



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

Διπλωματική Εργασία

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ

του

ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΚΟΝΣΟΥΛΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

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

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018

Η παρούσα εργασία είναι
αφιερωμένη στους γονείς
μου Βαγγέλη και Μαρία
και στην αδερφή μου
Εύη.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα Καθηγητή της διπλωματικής εργασίας κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη για την πολύτιμη συνεισφορά του στην προετοιμασία, την επίβλεψη και την αξιολόγηση της παρούσας εργασίας.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλο το εκπαιδευτικό προσωπικό του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για την πολύτιμη γνώση και καθοδήγηση που μου προσέφεραν τα τελευταία δύο χρόνια.

Τέλος, οφείλω ένα μεγάλο ευχαριστώ στους γονείς μου Ευάγγελο και Μαρία και στην αδερφή μου Ευδοξία, που είναι δίπλα σε όλα τα στάδια της ζωής μου, για την αμέριστη συμπαράσταση και κατανόηση που μου δείχνουν όλα αυτά τα χρόνια.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο κλάδος της ελεγκτικής στο σύγχρονο ανταγωνιστικό περιβάλλον των επιχειρήσεων είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την βιωσιμότητα των οικονομικών οντοτήτων και για αυτόν τον λόγο είναι επιβεβλημένη η συνεχής ενημέρωση και παρακολούθηση των εξελίξεων και αλλαγών που συντελούνται σε αυτόν. Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να παρουσιάσει συνοπτικά και με κατανοητό τρόπο τις βασικές έννοιες της ελεγκτικής και των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων και Διασφάλισης, με αναλυτικότερη παράθεση των οδηγιών των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου που αναφέρονται στην ανάθεση, το σχεδιασμό και την τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, καθώς και τη διατύπωση του πορίσματος ελέγχου. Στο πρώτο κεφάλαιο, αναλύεται ο ρόλος και η έννοια της ελεγκτικής ως κλάδου. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση για τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και στον ρόλο που αυτά παίζουν στον έλεγχο των εταιρειών. Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται επιμέρους όλα τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ανά κατηγορίες. Στη συνέχεια στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μια αναφορά στις διαδικασίες που πραγματοποιούνται πριν την ανάληψη του ελέγχου όπως επίσης και σε όλα τα απαραίτητα κριτήρια που θα πρέπει να πληρούνται έτσι ώστε να αναληφθεί ο έλεγχος της ελεγχόμενης εταιρείας, αναφέρονται οι ενέργειες που πραγματοποιούνται για να σχεδιαστεί ο έλεγχος, αναλύονται οι τρόποι λήψης των ελεγκτικών τεκμηρίων που χρειάζονται για να συλλέξει ο ελεγκτής και παρουσιάζονται τα είδη γνώμης που μπορεί να εκφράσει ο ελεγκτής για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και οι προτάσεις για περαιτέρω διερεύνηση.

Λέξεις Κλειδιά: Ελεγκτική, Έλεγχος, Ορκωτός Ελεγκτής, Ελεγχόμενη Εταιρεία, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Σχεδιασμός Ελέγχου, Διαδικασίες Ελέγχου

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Ευχαριστίες	3
Περίληψη	4
Κεφάλαιο 1:Εισαγωγή	9
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	9
1.2 Σκοπός της εργασίας.....	14
1.3 Δομή της εργασίας.....	14
1.4 Συμπεράσματα κεφαλαίου.....	14
Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση	16
2.1 Εισαγωγή.....	16
2.2 Επισκόπηση της βιβλιογραφίας.....	16
2.3 Συμπεράσματα κεφαλαίου.....	21
Κεφάλαιο 3:Θεσμικό Πλαίσιο	23
3.1 Εισαγωγή.....	23
3.2 Κατηγορίες Ελέγχου.....	23
3.3 Εσωτερικός Έλεγχος.....	25
3.4 Εξωτερικός Έλεγχος.....	27
3.5 Σύγκριση Εξωτερικού και Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
3.6 Η χρησιμότητα των Δ.Π.Ε.....	30
3.7 Δομή και περιεχόμενο της IFAC.....	31
3.8 Παρουσίαση των Δ.Π.Ε.....	32

3.8.1 Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1.....	35
3.8.2. Γενικές Αρχές και Ευθύνες.....	35
3.8.3.Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους.....	42
3.8.4.Ελεγκτική Τεκμηρίωση.....	46
3.8.5.Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων Ελεγκτών ‘Η Τρίτων.....	55
3.8.6. Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις.....	57
3.8.7. Εξειδικευμένοι Τομείς.....	61
3.8.8 Συμπεράσματα κεφαλαίου.....	63
Κεφάλαιο 4: Στάδια Ελεγκτικής Διαδικασίας.....	64
4.1 Εισαγωγή.....	64
4.2 Προκαταρκτικές ελεγκτικές διαδικασίες.....	64
4.2.1Κατανόηση των ευθυνών της Διοίκησης και των ευθυνών του Ελεγκτή.....	64
4.2.2Αποδοχή του πελάτη/ Συνέχιση υφιστάμενου πελάτη.....	65
4.2.3. Επικοινωνία με τον προηγούμενο ελεγκτή.....	66
4.2.4 Έλεγχος ανεξαρτησίας.....	67
4.2.5 Χρονοδιάγραμμα, πόροι και απαραίτητη κατάρτιση για την διενέργεια του ελέγχου.....	68
4.2.6 Υποβολή προσφοράς και σύμβαση διενέργειας του ελέγχου.....	68
4.3 Αξιολόγηση κινδύνου, σημαντικότητα και σχεδιασμός του ελέγχου.....	69
4.3.1 Αξιολόγηση Κινδύνου.....	69
4.3.2 Εγγενής κίνδυνος (Inherent Risk).....	70

4.3.3 Κίνδυνος στην λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης (Control Risk).....	71
4.3.4 Κίνδυνος (μη) εντοπισμού σφαλμάτων (Detection Risk).....	72
4.3.5 Απάτη.....	72
4.3.6 Σημαντικότητα.....	73
4.3.7 Ανεκτό σφάλμα.....	75
4.3.8 Σχεδιασμός Ελέγχου.....	75
4.3.9 Κατανόηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και του περιβάλλοντός της.....	76
4.3.10 Πηγές απόκτησης πληροφοριών που αφορούν την εταιρεία και το περιβάλλον της.....	76
4.3.11 Σύσκεψη των μελών της ομάδας ελέγχου.....	77
4.3.12 Ολοκλήρωση του σχεδιασμού και επικύρωση του προγράμματος ελέγχου...78	
4.4 Ισχυρισμοί Διοίκησης και ελεγκτικά τεκμήρια.....	79
4.4.1 Ισχυρισμοί Διοίκησης.....	79
4.4.2 Είδη ελεγκτικών τεκμηρίων.....	81
4.5 Επιλογή κονδυλίων προς δοκιμασία για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων.....	83
4.5.1 Επιλογή όλων των μονάδων.....	84
4.5.2 Επιλογή συγκεκριμένων μονάδων.....	85
4.5.3 Ελεγκτική δειγματοληψία.....	85
4.6 Ολοκλήρωση ελέγχου και έκφραση γνώμης.....	86
4.7 Συμπεράσματα κεφαλαίου.....	89

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα, περιορισμοί και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	90
5.1 Συμπεράσματα.....	90
5.2 Περιορισμοί.....	91
5.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	91
Βιβλιογραφία.....	92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ο ρόλος που αποκτά η ελεγκτική είναι ιδιαίτερα σημαντικός σήμερα, όταν γίνεται τόση προσπάθεια για την ανάκαμψη της οικονομίας, την ενθάρρυνση των επενδύσεων, την αναζωογόνηση της αγοράς, και την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και διεθνώς. Μέσα σε αυτό το κλίμα, ζωτική σημασία αποκτά η σωστή διεκπεραίωση του έργου του ελεγκτή. Το έντονα ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον σε συνδυασμό με τις πιέσεις που υφίστανται τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να πετύχουν όλο και μεγαλύτερους στόχους, έχει οδηγήσει στην ολοένα συχνότερη εμφάνιση αλλοίωσης των λογιστικών καταστάσεων. Η μη αποτελεσματική και χρηστή άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων από τους ελεγκτές έχει φέρει τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες στο επίκεντρο μιας σειράς πολύ σημαντικών εταιρικών και χρηματιστηριακών σκανδάλων, όπως αυτά των εταιρειών Enron, WorldCom, Global Crossing, Royal Ahold, Parmalat.

Η σημασία της ελεγκτικής βρίσκεται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων προτού αυτές δημοσιευθούν, προκειμένου να διασφαλίζεται πως οι πληροφορίες που παρέχονται προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, μεταξύ αυτών των εποπτικών αρχών, επενδυτών και άλλων επαγγελματιών, είναι αληθής, αξιόπιστη, έγκυρη αλλά και αντικειμενική, παρουσιάζοντας παράλληλα μία πραγματική εικόνα της οικονομικής τους πραγματικότητας. Συγχρόνως, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Π.Ε), που αναπτύχθηκαν έχοντας ως βασικό στόχο την πληροφόρηση του κοινού και την διασφάλιση της αξιοπιστίας της οικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται, απαρτίζουν ένα ενιαίο ρυθμιστικό πλαίσιο το οποίο

αποτυπώνει τις βασικές αρχές τις οποίες πρέπει να ακολουθούν οι επαγγελματίες οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την διενέργεια ελέγχων.

Ως ελεγκτική ορίζεται το σύνολο των κανόνων, αρχών, ενεργειών και αξιολογήσεων τα οποία με την χρήση των κατάλληλων εργαλείων της οικονομικής επιστήμης, της νομικής και της λογιστικής στοχεύουν στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων και αποσκοπούν στη διαπίστωση λαθών και παραλήψεων σε αυτές¹.

Ένας ορισμός που είχε δοθεί από τον Dicksee² ήδη από το 1892 είναι ότι η ελεγκτική περιλαμβάνει όλες εκείνες τις διαδικασίες που αποσκοπούν στην εξέταση των λογιστικών εγγραφών που έχουν πραγματοποιηθεί με σκοπό την διαπίστωση για το αν αντικατοπτρίζονται σωστά και πλήρως οι πράξεις με τις οποίες σχετίζονται.

Πολύ αργότερα ο Spicer (1978)³ όρισε την ελεγκτική ως την διαδικασία εξέτασης των λογιστικών αποτυπώσεων των βιβλίων των επιχειρήσεων ο σκοπός της οποίας είναι να δώσει την δυνατότητα στους ελεγκτές να επιβεβαιώσουν η όχι ότι ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης έχουν καταρτισθεί ορθά και με τέτοιο τόπο έτσι ώστε η εικόνα της οικονομικής κατάστασης και της κερδοφορίας για την οικονομική περίοδο που ελέγχεται είναι αληθινή και δίκαιη.

Συγχρόνως, σύμφωνα με τους Κάντζο και Χονδράκη (2006)⁴ η ελεγκτική ευθύνεται για το σύνολο των αρχών που χρησιμοποιούνται και αποσκοπούν στο να προσδιορίσουν συστηματικά το είδος, την έκταση και τον τρόπο διεξαγωγής των ενεργειών του ελέγχου των οικονομικών μονάδων προκειμένου να αποφευχθούν λάθη ή καταχρήσεις ή για να εξακριβωθεί η ορθότητα, η νομιμότητα και η σκοπιμότητα αυτών.

¹ Γρηγοράσκος Θ. (1989), Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, Εκδόσεις Σμπίλιας, Σώμα Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα.

² Dicksee L.R (1892), Auditing: A Practical Manual for Auditors, New York, Arno Press

³ Spicer B. (1978), Investors corporate performance and information disclosure: an empirical study. The accounting review, 53 (1), p. 94-111

⁴ Κάντζος Κ., Χονδράκη Α. (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2^η Έκδοση, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα

Επίσης, ο Τσακλάγκανος (2001)⁵ ορίζει την ελεγκτική ως ένα σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών που με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση.

Η ελεγκτική εστιάζει στην ανεξάρτητη και αντικειμενική εξέταση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που καθιστά δυνατό στον ελεγκτή να εκφράσει τη γνώμη του στο κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν είναι σύμφωνες με τα αποδεκτά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς όπως είναι τα διεθνή ή εθνικά λογιστικά πρότυπα και οι αντίστοιχες εθνικές νομοθεσίες των χωρών στις οποίες λειτουργούν οι επιχειρήσεις⁶.

