρέχει στους επενδυτές τις πληροφορίες που χρειάζονται για να έχουν μια καλή εικόνα για την επένδυσή τους. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι «εργαλεία», κανόνες για την παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων με συνεπή και αποτελεσματικό τρόπο. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν θεωρείται υποχρεωτική, αλλά θα θεωρείται υποχρεωτική στο μέλλον. Οι γενικοί κανόνες που συνθέτουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ισχύουν κατά τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων από διαπιστευμένους ελεγκτές (AIP, A και Ustundag S- (2007).

Πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει πλήρως το EQF, ενώ άλλες έχουν υιοθετήσει το πρότυπο εν μέρει ή καθόλου. Το σκεπτικό για την εφαρμογή της ECD ποικίλλει ευρέως από χώρα σε χώρα και έχει επικριθεί (Fraser, 2010). Από τη μία πλευρά, αυτές οι διαφορές μπορεί να έχουν σημαντικές επιπτώσεις για τις εγχώριες πρακτικές και τα αποτελέσματα της εταιρικής

διακυβέρνησης, τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, τις διασυνοριακές επιχειρήσεις και το εμπόριο (Millar et al., 2005; Judge et al., 2010). Βασικός μηχανισμός ελέγχου στη σύνταξη ενημερωμένων, αξιόπιστων και συγκρίσιμων οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, από τη σκοπιά του νέου συστήματος, τα διαφορετικά επίπεδα δέσμευσης για εναρμόνιση με τις σχολές υπογραμμίζουν τα κίνητρα για εμπειρική έρευνα σχετικά με τη σημασία των κοινωνικών, πολιτικών και πολιτιστικών παραγόντων στις χώρες (Aisbitt) S., (2001).

Μια αποτελεσματική και αποτελεσματική παγκόσμια αγορά επωφελείται σαφώς από την εναρμόνιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Σε αυτό το σημείο, οι επιχειρηματίες, οι οικονομικοί σύμβουλοι και οι επενδυτές πρέπει να λάβουν σοβαρά υπόψη τις διαφορές. Οι διακρίσεις αυτού του είδους περιορίζουν εγγενώς την ανάπτυξη της διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η εναρμόνιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων μπορεί να ωφελήσει την οικονομική δραστηριότητα παγκοσμίως,

5.2 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
- Burlaud, A., (2001), “International accounting: a French perspective”, *International Journal of Asian Management*, Vol.1

- 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
- Cooke, T.E., (1989). “Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies”. *Accounting and business research*, Vol 19(74), pp.113-124.
- 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.
- Hillary Ruth (1998) “Environmental Auditing: Concepts, Methods and developments”,
- IAS (2018). Σχετικά με το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων.
- IFAC (2018). Ιστορική αναδρομή IFAC.
- IFRS (2018). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
- 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
- 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*
- Lennox, C. S., and Pittman, J. A. (2011). “Voluntary audits versus mandatory audits”. *The Accounting Review*, Vol. 86(5), pp.1655-1678.
- Νεγκάκης Χρήστος (2015). “IFRS Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς” Εκδόσεις ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Θεσσαλονίκη
- Νεγκάκης Χρήστος, Παναγιώτης Ταχυνάκης (2017). “Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος” Εκδόσεις ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Θεσσαλονίκη
- 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:
- 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.

- Soltani, B. (2007). “Auditing”. Harlow: Financial Times Prentice Hall. pp. 621

- **ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ**

- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ΣΟΕΛ, www.soel.gr
- International Federation of Accountants, www.ifac.org
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, www.elte.org.gr
- Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, www.eur-lex.europa.eu