Το κύριο χαρακτηριστικό του ελεγκτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, που θα πρέπει να τον διακρίνει κατά τη διαδικασία του ελέγχου πρέπει να είναι η ανεξάρτητη στάση του (αρχή της ανεξαρτησίας). Η έννοια της ανεξαρτησίας είναι εξαιρετικής σημασίας και σημαίνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να διατηρεί οικονομική ή άλλη σχέση με τον ελεγχόμενο πελάτη⁷.

Το αντικείμενο επομένως της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο:

(α) την πρόληψη, εντοπισμό ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και (β) την βεβαίωση, μετά από τη διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας, όπως και της σωστής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων⁽⁸⁾.

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής⁽⁹⁾:

- Η εύρεση και η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,

⁵ Τσακλάγκανος Α. (2001), Ελεγκτική, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

⁶ Τσακλάγκανος Α. Ελεγκτική, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

⁷ Αληφάντης Γ. (2011), Ελεγκτική, Εκδόσεις Πήγασος, Αθήνα

⁽⁸⁾ Άρθρο 82 παρ.5 ν. 2238/94 όπως προστέθηκε με άρθρο 21 πα10. εδάφ.(β), ν. 3943/11.

⁹ Τσακλάγκανος Α. (2001), Ελεγκτική σελ. 14-16

- Η διερεύνηση, αποκάλυψη και αποτροπή ακούσιων ή εκούσιων λαθών ως προς τις διαδικασίες,
- Η έγκριση, η ανάλυση, η εξέταση και ο σχολιασμός της σαφήνειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους,
- Η 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,
- Η βεβαίωση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- Η επισήμανση των ελλείψεων και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,
- Η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, έτσι ώστε να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να καταστεί έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Ο Montgomery¹⁰ όρισε την ελεγκτική ως την συστηματική εξέταση των βιβλίων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού με σκοπό την πιστοποίηση ή εξακρίβωση και με βάση αυτές την γνωμάτευση για τα γεγονότα, τα οποία ανάγονται στην οικονομική κατάσταση και τις οικονομικές πράξεις αυτής.

Τα τελευταία χρόνια έχει γίνει η διαπίστωση πως η σωστή πραγματοποίηση του ελέγχου επηρεάζει θετικά τόσο την ικανότητα των επιχειρήσεων να επιτυγχάνουν τους οργανωσιακούς στόχους μακροπρόθεσμα όσο και την αποδοτικότητάς τους. Ως

¹⁰ Montgomery Robert Hiester (1872-1953). Το 1898 ο Robert H. Montgomery μαζί με τους T. Edward Ross και τον Adam A. Ross Jr ίδρυσαν την εταιρεία Lybrand Ross Brothers and Montgomery η οποία ύστερα από μία σειρά από συγχωνεύσεις, μετασηματίστηκε το 1998 στην PricewaterhouseCoopers μία από τις Big4. Ο Robert H. Montgomery δίδαξε για πρώτη φορά το 1910 στο Columbia University ενώ διετέλεσε καθηγητής στο συγκεκριμένο πανεπιστήμιο από το 1919. Ως συγγραφέας έγραψε μια σειρά από βιβλία πάνω στην ελεγκτική. Τα βιβλία του πάνω στη λογιστική και την ελεγκτική τα δώρισε στο Columbia University και το 1950 μπήκε στο Accounting Hall of Fame.

αποτέλεσμα της διαπίστωσης αυτής έχει δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα στις βασικές αρχές της ελεγκτικής. Αυτές σύμφωνα με τον Holmes (1966)¹¹ είναι οι εξής:

- Ο έλεγχος αποτελεί μια μεθοδική και επιστημονική εξέταση των λογιστικών βιβλίων των επιχειρήσεων.
- Ο έλεγχος πραγματοποιείται από πρόσωπο ανεξάρτητο ή ομάδα προσώπων που έχουν τα κατάλληλα προσόντα ώστε να αναλάβουν την διενέργεια του.
- Ο έλεγχος συνιστά μια επαλήθευση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τον ισολογισμό και την κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης που παρουσιάζονται στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.
- Ο έλεγχος επικεντρώνεται στο να πραγματοποιήσει μια κριτική επισκόπηση για την αποτελεσματικότητα του συστήματος της λογιστικής αποτύπωσης των γεγονότων και του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων.
- Η διενέργεια του ελέγχου πραγματοποιείται με τη χρήση των δελτίων, εγγράφων, πληροφοριών και επεξηγήσεων τα οποία παρέχονται από τις ίδιες τις επιχειρήσεις.
- Οι ελεγκτές οφείλουν να πιστοποιούν την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων και να συντάσσουν την έκθεση στην οποία θα γίνεται μια πραγματική απεικόνιση των λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων.
- Οι ελεγκτές έχουν την υποχρέωση να επιβλέπουν, να συγκρίνουν, να ελέγχουν και να εξετάζουν τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με βάση τις κείμενες διατάξεις της εγχώριας και διεθνούς νομοθεσίας και του συνδυασμού τους με το καταστατικό των επιχειρήσεων ώστε να διαπιστώσουν την αυθεντικότητα των βιβλίων και των λογαριασμών.

¹¹ Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, Homewood, R.D. Irwin

1.2. Σκοπός της εργασίας

Σκοπός της εργασίας είναι μια εμπειριστατωμένη παρουσίαση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Στην εργασία πραγματοποιείται μια εξέταση των διαδικασιών που προβλέπονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου κατά την διάρκεια του Ελέγχου καθώς και τα στάδια του Ελέγχου και εστιάζουμε στην επισκόπηση όλων εκείνων των πρακτικών θεμάτων που ενδέχεται να προκύψουν και τους τρόπους αντιμετώπισής τους.

1.3 Δομή της εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας κάνουμε μια γενική και σύντομη επισκόπηση των γενικών πληροφοριών οι οποίες σχετίζονται με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και την Ελεγκτική γενικότερα όπως η σημασία της Ελεγκτικής, η ιστορική της εξέλιξη και τα πεδία εφαρμογής της. Στο δεύτερο κεφάλαιο συνεχίζουμε με την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας που σχετίζεται με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Στο τρίτο κεφάλαιο επικεντρωνόμαστε στην επισκόπηση του Θεσμικού Πλαισίου που διέπει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση του κάθε Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου ξεχωριστά. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται όλες οι διαδικασίες που ακολουθούνται από την στιγμή που αναλαμβάνεται ο έλεγχος μιας εταιρείας μέχρι το τέλος του ελέγχου. Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουμε, οι περιορισμοί της εργασίας και οι προτάσεις μας για περαιτέρω έρευνα.

1.4 Συμπεράσματα κεφαλαίου

Συμψηφίζοντας όλα τα προαναφερθέντα, γίνεται σαφές ότι η διενέργεια εμπειριστατωμένου ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι αναγκαίο και αναπόσπαστο κομμάτι αυτών στην προσπάθεια που κάνουν ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους. Όλες οι μελέτες επομένως έχουν συγκλίνει πως οι

σχέσεις που αναπτύσσονται μεταξύ των διαδικασιών ελέγχου και της διοίκησης επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό όλα τα είδη της οικονομικής δραστηριότητας και λειτουργίας της επιχείρησης, διαπίστωση που εξηγεί το γεγονός πως αυτές οι συσχετίσεις αποτελούν πλέον ένα ζήτημα ζωτικής σημασίας. Κινούμενοι σε αυτό το πλαίσιο λοιπόν αρκετοί οργανισμοί διεθνώς παρέχουν κατευθύνσεις που βασίζονται στη διαπίστωση πως ο αποτελεσματικός συνδυασμός των διαδικασιών ελέγχου και της διοίκησης οδηγεί στην βελτίωση της απόδοσης των επιχειρήσεων αλλά και στην απόκτηση πλεονεκτήματος έναντι των ανταγωνιστών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας η οποία επικεντρώνεται στην σημασία και στον τρόπο εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Π.Ε) είναι στην ουσία επαγγελματικά πρότυπα τα οποία πραγματεύονται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να ακολουθεί πιστά τα Δ.Π.Ε στο πλαίσιο της άσκησης των καθηκόντων του.

2.2 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας

Το σκάνδαλο της Enron που είχε ως επακόλουθο την κατάρρευση της ελεγκτικής της εταιρείας που είχε αναλάβει τον έλεγχο της, την Arthur Andersen, όπως και άλλα λογιστικά σκάνδαλα σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια (π.χ. WorldCom, Parmalat κ.τ.λ.) αύξησαν το ενδιαφέρον πολλών οι οποίοι θέλησαν να ερευνήσουν τις αλλαγές και τα οφέλη που θα υπάρξουν στην αποτελεσματικότητα και στον τρόπο άσκησης του ελέγχου της εκάστοτε επιχείρησης με την είσοδο των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Έτσι, λοιπόν, εξετάζοντας την υπάρχουσα βιβλιογραφία συναντάμε αρκετές βιβλιογραφικές αναφορές σχετικές με το θέμα που ασχολείται και η παρούσα εργασία.

Οι Schroeder R. et. al. (2011)¹², επικεντρώθηκαν στα ελεγκτικά πρότυπα τα οποία επηρεάζουν άμεσα την καθημερινή λήψη αποφάσεων των ελεγκτών όπως και στην ενίσχυση των δεξιοτήτων της κριτικής σκέψης αλλά και του θεωρητικού υπόβαθρου που χρειάζονται για να συμβαδίσουν στην σημερινή ολοένα και πιο παγκοσμιοποιημένη οικονομία.

¹² Richard Schroeder, Myrtle Clark και Jack Cathey,(2011), Financial Accounting Theory and Analysis, 11th Edition, Publisher George Hoffman.

Οι Boynton W. et. al. (2006)¹³ πιστεύουν πως η ελεγκτική επιστήμη είναι ο καλύτερος τρόπος άμυνας προκειμένου οι εταιρείες να εξασφαλίσουν την ορθότητα και ειλικρίνεια του συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η ελεγκτική σήμερα έχει ως στόχο να δώσει τις κατάλληλες κατευθύνσεις ώστε να παρθούν οι ορθές αποφάσεις από τους αρμόδιους. Οι ελεγκτές διαδραματίζουν κρίσιμο ρόλο στην παροχή βεβαιότητας σχετικά με το επίπεδο της ηθικής στη λήψη των αποφάσεων αλλά και στο αδιάβλητο του συστήματος χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Οι Popescu et. al. (2011)¹⁴ επικεντρώνονται στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου που γίνεται με βάση τα Δ.Π.Ε η οποία είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη των οργανωσιακών στόχων και η οποία επιτυγχάνεται μέσω ενός συστήματος συνεχούς αξιολόγησης και συστημικής μεθοδολογικής προσέγγισης των διαδικασιών διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων. Παράλληλα υπάρχει συσχέτιση με την ευθύνη και την αποδοτικότητα της ανώτατης διοίκησης και το επίπεδο ανεκτικότητας της επιχείρησης απέναντι στους κινδύνους. Οι ερευνητές καταλήγουν στο συμπέρασμα πως ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός συστήματος διαχείρισης κινδύνων σύμφωνα με τις προδιαγραφές που θέτουν τα Δ.Π.Ε βοηθάει σημαντικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου και διασφαλίζει παράλληλα τους στόχους του ελέγχου. Παρ' όλα αυτά τονίζουν ότι θα πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη κατά τη σχεδίαση και εφαρμογή του συστήματος διαχείρισης κινδύνων το ζήτημα της μεροληψίας που μπορεί να προκύψει μέσα από τις ποσοτικές μεταβλητές των κινδύνων και παράλληλα οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι κατάλληλα εκπαιδευμένοι και καταρτισμένοι ώστε να είναι σε θέση να μπορούν να εντοπίσουν τους εν δυνάμει κινδύνους και να μπορούν να τους αντιμετωπίσουν.

Οι Moorthy et.al.¹⁵ (2011) εξετάζουν την επίδραση που έχει η τεχνολογία της πληροφορίας στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και την επιρροή που

¹³ Raymond V. Johnson, William C. Boynton (2006), Modern Auditing Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting 8th edition.

¹⁴ Popescu S. & Omran A. (2011) ,Managing risk and internal auditing, IJRRAS 9(1),150-158

¹⁵ Moorthy M.K., Seetharaman A., Mohamed Z., Gopalan M. and San L.H (2011). The impact of information technology on internal auditing. African Journal of Business Management, 5(9) , 3523-3539

έχει στις διαδικασίες εφαρμογής των Δ.Π.Ε επισημαίνοντας το ρόλο της τεχνολογίας της πληροφορίας για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, η οποία επηρεάζει με κρίσιμο τρόπο τις αντίστοιχες διαδικασίες εφαρμογής των Δ.Π.Ε. Οι ερευνητές τονίζουν πως παγκοσμίως αυξάνεται η τάση υιοθέτησης των Πληροφοριακών Συστημάτων (ΠΣ) από τις επιχειρήσεις γεγονός το οποίο βοηθάει στην εφαρμογή και εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς προσφέρει ένα περισσότερο ελεγχόμενο περιβάλλον. Σημειώνουν πως τα ΠΣ έχουν άμεσο αντίκτυπο στο επίπεδο αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σχετικά με το περιβάλλον στο οποίο ασκείται ο έλεγχος, τις διαδικασίες του ελέγχου, τον τρόπο διαχείρισης των κινδύνων, την επάρκεια των πληροφοριών και την παρακολούθηση του ελέγχου προσφέροντας συγχρόνως τις κατάλληλες κατευθυντήριες γραμμές για την σωστή αξιολόγηση των ελεγκτικών τεχνικών που εφαρμόζονται. Αναφέρουν επίσης ότι η σωστή εφαρμογή των Δ.Π.Ε εξαρτάται από την χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών συστημάτων και μέσων. Παράλληλα, επισημαίνουν την σημαντική συνεισφορά των συστημάτων Ηλεκτρονικής Διαχείρισης Δεδομένων (Electronic Data Processing-EDP) και των ΠΣ καθώς έχουν άμεση επιρροή στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων και στην επιχειρησιακή λειτουργία. Εντούτοις, δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στο γεγονός ότι χρήση της τεχνολογίας στο έλεγχο δεν μπορεί να αντικαταστήσει την διαπροσωπική επικοινωνία ανάμεσα στα άτομα που συμμετέχουν στον έλεγχο και αυτό με την σειρά του εμπεριέχει κάποιους κινδύνους.

Οι Schockaert et. al. (2007)¹⁶ στο άρθρο τους με τίτλο “International Standards on Auditing within the European Union”, το οποίο πραγματεύεται τον τρόπο εφαρμογής των Δ.Π.Ε σε όλους τους ελέγχους που έχουν θεσμοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, αναφέρουν τη σημασία των Δ.Π.Ε στην διενέργεια των ελέγχων και κάνουν μια επισκόπηση της εξέλιξης τους διαχρονικά. Καταλήγουν στο συμπέρασμα πως η Ευρωπαϊκή Ένωση πρέπει να εκδώσει οδηγία βάση της οποίας όλα τα κράτη μέλη θα πρέπει να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Ε γεγονός το οποίο θα συνέβαλλε σε

¹⁶ Dries Schockaert and N. Houyoux, International Standards on Auditing within the European Union (2007)

μεγάλο βαθμό στην αποφυγή οικονομικών εγκλημάτων και σκανδάλων και στην αποτελεσματικό περιορισμό της απάτης μέσα από ένα σύστημα τυποποιημένων ελεγκτικών διαδικασιών και την αποτύπωση κοινών ελεγκτικών κανόνων και διαδικασιών, το οποίο μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή των Δ.Π.Ε.

Σύμφωνα με τους Sami et. al. (2008)¹⁷ η εφαρμογή των ελεγκτικών προτύπων δύναται να αυξήσει τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά τις λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται. Κατ' αυτόν τον τρόπο το μέγεθος και η ακρίβεια των πληροφοριών που αφορούν την αξία της εταιρείας θα αυξηθούν. Από την άλλη μεριά, θα μειωθεί το φαινόμενο που έχει παρατηρηθεί σε πολλές εταιρείες να ασκείται η διοίκηση με βάση τα κέρδη (earnings management), πρόκειται για μία στρατηγική που χρησιμοποιούν αρκετές διοικήσεις εταιρειών που έχει ως σκοπό να χειραγωγήσει τα κέρδη που εμφανίζει η εταιρεία με τέτοιο τρόπο ώστε αυτά να ταιριάζουν με έναν συγκεκριμένο στόχο. Η μείωση του εν λόγω φαινομένου θα έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την βελτίωση της ποιότητας των κερδών και την αύξηση της κεφαλαιοποίησης της εταιρείας.

Οι Knechel et. al. (2008)¹⁸ υποστηρίζουν ότι οι εταιρείες με μεγαλύτερο μέγεθος, υψηλότερη ανάπτυξη και μεγαλύτερη δανειακή επιβάρυνση είναι πιθανότερο να επιλέξουν μία από τις 4 μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες, τις λεγόμενες (Big 4)¹⁹ για τον έλεγχό τους.

Δεν είναι σύνηθες το φαινόμενο οι ελεγκτές να ανιχνεύουν μία απάτη. Οι Hassink et. al. (2010)²⁰ αναφέρουν πως οι μικρότερες ελεγκτικές εταιρείες (Non-Big 4) ανακαλύπτουν πιο συχνά περιπτώσεις απάτης σε αντίθεση με τις μεγαλύτερες (Big 4).

¹⁷ Haiyan Zhou, Heibotollah Sami (2008), Do auditing standards improve the accounting disclosure and information environment of public companies? Evidence from the emerging markets in China, The internal Journal of Accounting 43, 139-169

¹⁸ Knechel W.R., Niemi L., Sundgren S. Determinants of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. / In: International Journal of Auditing , Vol.12,No.1, 2008, p.65-88

¹⁹ Big4: Deloitte ,PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG

²⁰ Harold Hassink, Roger Meuwissen, Laury Bollen, Fraud detection, redress and reporting by auditors ,In: Managerial Auditing Journal ,25, p. 861-881

Οι Leventis et. al. (2005)²¹ τονίζουν πως υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αβεβαιότητας στην έκθεση ελέγχου, των αριθμών των σημειώσεων και το πλήθος των ασυνήθιστων πληροφοριών με τον χρόνο που απαιτείται για την έκδοση της έκθεσης ελέγχου επειδή απαιτούν περισσότερη εργασία από την πλευρά του ελεγκτή. Αντιθέτως η ανάθεση του ελέγχου σε διεθνή εταιρεία καθώς και η πληρωμή μεγάλης αμοιβής μειώνει αισθητά τον χρόνο έκδοσης της έκθεσης ελέγχου.

Οι Todea et. al. (2009)²² εστίασαν στον σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου ο οποίος θα πρέπει να πραγματοποιείται αφού εφαρμοστούν πρώτα όλοι οι κανόνες των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και έχοντας ληφθεί υπόψιν όλοι οι κανόνες δεοντολογίας περιορίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο όλα τα στοιχεία εκείνα τα οποία θα μπορούσαν να θέσουν υπό αμφισβήτηση την ευθύνη των ελεγκτών. Για τον ίδιο λόγο ο εκλεκτής θα πρέπει να δημιουργήσει μια σταθερή σχέση με τον πελάτη του η οποία θα βασίζεται σε έγγραφες επιστολές.

Οι Bota-Avram et. al. (2009)²³ ανέλυσαν τους πλέον ενδεδειγμένους τρόπους κατά την κρίση τους ώστε να γίνει η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εφαρμογής των Δ.Π.Ε στους σύγχρονους οργανισμούς. Σύμφωνα με τους ερευνητές ως πιο σημαντικές μεταβλητές που θα πρέπει να αξιολογούνται θα πρέπει να θεωρηθούν το ποσοστό των ολοκληρωμένων ελέγχων βάσει των Δ.Π.Ε, το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της έναρξης του ελέγχου και της έκδοσης της τελικής αναφοράς, την χρονική διάρκεια επίλυσης των προβλημάτων και ανεπαρκειών που εντοπίστηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τέλος ο τρόπος αξιοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου στις ενδεχόμενες πρωτοβουλίες που θα αναλάβει η επιχείρηση.

²¹ Stergios Leventis, Pauline Weetman, Constantinos Caramanis (2005), Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange. In: International Journal of Auditing 9, 45-58.

²² Nicolae Todea, Ionela Cornelia Stanciu (2009), Auditor liability in period of financial crisis , Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica 1, 21

²³ Bota-Avram Cristina and Palfi Cristina (2009), Measuring and assessment of Internal Audit's effectiveness ,Annals of Faculty of Economics,3(1),784-790

Η Fountain L. (2015)²⁴ ανέλυσε τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου η οποία κατά την άποψη της πρέπει να είναι προσανατολισμένη στην συμμόρφωση με τα ελεγκτικά πρότυπα. Τονίζει την σημασία της ανάπτυξης σχέσεων με την διοίκηση και την ιδιαίτερη έμφαση που πρέπει να δοθεί στον εντοπισμό των κινδύνων και της απάτης και στον τρόπο με τον οποίο πρέπει να διαχειριστούν. Επισημαίνει ότι είναι ζωτικής σημασίας να διατηρηθεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή. Κατά την άποψη της αποτελεσματικό σχέδιο ελέγχου είναι αυτό που επιτρέπει την κατανομή των οικονομικών και ανθρώπινων πόρων με τέτοιο τρόπο ώστε να βοηθούν στην επίτευξη των στόχων της οικονομικής οντότητας. Επίσης υποστηρίζει πως είναι απολύτως λογικό η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου να έχει την ίδια φιλοσοφία και να κινείται στην ίδια κατεύθυνση με την εταιρική φιλοσοφία από την στιγμή που ένας οργανισμός πορεύεται με ένα συγκεκριμένο στρατηγικό σχέδιο. Παράλληλα όπως τονίζουν οι Donelson et. al (2016)²⁵, υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των αδυναμιών που υπάρχουν στον εσωτερικό έλεγχο και με το ενδεχόμενο να αποκαλυφθεί μια μελλοντική απάτη. Ο λόγος που υπάρχει ισχυρή συσχέτιση είναι ότι οι αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου δημιουργούν ευκαιρίες ώστε να διαπραχθεί μια απάτη. Συνεπώς οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι η απάτη δεν οφείλεται σε ενδεχόμενο λογιστικό λάθος και πρέπει να εστιάσουμε στον εντοπισμό της κύριας αιτίας.

2.3 Συμπεράσματα κεφαλαίου

Παρατηρώντας την επισκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας, συμπεραίνουμε ότι τα Δ.Π.Ε επηρεάζουν καθοριστικά τον τρόπο άσκησης του ελέγχου. Η σωστή εφαρμογή τους βοηθάει στην αποφυγή λαθών. Είναι ζωτικής σημασίας το γεγονός ότι πρέπει να διαφυλάσσεται η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του ελεγκτή. Παράλληλα, η εφαρμογή των Δ.Π.Ε θα αυξήσει το μέγεθος και την ακρίβεια των πληροφοριών που

²⁴ Lynn Fountain (2015), *Leading the Internal Auditing Function*, Editor Dan Swanson

²⁵ Donelson C. D., Matthew, E., and McInnis, M.J., 2016. *Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud*, pp. 1-32.

αφορούν την αξία της εταιρείας. Άμεση συνέπεια αυτού θα είναι η βελτίωση της αξιοπιστίας της εταιρείας αλλά και η σωστή πληροφόρηση των επενδυτών και μετόχων της οικονομικής μονάδας για τον όγκο των οικονομικών δραστηριοτήτων της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μια ανάλυση των κατηγοριών και των ειδών του ελέγχου. Υπάρχουν δύο είδη ελέγχου ο εσωτερικός έλεγχος και ο εξωτερικός. Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται από πρόσωπα τα οποία είναι ανεξάρτητα από την οικονομική οντότητα ενώ αντιθέτως ο εσωτερικός έλεγχος ασκείται από πρόσωπα τα οποία έχουν υπαλληλική σχέση με την επιχείρηση. Στην συνέχεια παρουσιάζουμε συνοπτικά τα Δ.Π.Ε και γίνεται μια συνοπτική ανάλυση του καθενός. Τα Δ.Π.Ε χωρίζονται σε κατηγορίες ανάλογα με το είδος και τον σκοπό του καθενός.

3.2 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων εστιάζει στην εξέταση των οικονομικών αποτελεσμάτων των εταιρειών, όπως αυτά έχουν αναλυθεί και εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο. Ο συγκεκριμένος τύπος ελέγχου καλύπτει συνήθως το βασικό σύνολο των οικονομικών καταστάσεων όπως η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, η Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Βασική επιδίωξη του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να επαληθεύσει ²⁶:

- Τον σωστό καταρτισμό των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων καθώς

²⁶ Αληφάντης Γ. (2011), Ελεγκτική, Εκδόσεις Πήγασος, Αθήνα

και το βαθμό συμφωνίας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ τους

- Την εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων με την τρέχουσα νομοθεσία και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα
- Την αληθινή και δίκαιη αποτύπωση της εικόνας της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων στο τέλος του οικονομικού έτους όπως και το βαθμό του σωστού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων τους και των ταμειακών ροών για το οικονομικό έτος.

Λειτουργικός έλεγχος

Ο λειτουργικός έλεγχος αναλύει και μελετά τις δραστηριότητες ενός οργανισμού και καθορίζει τον βαθμό συσχέτισης με την αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων του. περιλαμβάνει τη συστηματική επισκόπηση των δραστηριοτήτων ενός οργανισμού, ή μέρος τους, σε σχέση με την αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων του. Ο λειτουργικός έλεγχος έχει τρεις κατευθύνσεις οι οποίες είναι²⁷:

- Η μελέτη και αξιολόγηση των επιδόσεων του οργανισμού
- Ο προσδιορισμός των τομέων προς βελτίωση
- Η ανάπτυξη προτάσεων προς τη διοίκηση για βελτίωση της απόδοσης

Η σημασία που έχει αποκτήσει ο λειτουργικός έλεγχος τα τελευταία χρόνια είναι μεγάλη. Η πολυεθνικοποίηση των επιχειρήσεων, η παγκοσμιοποίηση των αγορών και οι συνεχείς αναδιαρθρώσεις στις λειτουργίες των επιχειρήσεων επιβάλλει τον εκτενή έλεγχο της απόδοσης τους.

Δικανικός έλεγχος

Ο δικανικός έλεγχος επικεντρώνεται στο έλεγχο διαδικασιών που είναι νομικής φύσεως. Ο κύριος σκοπός εφαρμογής του είναι για την εξακρίβωση της ύπαρξης ή μη απάτης από τις επιχειρήσεις και για την αποφυγή οικονομικών κατά βάση εγκλημάτων από μέρους τους. Ο δικανικός έλεγχος εφαρμόζεται από εταιρείες, κρατικούς φορείς, λογιστικά γραφεία, επιχειρήσεις συμβούλων και έρευνας για την ανίχνευση,

²⁷ Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, Homewood, R.D. Irwin

διερεύνηση και την αποτροπή απατών από τους εργαζομένους. Μερικά παραδείγματα περιπτώσεων όπου έχει εφαρμογή ο δικανικός έλεγχος είναι²⁸:

- Ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών συναλλαγών που σχετίζονται με τη μη εξουσιοδοτημένη μεταβίβαση μετρητών μεταξύ επιχειρήσεων
- Η ανίχνευση και μελέτη δραστηριοτήτων νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.
- Ο εντοπισμός και ταυτοποίηση κεφαλαίων ή περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από απάτη.
- Η ταυτοποίηση των στοιχείων δραστών σε περιπτώσεις υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων.

Έλεγχος συμμόρφωσης

Ο έλεγχος συμμόρφωσης επικεντρώνεται στο βαθμό εφαρμογής και υλοποίησης από την μεριά της οικονομικής οντότητας που ελέγχεται των κανόνων, των πολιτικών και των νομοθετικών ρητρών. Για παράδειγμα, μια εταιρεία μπορεί να ελεγχθεί για να προσδιοριστεί κατά πόσο οι εταιρικοί κανόνες και οι πολιτικές που έχουν τεθεί από τη διοίκηση ακολουθούνται από τα διάφορα τμήματα εντός του οργανισμού, ενώ άλλο παράδειγμα είναι η εξέταση των φορολογικών δηλώσεων ιδιωτών και επιχειρήσεων από την εφορία για τη συμμόρφωση με τους φορολογικούς νόμους.

3.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια εσωτερική και ανεξάρτητη λειτουργία αξιολόγησης της επιχείρησης η οποία εστιάζει στον έλεγχο και ορθή αποτύπωση των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων της. Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες που έχουν υπαλληλική σχέση με την οικονομική μονάδα. Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται για λογαριασμό αποκλειστικά της διοίκησης μιας

²⁸ Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, Homewood, R.D. Irwin

οικονομικής μονάδας. Το International Institute of Auditing, IIA (1999) ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο σαν μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης της ποιότητας και παροχής συμβουλών, σχεδιασμένη έτσι ώστε να προσθέτει αξία στους οργανισμούς και να βελτιώνει τις λειτουργίες τους. Η εν λόγω διαδικασία συμβάλει ώστε η οικονομική οντότητα να επιτύχει τους στόχους της, αναδεικνύοντας παράλληλα μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των κινδύνων που προκύπτουν από τις διαδικασίες διαχείρισης, ελέγχου και διακυβέρνησης. Κύριοι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής²⁹:

- Ο συνεχής έλεγχος και παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων,
- Η προστασία του ανθρώπινου δυναμικού της επιχείρησης,
- Η σωστή εφαρμογή των γενικών αρχών της λογιστικής στη λειτουργία της επιχείρησης,
- Η κατανομή και οργάνωση των τμημάτων της επιχείρησης σε συνάρτηση με την στρατηγική της εταιρείας,
- Η εκτίμηση του βαθμού αποτελεσματικότητας της εσωτερικής λειτουργίας,
- Η ανίχνευση ενδεχομένων μειονεκτημάτων στην οργάνωση της επιχείρησης,
- Ο έλεγχος και η αξιολόγηση των λειτουργιών διοίκησης της επιχείρησης,
- Η λήψη διορθωτικών μέτρων όταν και εάν κρίνεται απαραίτητο

Ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων πραγματοποιείται από το αντίστοιχο τμήμα (Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου) το οποίο αξιολογεί κατά πόσον τα συστήματα οικονομικής διαχείρισης είναι διαφανή και ακολουθούν τους κανόνες που έχει θέσει η διοίκηση. Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης με συγκεκριμένα βήματα και διαδικασίες. Στο πρώτο στάδιο του εσωτερικού ελέγχου καθορίζονται οι διαδικασίες που θα ακολουθηθούν. Στο δεύτερο στάδιο πραγματοποιείται η εφαρμογή του ελέγχου και η συλλογή όλων των πληροφοριών και στοιχείων που προκύπτουν. Στο τρίτο στάδιο του εσωτερικού ελέγχου γίνεται η σύνταξη μιας πλήρους αναφοράς για τα αποτελέσματα που

²⁹ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και τέλος στο τέταρτο στάδιο οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν στην παροχή προτάσεων για την εξεύρεση και την εφαρμογή λύσεων στα προβλήματα που εντοπίστηκαν.

Συμψηφίζοντας όλα τα παραπάνω καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια πολύπλοκη και πολυεπίπεδη διαδικασία και πως είναι απολύτως απαραίτητη η παροχή πλήρους και εκτενούς πληροφόρησης στους εσωτερικούς ελεγκτές. Σημαντικό ρόλο στην επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου παίζει η αντικειμενικότητα και η πλήρης αμεροληψία των εσωτερικών ελεγκτών ώστε να δώσουν στην διοίκηση της εταιρείας σωστή και αντικειμενική πληροφόρηση.

3.4 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από ελεγκτικά όργανα τα οποία δεν ανήκουν στην επιχείρηση, έτσι ώστε να διαπιστωθεί η σωστή ή μη εφαρμογή των νομοθετικών διατάξεων. Ακόμη πραγματοποιούνται και οι μικτοί έλεγχοι, οι οποίοι πραγματοποιούνται σε συνεργασία μεταξύ του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου και των εξωτερικών ελεγκτών. Κύριος στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι η διατύπωση γνώμης από ανεξάρτητο των επιχειρήσεων φορέα ή πρόσωπο σχετικά με την επάρκεια, σαφήνεια και ορθότητα των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων καθώς και σχετικά με την εναρμόνιση τους με τα εγχώρια και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Οι βασικές λειτουργίες του εξωτερικού ελέγχου είναι³⁰:

- Ο εντοπισμός όλων εκείνων των στοιχείων που ενδέχεται να προκαλούν ουσιώδεις ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.
- Ο σχεδιασμός και η υλοποίηση συγκεκριμένων ενεργειών προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη τυχόν ανακρίβειών σε αυτές.

³⁰ Τσακλάγκανος Α. (2001), Ελεγκτική, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

- Ο έλεγχος για το βαθμό αποτελεσματικότητας του συστήματος

εσωτερικού ελέγχου.

Οι αποφάσεις τις οποίες λαμβάνουν οι οικονομικές οντότητες βασίζονται κυρίως στις διαθέσιμες πληροφορίες κατά το χρόνο λήψης αυτών. Για αυτό το λόγο οι πληροφορίες αυτές επιβάλλεται να είναι αξιόπιστες και επαρκείς προκειμένου να αποφευχθούν οι αρνητικές επιπτώσεις από την παροχή αναξιόπιστων πληροφοριών στα ενδιαφερόμενο μέρη. Συνεπώς ο έλεγχος στοχεύει στην αντιμετώπιση του φαινομένου των αναξιόπιστων πληροφοριών, τον έγκαιρο προσδιορισμό των προβλημάτων και την λήψη διορθωτικών μέτρων με σκοπό την εξάλειψή τους. Ο ελεγκτής, ανεξάρτητα από τη μορφή του ελέγχου, έχει ως κύριο στόχο κατά κύριο λόγο το να συμβουλεύει και να βοηθάει την ελεγχόμενη επιχείρηση και τη διοίκηση αυτής. Εν συνεχεία οι αποφάσεις λαμβάνονται στηριζόμενες στις ελεγμένες πληροφορίες, πάντα υπό τη συνθήκη ότι αυτές είναι αξιόπιστες και επαρκείς. Προκειμένου να εξασφαλίζονται οι σκοποί του ελέγχου είναι απαραίτητα μια σειρά από χαρακτηριστικά τα οποία πρέπει να έχουν οι εξωτερικοί ελεγκτές. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι να μη συνδέονται δηλαδή σε κανένα βαθμό με την επιχείρηση την οποία ελέγχουν ώστε να διασφαλίζεται η αμεροληψία του ελέγχου.

Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα στοχεύοντας στην απρόσκοπτη τήρηση των καθηκόντων του, ενώ απαραίτητη είναι επίσης η αντικειμενικότητα από μέρους του ώστε να καταλήγει σε σωστά συμπεράσματα με βάση τα ευρήματα που προκύπτουν μέσα από την διαδικασία του ελέγχου χωρίς να προβαίνει σε υποκειμενικές κρίσεις. Παράλληλα, οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να έχουν τα κατάλληλα επαγγελματικά προσόντα, έχοντας αποκτήσει την ικανότητα και την απαιτούμενη εμπειρία για τη διενέργεια αντίστοιχων ελέγχων και να εκτελούν το έργο τους με βάση συγκεκριμένο προγραμματισμό και δείχνοντας προσήλωση και επιμέλεια. Τέλος, απαραίτητο στοιχείο που πρέπει να διέπει τους εξωτερικούς ελεγκτές είναι η εμπιστευτικότητα των στοιχείων και δεδομένων που τους παρέχονται κατά τη διάρκεια άσκησης του ελέγχου αλλά και η σωστή εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου όπως αυτά έχουν προσδιορισθεί.

3.5 Σύγκριση Εξωτερικού και Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός και ο εσωτερικός έλεγχος είναι δυο εντελώς διαφορετικές εργασίες οι οποίες παρόλα αυτά έχουν και κάποια κοινά σημεία. Η συνεργασία των εξωτερικών με τους εσωτερικούς ελεγκτές δίνει την δυνατότητα στους πρώτους να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενώ από την άλλη η επαλήθευση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόστηκαν μέσω του εξωτερικού ελέγχου επιβεβαιώνει τα πορίσματα που προέκυψαν.

Οι κύριες ομοιότητες που εντοπίζονται μεταξύ του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- Τόσο οι εσωτερικές όσο και εξωτερικές ελεγκτικές διαδικασίες ακολουθούν ένα σύνολο διεθνών πρότυπων. Αυτά τα σύνολα διεθνών πρότυπων περιλαμβάνουν επαγγελματικά πρότυπα καθώς και τον αντίστοιχο κώδικα δεοντολογίας.
- Τόσο στη διαδικασία του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται ο κίνδυνος του ρίσκου.
- Είναι απαραίτητη η ανεξαρτησία και για τους εξωτερικούς αλλά και για τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- Και οι δύο λειτουργίες βασίζονται στη συνεργασία μεταξύ των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.
- Τα αποτελέσματα που προκύπτουν και από τις δύο διαδικασίες παρουσιάζονται μέσα από εκθέσεις ελέγχου.

Αντιθέτως οι κύριες ομοιότητες που εντοπίζονται μεταξύ του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου είναι οι εξής³¹:

³¹ Παπαδάτου Θ. (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

- Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μέρος της οικονομικής οντότητας ενώ ο εξωτερικός έλεγχος όχι.
- Βασική επιδίωξη του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή βοήθειας στον οργανισμό ώστε να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα, να διαχειριστεί κινδύνους, να βελτιώσει τις διαδικασίες διοίκησης. Αντιθέτως ο εξωτερικός έλεγχος εστιάζει στην διατύπωση ανεξάρτητης κρίσης για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας.
- Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από τις διαδικασίες του ελέγχου ενώ ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την επιχείρηση στην οποία ασκείται ο έλεγχος.
- Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλες τις λειτουργίες του οργανισμού ενώ ο εξωτερικός έλεγχος καλύπτει μόνο τις λειτουργίες που έχουν συνεισφέρει στη διαμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων του οργανισμού.
- Ο εσωτερικός έλεγχος είναι συνεχής ενώ ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται στο τέλος της χρήσης.
- Ο εσωτερικός έλεγχος προσεγγίζει την απάτη για όλες τις λειτουργίες του οργανισμού ενώ ο εξωτερικός έλεγχος μόνο αυτές που είναι οικονομικής φύσεως.

3.6 Η χρησιμότητα των Δ.Π.Ε

Τα Δ.Π.Ε συνιστούν το θεσμικό πλαίσιο μαζί με τις αρχές τις οποίες θα πρέπει να ακολουθεί ο ελεγκτής κατά την διαδικασία άσκησης του ελέγχου. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants-IFAC) στην αγγλική γλώσσα. Το IAASB έχει εκδώσει τα Αποσαφηνισμένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Clarified International Standards on Auditing), τα οποία εφαρμόζονται σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν από την 15η

Δεκεμβρίου 2009.

Τα Δ.Π.Ε εστιάζουν αφενός στις γενικές ευθύνες του ελεγκτή στην άσκηση του ελέγχου, αφετέρου σε διάφορα ζητήματα για τον ελεγκτή σχετικά με την εκπλήρωση των ευθυνών του. Σε κάθε μεμονωμένο Δ.Π.Ε τονίζονται ρητά το πεδίο εφαρμογής, η ημερομηνία έναρξης ισχύος και κάθε ειδικός περιορισμός της εφαρμογής αυτού. Ο ελεγκτής γενικά επιτρέπεται να εφαρμόζει ένα Δ.Π.Ε πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος που καθορίζεται σε αυτό, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων που ορίζονται διαφορετικά στο Δ.Π.Ε.

3.7 Δομή και Περιεχόμενο της IFAC

Η IFAC ιδρύθηκε το 1977³² από 63 εθνικές ενώσεις επαγγελματιών λογιστών ως μια ιδιωτική οργάνωση με κύριο στόχο να εδραιώσει το παγκόσμιο λογιστικό επάγγελμα προς το δημόσιο συμφέρον. Για να το επιτύχει αυτό, η IFAC εστίασε στην ανάπτυξη πρότυπων υψηλής ποιότητας σε αρκετούς τομείς όπως ο έλεγχος και η διασφάλιση και η λογιστική του δημοσίου τομέα. Τα μέλη της IFAC από την ίδρυσή της μέχρι σήμερα αυξήθηκαν σε 179 και προέρχονται από 130 χώρες και δικαιοδοσίες. Τα μέλη και οι συνεργάτες αντιπροσωπεύουν περίπου 2,5 εκατομμύρια λογιστές σε διάφορους τομείς (IFAC, 2016). Την χρονιά που ιδρύθηκε η IFAC ιδρύθηκαν παράλληλα από τον οργανισμό αρκετά ανεξάρτητα συμβούλια και επιτροπές έχοντας ως κύριο μέλημα την ανάπτυξη των διεθνών προτύπων. Κινούμενη στην κατεύθυνση αυτή η IFAC δημιούργησε το IAASB προκειμένου να λειτουργήσει ως ένας ανεξάρτητος φορέας καθορισμού προτύπων στο πλαίσιο της IFAC. Οι Loft, Humphrey και Turley (2006)³³ θεωρούν ότι η IFAC έχοντας την υποστήριξη ισχυρών οργανώσεων όπως η Ε.Κ, η Παγκόσμια Τράπεζα, το IOSCO και το Φόρουμ

³² <http://www.ifac.org/>

³³ Loft A., Humphrey C., Turley S. (2006), In pursuit of global regulation, Accounting Auditing & Accountability Journal, vol. 19, no.3, p.428-451

Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Συμβούλιο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας, FSB) κατάφερε να τοποθετηθεί σε ένα σημαντικό κομμάτι που ονομάζεται "νέα διεθνής χρηματοοικονομική αρχιτεκτονική". Χρονιά ορόσημο για την IFAC ήταν το 1997 όταν ο Π.Ο.Ε αναγνώρισε επισήμως την IFAC ως τον διεθνή εκφραστή του επαγγέλματος των λογιστών (παράλληλα την ίδια στιγμή ο Παγκόσμιος Οργανισμός Εμπορίου υποστήριξε την εφαρμογή των Δ.Λ.Π). Την ίδια περίοδο η Ε.Κ έδειξε ενδιαφέρον για τα Δ.Π.Ε και άφησε να εννοηθεί θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο εφαρμογής στις χώρες της Ε.Ε σε μεταγενέστερο στάδιο.

3.8 Παρουσίαση των Δ.Π.Ε

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ (Δ.Π.Δ.Π.) 1

Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις

Οικονομικών Καταστάσεων, καθώς και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

200 Γενικοί Στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και Διενέργεια Ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

210 Συμφωνία επί των Όρων Ανάθεσης Ελέγχου

220 Δικλίδες Ποιότητας για τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

230 Τεκμηρίωση Ελέγχου

240 Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Απάτη στον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

250 Εξέταση Νόμων και Κανονισμών στον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

260 Επικοινωνία με τους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση

265 Κοινοποίηση Ελλείψεων σε Εσωτερικές Δικλίδες στους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση και τη Διοίκηση

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΚΑΙ ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

300 Σχεδιασμός του Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων

315 Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος μέσω Κατανόησης της Οντότητας και του Περιβάλλοντος της

320 Ουσιώδες Μέγεθος στο Σχεδιασμό και στην Εκτέλεση ενός Ελέγχου

330 Οι αντιδράσεις του Ελεγκτή στους Εκτιμώμενους Κινδύνους

402 Ελεγκτικά Ζητήματα Σχετικά με Οντότητα που Χρησιμοποιεί ένα Οργανισμό Υπηρεσιών

450 Αξιολόγηση Σφαλμάτων που Εντοπίζονται κατά τη Διάρκεια του Ελέγχου

ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

500 Ελεγκτικά Τεκμήρια

501 Ελεγκτικά Τεκμήρια - Ειδικά Ζητήματα για Επιλεγμένα Κονδύλια

505 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

510 Αρχικές Αναθέσεις Ελέγχου - Υπόλοιπα Έναρξης

520 Αναλυτικές Διαδικασίες

530 Ελεγκτική Δειγματοληψία

540 Έλεγχος των Λογιστικών Εκτιμήσεων, Περιλαμβανομένων των Λογιστικών Εκτιμήσεων Εύλογης Αξίας και των Σχετικών Γνωστοποιήσεων

550 Συνδεδεμένα Μέρη

560 Μεταγενέστερα Γεγονότα

570 Συνέχιση Δραστηριότητας

580 Έγγραφες Διαβεβαιώσεις

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ Ή ΤΡΙΤΩΝ

600 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων Ομίλου

(Περιλαμβανομένης της Εργασίας Ελεγκτών Συστατικού)

610 Χρησιμοποίηση της Εργασίας των Εσωτερικών Ελεγκτών

620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

700 Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

705 Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή

706 Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή

710 Συγκριτικές Πληροφορίες - Αντίστοιχοι Αριθμοί και Συγκριτικές Οικονομικές Καταστάσεις

720 Ευθύνες του Ελεγκτή σχετικά με Άλλες Πληροφορίες σε Έγγραφα που Περιέχουν Ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

800 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων που Καταρτίζονται Σύμφωνα με Πλαίσια Ειδικού Σκοπού

805 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Επιμέρους Οικονομικών Καταστάσεων και Συγκεκριμένων Στοιχείων, Λογαριασμών Ή Κονδυλίων Οικονομικής Κατάστασης

810 Αναθέσεις για Έκθεση επί των Περιληπτικών Οικονομικών Καταστάσεων

Στη συνέχεια θα παραθέσουμε τα Δ.Π.Ε όπως αυτά παρουσιάζονται στον οδηγό «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας» της IFAC τα οποία μεταφράστηκαν από το ΣΟΕΛ και ακολούθως στο Κεφάλαιο 4 θα αναλύσουμε τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα πρότυπα της κάθε ομάδας και θα εστιάσουμε στις πιο σημαντικές διαδικασίες του ελέγχου.

3.8.1 Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1

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

Το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας (Δ.Π.Δ.Π.) 1 επικεντρώνεται στις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με το σύστημα των δικλίδων ποιότητας που εφαρμόζει στη διάρκεια των ελέγχων και των επισκοπήσεων των οικονομικών καταστάσεων και άλλων αναθέσεων διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Εμπεριέχει το σκοπό για τον οποίο μία ελεγκτική εταιρεία τηρεί το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας και τις απαιτήσεις που θα την καταστήσουν ικανή να τον επιτύχει. Επίσης, περιλαμβάνει σχετικές οδηγίες για τη μορφή του υλικού που εφαρμόζεται και άλλου επιπρόσθετου επεξηγηματικού υλικού, καθώς και εισαγωγικό υλικό που παρέχει το σχετικό πλαίσιο για την καλύτερη κατανόηση του Διεθνούς Προτύπου Δικλίδων Ποιότητας. Η ελεγκτική εταιρεία στοχεύει στην οργάνωση και διατήρηση ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας, το οποίο θα της παρέχει τη απαραίτητη διασφάλιση ότι αυτή και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα, τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις που εκδίδει είναι οι πλέον ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

3.8.2. Γενικές Αρχές και Ευθύνες

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 200 - ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το Δ.Π.Ε 200 ασχολείται με τις γενικές ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή, όταν διενεργεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε. Πιο συγκεκριμένα, παραθέτει τους γενικούς στόχους και αντικειμενικούς σκοπούς του

ελεγκτή και δίνει διευκρινίσεις σχετικά με τη φύση και το πεδίο ενός ελέγχου, ώστε να τους επιτύχει. Παράλληλα, παραθέτει το πεδίο, την ισχύ και τη δομή των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και περιλαμβάνει όλες τις απαιτήσεις για τη θέσπιση των γενικών ευθυνών του ανεξάρτητου ελεγκτή που πρέπει να εφαρμόζονται σε όλους τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένης και της δέσμευσης του να συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα Δ.Π.Ε περιλαμβάνουν τους αντικειμενικούς στόχους, τις απαιτήσεις, την εφαρμογή και το απαραίτητο επεξηγηματικό υλικό, που είναι σχεδιασμένα για να υποστηρίξουν τον ελεγκτή στην απόκτηση της εύλογης διασφάλισης. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου απαιτούν από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση καθ' όλη τη διάρκεια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελέγχου και μεταξύ άλλων:

(α) Να ανακαλύπτει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδη σφάλματα είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων.

(β) Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να σχετίζονται με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής των κατάλληλων μέτρων αντίδρασης στους κινδύνους που διαγνώστηκαν.

(γ) Να σχηματίζει και να εκφράζει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, οι κύριοι στόχοι του ελεγκτή είναι να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση ότι το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων δεν περιέχουν ουσιώδη σφάλματα, είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος, έτσι ώστε να είναι σε θέση ο ελεγκτής να εκφράσει αντικειμενική γνώμη, σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, να υποβάλει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων και να προβεί σε κοινοποιήσεις βασισμένες στα ευρήματά του.

Σε περίπτωση που η εύλογη διασφάλιση δεν είναι εφικτό να αποκτηθεί και μία

γνώμη με επιφύλαξη στην έκθεση του ελεγκτή δεν επαρκεί για τους σκοπούς της αναφοράς προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου επιβάλλουν στον ελεγκτή να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη ή να αποσυρθεί από την ανάθεση, όταν αυτό είναι εφικτό, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο ή κανονισμό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 210 - ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου επικεντρώνεται στις ευθύνες του ελεγκτή κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης του ελέγχου με τη διοίκηση. Πρέπει να προηγηθεί η διαπίστωση της ύπαρξης ορισμένων προϋποθέσεων για έναν έλεγχο, την ευθύνη των οποίων φέρει η διοίκηση και ασχολείται με εκείνες τις πτυχές της αποδοχής της ανάθεσης που είναι υπό τον έλεγχο του ελεγκτή. Ο ελεγκτής προβαίνει στην αποδοχή ή στη συνέχιση μίας ανάθεσης ελέγχου, μόνο όταν η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεστεί, έχει συμφωνηθεί και επιβεβαιωθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον έλεγχο και ότι υπάρχει κοινή αντίληψη σχετικά με τους όρους ανάθεσης του ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης της οικονομικής οντότητας.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 220 - ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σκοπός του εν λόγω Δ.Π.Ε είναι να ασχοληθεί με τις ειδικές ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας στη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και με την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, καθώς τα συστήματα των δικλίδων ποιότητας, οι πολιτικές και οι διαδικασίες είναι ευθύνη της ελεγκτικής εταιρείας. Το πρότυπο αυτό πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις της επαγγελματικής δεοντολογίας και ο εταίρος της ανάθεσης πρέπει να αναλαμβάνει την ευθύνη για τη

συνολική ποιότητα του ελέγχου που του έχει ανατεθεί. Το παρόν πρότυπο βασίζεται στο ότι η ελεγκτική εταιρεία υπόκειται στο Δ.Π.Δ.Π. 1 ή σε εθνικές απαιτήσεις οι οποίες είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές. Στο πλαίσιο του συστήματος των δικλίδων ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, οι ομάδες ανάθεσης έχουν την ευθύνη της τήρησης των διαδικασιών των δικλίδων ποιότητας που είναι εφαρμοστέες κατά τον έλεγχο και να παρέχουν πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη λειτουργία του τμήματος των δικλίδων ποιότητας η οποία αναφέρεται στην ανεξαρτησία του ελέγχου. Κύριο μέλημα του ελεγκτή είναι να εφαρμόζει τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας στο επίπεδο που του παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και ότι η έκθεση που εκδίδει είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 230 - ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν πρότυπο εστιάζει στην ευθύνη του ελεγκτή να καταρτίζει την τεκμηρίωση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων σε έγκαιρη και αμερόληπτη βάση, προκειμένου να παρέχει μία επαρκή και κατάλληλη καταγραφή των τεκμηρίων για την έκθεση ελέγχου. Ο ελεγκτής οφείλει να γνωστοποιεί τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργούνται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Επιπρόσθετα, πρέπει να παρέχει πληροφόρηση για τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργήθηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, τα σημαντικά ζητήματα που προέκυψαν κατά τον έλεγχο, τα συμπεράσματα που εξήχθησαν και τις επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν ώστε να εξαχθούν τα εν λόγω συμπεράσματα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 240 - ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΠΑΤΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το παρόν Δ.Π.Ε επικεντρώνεται στις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναλύει τον τρόπο

εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου 315 και 330 σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις. Τα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους. Το στοιχείο που διαχωρίζει την απάτη από το λάθος είναι εάν η υποκείμενη ενέργεια, η οποία καταλήγει στο σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων, είναι εκούσια ή ακούσια. Υπάρχουν δύο τύποι εκούσιων σφαλμάτων που αφορούν τον ελεγκτή, τα σφάλματα που είναι αποτέλεσμα της απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς και τα σφάλματα που είναι αποτέλεσμα της κατάχρησης των περιουσιακών στοιχείων.

Ο ελεγκτής, ο οποίος διενεργεί τον έλεγχο σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, έχει την ευθύνη της απόκτησης της εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλματα είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος. Εξαιτίας των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, υπάρχει ο κίνδυνος ότι ορισμένα ουσιώδη σφάλματα μπορεί να μην εντοπισθούν, παρότι ο έλεγχος είναι σωστά σχεδιασμένος και έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Επιδίωξη του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις. Επίσης, πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής των κατάλληλων διαδικασιών και να αντιδρά αναλόγως σε περίπτωση απάτης ή σε υποψία απάτης που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 250 - ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το Δ.Π.Ε 250 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να μελετάει τους αντίστοιχους νόμους και κανονισμούς κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι διατάξεις ορισμένων νόμων και κανονισμών έχουν άμεση και σαφή επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά

και τις γνωστοποιήσεις σε αυτές. Η μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς ενδέχεται να καταλήξει σε πρόστιμα, δικαστικές διενέξεις ή άλλες συνέπειες για την οντότητα, που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές της καταστάσεις. Στο παρόν πρότυπο διακρίνονται οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με δύο διαφορετικές κατηγορίες νόμων και κανονισμών:

(α) Οι διατάξεις εκείνων των νόμων και κανονισμών που έχουν άμεση επίδραση στον καθορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Άλλοι νόμοι και κανονισμοί, που δεν έχουν άμεση επίδραση στον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, εντούτοις η συμμόρφωση με αυτούς μπορεί να είναι θεμελιώδης για τις λειτουργικές πτυχές της επιχείρησης, την ικανότητα της να συνεχίσει τις δραστηριότητές της ή την αποφυγή σημαντικών προστίμων.

Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις διατάξεις εκείνων των νόμων και των κανονισμών που γενικά αναγνωρίζονται ότι έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπρόσθετα, πρέπει να εκτελεί συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που βοηθούν στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που μπορεί να έχουν ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Τέλος, πρέπει να είναι σε θέση να αντιδρά κατάλληλα σε περίπτωση ή σε υποψία μη συμμόρφωσης με το κανονιστικό πλαίσιο που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 260 - ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Το πρότυπο αυτό επικεντρώνεται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της οντότητας κατά τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων. Αποδεχόμενο τη σημασία της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, το παρόν

πρότυπο παρέχει ένα περιεκτικό πλαίσιο για την επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και προσδιορίζει ορισμένα ειδικά θέματα που πρέπει να κοινοποιούνται σε αυτούς. Αναπόσπαστο μέρος κάθε ελέγχου πρέπει να αποτελεί η σαφής κοινοποίηση συγκεκριμένων θεμάτων που απαιτείται να κοινοποιούνται.

Ενδέχεται να υπάρχουν νόμοι ή κανονισμοί που μπορεί να περιορίζει την κοινοποίηση ορισμένων θεμάτων από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Σε κάποιες περιπτώσεις, οι πιθανές συγκρούσεις μεταξύ των υποχρεώσεων εχεμύθειας του ελεγκτή και των υποχρεώσεων κοινοποίησης μπορεί να είναι περίπλοκες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τη λήψη νομικής συμβουλής. Στόχος του ελεγκτή είναι να κοινοποιεί πλήρως και με σαφήνεια στους υπεύθυνους διακυβέρνησης τις ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων όπως και να κάνει μία σύνοψη του προβλεπόμενου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου.

Παράλληλα, πρέπει να αποκτά πληροφορίες, σχετικά με τον έλεγχο, από τους υπεύθυνους διακυβέρνησης, να τους παρέχει έγκαιρες και έγκυρες παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο οι οποίες είναι σημαντικές και σχετικές με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη σειρά των ενεργειών της χρηματοοικονομικής αναφοράς και να προάγει την αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία του με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 265 - ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΛΕΙΨΕΩΝ ΣΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Το παρόν Δ.Π.Ε πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση μίας οικονομικής οντότητας ,τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που έχει εντοπίσει κατά τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοεί τις εσωτερικές δικλίδες σχετικά με τον έλεγχο, όταν εντοπίζει και εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους

σφάλματος. Όταν έχει πραγματοποιήσει αυτές τις εκτιμήσεις κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες, προκειμένου να σχεδιάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που είναι ενδεδειγμένες για την περίπτωση, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων. Ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει ελλείψεις σε εσωτερικές δικλίδες, όχι μόνο κατά τη διάρκεια αυτής της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου, αλλά και σε κάθε άλλο στάδιο του ελέγχου. Το παρόν πρότυπο καθορίζει λεπτομερώς ποιες εντοπισμένες ελλείψεις απαιτείται να κοινοποιεί ο ελεγκτής στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί, όπως ενδείκνυται, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που, κατά την επαγγελματική του κρίση, είναι επαρκούς σημασίας για να αξίζουν της αντίστοιχης προσοχής.

3.8.3. Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 300 - ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το Δ.Π.Ε 300 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή σύμφωνα με το πρότυπο είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου, προκειμένου αυτός να διενεργηθεί με αποτελεσματικό τρόπο.

Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου περιλαμβάνει τη θέσπιση της συνολικής στρατηγικής για την ανάθεση και ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Ο επαρκής προγραμματισμός ωφελεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων με διάφορους τρόπους, μερικοί εκ των οποίων είναι να βοηθήσει τον ελεγκτή να δώσει τη κατάλληλη προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου, να ταυτοποιεί και να επιλύει εγκαίρως πιθανά προβλήματα και να διαχειρίζεται σωστά την ανάθεση ελέγχου, ώστε αυτός να διενεργείται αποτελεσματικά και αποδοτικά.

Επιπρόσθετα, συμβάλλει στην επιλογή των μελών της ομάδας ανάθεσης με τα κατάλληλα επίπεδα δυνατοτήτων και ικανότητας, ώστε αυτά να είναι σε θέση να

ανταποκριθούν στους αναμενόμενους κινδύνους, καθώς και στην επίτευξη της ορθής κατανομής των εργασιών στα μέλη αυτά. Επίσης, διευκολύνει τη διεύθυνση και την εποπτεία των μελών της ομάδας ανάθεσης και την επισκόπηση του έργου τους. Τέλος, συμβάλλει, κατά περίπτωση, στο συντονισμό των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές των συστατικών στοιχείων και των εμπειρογνομώνων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 315 - ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ

Το παρόν Δ.Π.Ε εστιάζει στην ευθύνη του ελεγκτή να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της κατανόησης της οικονομικής οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων. Σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε αυτό οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, στα επίπεδα των οικονομικών καταστάσεων και των ισχυρισμών, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων. Κατ' αυτόν τον τρόπο παρέχεται η βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση των κατάλληλων μέτρων για την εκτίμηση του κινδύνου ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 320 - ΟΥΣΙΩΔΕΣ ΜΕΓΕΘΟΣ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το Δ.Π.Ε 320 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σε γενικές γραμμές, τα σφάλματα, περιλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη εάν,

μεμονωμένα ή συνολικά, θεωρείται ότι μπορεί να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Οι κρίσεις για το ουσιώδες μέγεθος γίνονται ανάλογα των ισχυουσών συνθηκών και επηρεάζονται από το μέγεθος ή/και τη φύση ενός σφάλματος. Οι κρίσεις για ζητήματα που είναι ουσιώδη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στην εξέταση των κοινών αναγκών για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των χρηστών ως σύνολο.

Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόζεται από τον ελεγκτή στην διάρκεια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελέγχου, στην αξιολόγηση της επίπτωσης των εντοπισμένων σφαλμάτων και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και κατά τη διαμόρφωση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή. Στο σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής κάνει κρίσεις για το μέγεθος των σφαλμάτων που θα θεωρούνται ουσιώδη. Οι εν λόγω κρίσεις παρέχουν τη βάση για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών της εκτίμησης του κινδύνου, τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Επιδίωξη του ελεγκτή είναι να εφαρμόσει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 330 – ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου εστιάζει στην ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να υλοποιεί μέτρα ως αντίδραση στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που εντοπίζονται και εκτιμώνται από τον ελεγκτή, σύμφωνα με το Δ.Π.Ε 315, σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, μέσω του σχεδιασμού και της υλοποίησης των κατάλληλων

αντιδράσεων σε αυτούς τους κινδύνους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 402 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΕΝΑ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή της οικονομικής οντότητας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών. Αρκετές επιχειρήσεις αναθέτουν τμήματα τους σε οργανισμούς που παρέχουν υπηρεσίες, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας. Ωστόσο δεν είναι όλες αυτές οι υπηρεσίες συναφείς με τον έλεγχο.

Οι παρεχόμενες υπηρεσίες είναι σχετικές με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μίας οντότητας, όταν οι υπηρεσίες αυτές και οι δικλίδες επί αυτών, αποτελούν μέρος του πληροφοριακού συστήματος, περιλαμβανομένων των επιχειρηματικών διαδικασιών, που είναι σχετικές με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Αν και οι περισσότερες δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών είναι πιθανό να σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, μπορεί να υπάρχουν κι άλλες σχετικές με τον έλεγχο. Ο ελεγκτής της οντότητας πρέπει να αποκτά κατανόηση της φύσης και της σημαντικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον οργανισμό υπηρεσιών, καθώς και της επίπτωσης τους επί των εσωτερικών δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο της οντότητας, επαρκή για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων του ουσιώδους σφάλματος, καθώς και να σχεδιάζει και να εκτελεί τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που αντιδρούν σε αυτούς τους κινδύνους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 450 - ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το παρόν Δ.Π.Ε επικεντρώνεται στην ευθύνη του ελεγκτή να αξιολογεί την επίδραση των σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων. Το Δ.Π.Ε 700 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμπεράνει, εάν έχει αποκτηθεί η εύλογη διασφάλιση, ότι οι

οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν περιλαμβάνουν ουσιώδη σφάλματα. Το συμπέρασμα του ελεγκτή, που απαιτείται από αυτό το πρότυπο, λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση του ελεγκτή για τα μη διορθωμένα σφάλματα, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

Το Δ.Π.Ε 320 επίσης, ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εφαρμόζει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή είναι να αξιολογεί την επίδραση των εντοπιζόμενων σφαλμάτων στον έλεγχο και την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις.

3.8.4. Ελεγκτική Τεκμηρίωση

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 500 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου αναλύει τι συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και πραγματεύεται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί τις ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να αποκτήσει επαρκεί και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, για να είναι σε θέση να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα στηρίξει τη γνώμη του. Το εν λόγω πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου. Άλλα πρότυπα ασχολούνται με συγκεκριμένα τμήματα του ελέγχου, με τα ελεγκτικά τεκμήρια που πρόκειται να αποκτηθούν σε σχέση με το συγκεκριμένο θέμα, με ειδικές διαδικασίες για την απόκτηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, καθώς και με την αξιολόγηση της απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες με αυτόν τον τρόπο που τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ώστε να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα εκ των οποίων θα προκύψει η γνώμη του.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 501 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

Το Δ.Π.Ε 501 ασχολείται με ειδικά θέματα του ελεγκτή κατά τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε 330, 500, καθώς και με άλλα σχετικά, αναφορικά με ορισμένες πτυχές των αποθεμάτων, των δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων, στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα και τις πληροφορίες κατά τομέα στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής στοχεύει στο να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, την πληρότητα δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οικονομική οντότητα και στην παρουσίαση και γνωστοποίηση πληροφοριών ανά τμήμα ή δραστηριότητα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 505 - ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Το Δ.Π.Ε 505 πραγματεύεται τη χρήση των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή για την απόκτηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των προτύπων 330 και 500. Το πρότυπο 500 αναφέρει ότι η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση αυτών και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται. Το παρόν πρότυπο περιλαμβάνει, επίσης, τις κατωτέρω γενικεύσεις που εφαρμόζονται στα ελεγκτικά τεκμήρια:

- Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι περισσότερο αξιόπιστα, όταν αποκτώνται από ανεξάρτητες πηγές εκτός της οντότητας.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται απευθείας από τον ελεγκτή είναι περισσότερο αξιόπιστα από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται έμμεσα ή επαγωγικά.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι περισσότερο αξιόπιστα, όταν υπάρχουν σε έγγραφη μορφή είτε έντυπη είτε ηλεκτρονική είτε άλλου μέσου.

Συνεπώς, ανάλογα με τις περιστάσεις του ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια με τη

μορφή εξωτερικών επιβεβαιώσεων, τις οποίες ο ελεγκτής αποκτά απευθείας από τα επιβεβαιούμενα μέρη μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα από τα τεκμήρια που δημιουργούνται εσωτερικά από την οντότητα. Το παρόν πρότυπο αποσκοπεί στη συμβολή του στο σχεδιασμό και την εκτέλεση των διαδικασιών εξωτερικών επιβεβαιώσεων από τον ελεγκτή για να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 510 - ΑΡΧΙΚΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΕΝΑΡΞΗΣ

Το πρότυπο αυτό εστιάζει στις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης σε μια αρχική ανάθεση ελέγχου. Εκτός από τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν θέματα που απαιτούν τη γνωστοποίηση που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου, όπως ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες, εφαρμόζονται, επίσης, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του Δ.Π.Ε 710. Στη διενέργεια μίας αρχικής ανάθεσης ελέγχου, ο στόχος του ελεγκτή, αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης, είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη στα υπόλοιπα έναρξης, σφαλμάτων που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Επίσης, οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές που αντικατοπτρίζονται στα υπόλοιπα έναρξης να έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου ή οι μεταβολές αυτών να λογιστικοποιούνται κατάλληλα, να παρουσιάζονται επαρκώς και να γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 520 - ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Το παρόν Δ.Π.Ε πραγματεύεται τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως ουσιαστικών διαδικασιών. Ακόμη, επικεντρώνεται στην ευθύνη του ελεγκτή να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες κοντά στο τέλος του ελέγχου, οι οποίες

ενεργή συμβολή στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος για τις οικονομικές καταστάσεις από τον ελεγκτή.

Το Δ.Π.Ε 315 ασχολείται με τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών ως διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου. Το Δ.Π.Ε 330 περιέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση αναφορικά με τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών ως αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Οι συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες. Ο ελεγκτής στοχεύει στο να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια κατά τη χρήση των ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών και να σχεδιάσει και να εκτελέσει, κοντά στο τέλος του ελέγχου, αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος σχετικά με εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση της οικονομικής οντότητας από τον ελεγκτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 530 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

Το Δ.Π.Ε 530 τίθεται σε εφαρμογή, όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει να χρησιμοποιήσει την ελεγκτική δειγματοληψία κατά την διάρκεια της εκτέλεσης των ελεγκτικών διαδικασιών. Πραγματεύεται με τη χρήση στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας από τον ελεγκτή κατά το σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη διενέργεια δοκιμασιών δικλίδων και λεπτομερειών, καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα.

Το παρόν πρότυπο συμπληρώνει το Δ.Π.Ε 500, το οποίο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες, ώστε να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων να βασίζει τη γνώμη του. Το Δ.Π.Ε 500 παρέχει καθοδήγηση όσον αφορά τα μέσα που είναι διαθέσιμα στον ελεγκτή προς επιλογή των μονάδων για δοκιμασία, ένα εκ των οποίων είναι η ελεγκτική δειγματοληψία. Ο ελεγκτής στοχεύει, όταν χρησιμοποιεί την ελεγκτική δειγματοληψία, στην παροχή λελογισμένης βάσης για την εξαγωγή συμπερασμάτων

σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο επιλέγεται το δείγμα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 540 - ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ, ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Το παρόν πρότυπο επικεντρώνεται στις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και τις συναφείς γνωστοποιήσεις κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση για τα σφάλματα των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων και ενδείξεις για πιθανή μεροληψία της διοίκησης.

Η φύση και η αξιοπιστία των πληροφοριών που είναι στη διάθεση της διοίκησης για την υποστήριξη της διενέργειας μίας λογιστικής εκτίμησης διαφέρουν ευρέως, γεγονός που επηρεάζει άμεσα το βαθμό αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που συνδέονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις, ο οποίος με τη σειρά του επηρεάζει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένης και της ροπής τους σε ακούσια ή εκούσια μεροληψία της διοίκησης.

Η διαφορά μεταξύ του αποτελέσματος μίας λογιστικής εκτίμησης και του ποσού που αρχικά αναγνωρίστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαραίτητα σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, καθώς οποιοδήποτε παρατηρούμενο αποτέλεσμα επηρεάζεται πάντοτε από γεγονότα ή συνθήκες μεταγενέστερα της ημερομηνίας κατά την οποία η επιμέτρηση εκτιμάται για σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής στοχεύει στο να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, είτε αναγνωρίζονται είτε γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι λελογισμένες και οι συναφείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκείς, εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 550 - ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

Το συγκεκριμένο Δ.Π.Ε επικεντρώνεται στις ευθύνες του ελεγκτή όσον αφορά τις σχέσεις και τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς η φύση των σχέσεων και των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών μπορεί να οδηγήσει σε υψηλότερους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις από ότι οι συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη.

Δεδομένου ότι τα συνδεδεμένα μέρη δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους, πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς εισάγουν ειδικές λογιστικές απαιτήσεις και απαιτήσεις γνωστοποιήσεων για σχέσεις, συναλλαγές και υπόλοιπα λογαριασμών συνδεδεμένων μερών, προκειμένου να καθιστούν ικανούς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να κατανοήσουν τη φύση και τις πραγματικές ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων.

Στόχος του ελεγκτή είναι, ανεξάρτητα από το εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτήσει επαρκή κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, προκειμένου να αναγνωρίζει τους παράγοντες κινδύνου απάτης, εάν υπάρχουν, οι οποίοι προκύπτουν από σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, σχετικών με τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Ακόμη, να εξάγει συμπεράσματα, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται, εάν οι οικονομικές καταστάσεις, στο βαθμό που επηρεάζονται από αυτές τις σχέσεις και τις συναλλαγές έχουν επιτύχει εύλογη παρουσίαση ή είναι παραπλανητικές. Επιπλέον, όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι σχέσεις και οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έχουν κατάλληλα εντοπιστεί, λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 560 - ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Το παρόν πρότυπο σχετίζεται με τις ευθύνες του ελεγκτή όσον αφορά μεταγενέστερα γεγονότα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να επηρεαστούν από ορισμένα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως εστιάζουν σε δύο τύπους γεγονότων, εκείνα που παρέχουν τεκμήρια για συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων και εκείνα που παρέχουν τεκμήρια για συνθήκες που προέκυψαν μετά από αυτή την ημερομηνία.

Το Δ.Π.Ε 700 εξηγεί ότι η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ενημερώνει τον αναγνώστη ότι ο ελεγκτής έχει εξετάσει τα γεγονότα και τις συναλλαγές για τα οποία ο ελεγκτής λαμβάνει γνώση και συνέβησαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία. Ο ελεγκτής αποσκοπεί στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το εάν τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, τα οποία απαιτούν τροποποίηση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, απεικονίζονται κατάλληλα σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επιπλέον, πρέπει να εφαρμόζει την ενδεδειγμένη αντίδραση σε πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του και τα οποία, αν ήταν γνωστά στον ελεγκτή κατά την ημερομηνία αυτή, μπορεί να τον οδηγούσαν σε τροποποίηση της έκθεσης του.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 570 - ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Το εν λόγω πρότυπο πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τον έλεγχο

των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη χρήση της παραδοχής για τη συνέχιση της δραστηριότητας, στο προβλεπτό μέλλον, της οικονομικής οντότητας από τη διοίκηση της, κατά την διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών της καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καταρτίζονται με βάση τη συνέχιση της δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση έχει σκοπό είτε να εκκαθαρίσει την οντότητα είτε να σταματήσει τις επιχειρηματικές της λειτουργίες είτε δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να το πράξει. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για το οποίο η βάση της συνέχισης της δραστηριότητας είναι σχετική.

Όταν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καταχωρούνται βάσει του γεγονότος η οντότητα θα είναι σε θέση να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Η ευθύνη του ελεγκτή βρίσκεται στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για την εξαγωγή συμπεράσματος βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Η ευθύνη αυτή συνεχίζει να υφίσταται ακόμα και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση από τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Τέλος, πρέπει να προσδιορίζει τις επιπτώσεις για την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 580 - ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Το παρόν πρότυπο σχετίζεται με την ευθύνη του ελεγκτή να αποκτήσει έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ελεγκτικά τεκμήρια είναι κατά βάση οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων επί των οποίων βασίζεται η γνώμη του. Έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι οι απαραίτητες πληροφορίες που ο ελεγκτής απαιτεί σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Συνεπώς, και οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι ελεγκτικά τεκμήρια. Παρόλο που οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, εντούτοις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους για οποιοδήποτε από τα θέματα αφορούν.

Επιπρόσθετα, το γεγονός ότι η διοίκηση παρείχε αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια δεν επηρεάζει τη φύση ή την έκταση άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία ο ελεγκτής αποκτά για την εκπλήρωση των ευθυνών της διοίκησης ή για συγκεκριμένους ισχυρισμούς. Ο ελεγκτής στοχεύει στο να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι πιστεύουν πως έχουν εκπληρώσει τις ευθύνες τους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται στον ελεγκτή. Επίσης, πρέπει να υποστηρίζει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ή με συγκεκριμένους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, με έγγραφες διαβεβαιώσεις εάν κρίνεται απαραίτητο από τον ελεγκτή ή απαιτείται από άλλα πρότυπα και τέλος, να αντιδρά κατάλληλα στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που παρέχονται από τη διοίκηση και όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ή εάν η διοίκηση ή, όπου ενδείκνυται, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητήθηκαν από τον ελεγκτή.

3.8.5. Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων Ελεγκτών ‘Η Τρίτων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 600 - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ -ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΟΥ)

Το Δ.Π.Ε 600 εστιάζει στα ειδικά ζητήματα που έχουν εφαρμογή σε ελέγχους ομίλου, και ιδιαίτερα σε εκείνους που εμπλέκουν ελεγκτές συστατικού. Ακόμη, το Δ.Π.Ε αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί, προσαρμοσμένο κατάλληλα ανάλογα την περίπτωση, όταν εμπλέκονται κι άλλοι ελεγκτές στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δεν ανήκουν σε όμιλο. Ο ελεγκτής συστατικού ενδέχεται να υποχρεώνεται από θέσπισμα, κανονισμό ή άλλο λόγο να εκφράσει γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων συστατικού.

Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δύναται να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων βασίζεται η γνώμη ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού ως ελεγκτικά τεκμήρια για τον έλεγχο του ομίλου εφαρμόζοντας, όμως, παρόλα αυτά τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι μια συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων και του κινδύνου ο ελεγκτής να μην εντοπίσει τέτοια σφάλματα. Σε έλεγχο ομίλου, αυτό περιλαμβάνει τον κίνδυνο ο ελεγκτής συστατικού να μην εντοπίσει σφάλμα στις οικονομικές πληροφορίες του συστατικού που θα μπορούσε να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, καθώς και τον κίνδυνο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου να μην εντοπίσει αυτό το σφάλμα.

Το παρόν πρότυπο εξηγεί τα θέματα που εξετάζει η ομάδα ανάθεσης του ομίλου κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της εμπλοκής της στις διαδικασίες εκτίμησης του κινδύνου και των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που εκτελούνται από τους ελεγκτές συστατικού επί των οικονομικών πληροφοριών των συστατικών. Ο στόχος αυτής της εμπλοκής είναι να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασιστεί η γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Συνεπώς, στόχος του ελεγκτή είναι να καθορίσει, εάν ενεργεί ως ελεγκτής

οικονομικών καταστάσεων ομίλου και σε αυτή την περίπτωση, να επικοινωνεί με σαφήνεια με τους ελεγκτές συστατικού για το πεδίο και το χρόνο της εργασίας τους επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που είναι σχετικές με τα συστατικά και τα ευρήματά τους. Ακόμη, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις οικονομικές πληροφορίες των συστατικών και τη διαδικασία ενοποίησης, ώστε να εκφράσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 610 - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Το Δ.Π.Ε 610 σχετίζεται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, όταν ο εξωτερικός ελεγκτής έχει καθορίσει, σύμφωνα με το Δ.Π.Ε 315, ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να είναι σχετική με τον εξωτερικό έλεγχο. Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με τις περιπτώσεις, όπου μεμονωμένοι εσωτερικοί ελεγκτές προσφέρουν άμεση υποστήριξη στον εξωτερικό ελεγκτή κατά την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου.

Ανεξάρτητα από το βαθμό αυτονομίας και αντικειμενικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, αυτή η λειτουργία δεν είναι ανεξάρτητη από την οντότητα, όπως απαιτείται από τον εξωτερικό ελεγκτή, κατά την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για τη γνώμη ελέγχου που εκφράζεται και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών από τον εξωτερικό ελεγκτή. Ο εξωτερικός ελεγκτής στοχεύει, όταν η οντότητα στην οποία ασκεί έλεγχο έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής κρίνει ότι είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο, να προσδιορίσει εάν και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να χρησιμοποιηθεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών και εάν τελικά γίνει χρήση της, να καθορίσει κατά πόσο αυτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 620 - ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΔΗΜΟΝΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το Δ.Π.Ε 620 πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή όσον αφορά την εργασία ενός ατόμου ή οργανισμού σε τομέα εμπειρογνωμοσύνης, άλλον από εκείνο της λογιστικής ή της ελεγκτικής, όταν αυτή η εργασία χρησιμοποιείται ώστε να βοηθήσει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για την εκφραζόμενη γνώμη ελέγχου και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση από τον ελεγκτή της εργασίας του ειδήμονα ελεγκτή.

Εντούτοις, εάν ο ελεγκτής που χρησιμοποιεί την εργασία του ειδήμονα, έχοντας ακολουθήσει το παρόν πρότυπο, συμπεράνει ότι η εργασία του είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή, μπορεί να δεχτεί τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα αυτού του ειδήμονα στον τομέα του ως κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Σκοπός του ελεγκτή είναι να καθορίσει εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδήμονα και στην περίπτωση αυτή, να καθορίσει εάν είναι επαρκής για τους σκοπούς του.

3.8.6. Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700 - ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το συγκεκριμένο πρότυπο συντάχθηκε στο πλαίσιο μίας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, πραγματεύεται τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή, η οποία εκδίδεται ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Το Δ.Π.Ε 700 προάγει τη συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή και συμβάλλει στην αξιοπιστία της στην παγκόσμια αγορά, καθιστώντας ευχερώς διακριτούς τους ελέγχους εκείνους που έχουν διενεργηθεί, σύμφωνα με παγκοσμίως αναγνωρισμένα πρότυπα. Βοηθά, επίσης, στην προαγωγή της κατανόησης του χρήστη και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων, όταν αυτές προκύπτουν. Ο σκοπός του ελεγκτή

είναι να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, βάσει της αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705 - ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το Δ.Π.Ε 705 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εκδίδει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιστάσεις, όπου κατά τη διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το Δ.Π.Ε 700, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη η διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το εν λόγω πρότυπο καθορίζει τρεις τύπους διαφοροποιημένων γνωμών και συγκεκριμένα, γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη και αδυναμία έκφρασης γνώμης. Η απόφαση σχετικά με το ποιος τύπος διαφοροποίησης γνώμης είναι ενδεδειγμένος, εξαρτάται από: (α) Τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, δηλαδή εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή, στην περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

(β) Την κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής στοχεύει στο να εκφράσει σαφώς μία κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη, όταν συμπεραίνει βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα ή όταν δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 706 - ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το Δ.Π.Ε 706 πραγματεύεται τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο:

- Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις και τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή
- Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε οποιαδήποτε θέματα, εκτός από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και τα οποία είναι σχετικά

για την κατανόηση εκ μέρους των χρηστών σε ότι αφορά τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή.

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω πρόσθετης σαφής γνωστοποίησης στην έκθεσή του για θέμα το οποίο, αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες ή οποιοδήποτε άλλο θέμα, όπως ενδείκνυται, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 710 - ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το παρόν πρότυπο πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με συγκριτικές πληροφορίες κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν ελεγχθεί από

προηγούμενο ελεγκτή ή δεν ελέγχθηκαν, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του Δ.Π.Ε 510 αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης έχουν, επίσης, εφαρμογή. Η φύση των συγκριτικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας εξαρτάται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Υπάρχουν δύο διαφορετικές ευρύτερες προσεγγίσεις στις ευθύνες του ελεγκτή για τη σύνταξη της έκθεσης αναφορικά με αυτές τις συγκριτικές πληροφορίες: οι αντίστοιχοι αριθμοί και οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις. Η προσέγγιση που προορίζεται να υιοθετηθεί, συχνά καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό, αλλά μπορεί να καθορίζεται και στους όρους της ανάθεσης. Οι βασικές διαφορές στην έκθεση ελέγχου μεταξύ των δύο προσεγγίσεων είναι για τους αντίστοιχους αριθμούς, η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται μόνο στην τρέχουσα περίοδο, ενώ για τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, η γνώμη του ελεγκτή αναφέρεται σε κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Σκοπός του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το εάν οι συγκριτικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις έχουν παρουσιαστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για συγκριτικές πληροφορίες και να εκδώσει έκθεση σύμφωνα με τις ευθύνες του για την έκθεση του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 720 - ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το Δ.Π.Ε 720 ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε ξεχωριστής απαίτησης στις συγκεκριμένες περιστάσεις της ανάθεσης, η γνώμη του ελεγκτή δεν καλύπτει άλλες πληροφορίες και ο ελεγκτής δεν έχει συγκεκριμένη ευθύνη να προσδιορίσει, εάν οι άλλες πληροφορίες έχουν διατυπωθεί ορθά ή όχι.

Εντούτοις, ο ελεγκτής διαβάζει τις άλλες πληροφορίες, επειδή η αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να υπονομευθεί από ουσιώδεις ασυνέπειες μεταξύ των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών. Επιδίωξη του ελεγκτή είναι να αντιδρά κατάλληλα, όταν τα έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών, περιλαμβάνουν άλλες πληροφορίες που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αξιοπιστία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή.

3.8.7. Εξειδικευμένοι Τομείς

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 800 - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

Όλα τα προηγούμενα Δ.Π.Ε της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Το συγκεκριμένο Δ.Π.Ε εστιάζει σε ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των προτύπων στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το πρότυπο αυτό συντάχθηκε στο πλαίσιο μίας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού και δεν υπερισχύει των απαιτήσεων άλλων προτύπων ούτε υπονοείται ότι ασχολείται με όλα τα ειδικά ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Ο σκοπός του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Ε στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής, τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση της έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 805 - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Το παρόν πρότυπο εστιάζει σε ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των προτύπων στον έλεγχο μίας επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης, τα οποία μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού ή ειδικού σκοπού. Εάν καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού, το πρότυπο 800 εφαρμόζεται επίσης και στον έλεγχο.

Σκοπός του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Ε στον έλεγχο μίας μεμονωμένης οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης, τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση της έκθεσης επί της επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή του συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μίας οικονομικής κατάστασης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 810 - ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το Δ.Π.Ε 810 πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την ανάθεση της έκδοσης έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες αντλούνται από οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, από τον ίδιο ελεγκτή.

Οι κύριοι στόχοι του ελεγκτή είναι:

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

3.8.8 Συμπεράσματα κεφαλαίου

Τα Δ.Π.Ε είναι ένα πολύ σημαντικό εργαλείο στα χέρια του ελεγκτή. Καθορίζουν τα πλαίσια στα οποία θα κινηθεί κατά τη διάρκεια της άσκησης του ελέγχου όπως επίσης και τις ευθύνες με τις οποίες είναι επιφορτισμένος. Παρόλα αυτά υπάρχουν αρκετές αδυναμίες κυρίως στα σημεία που εστιάζουν στον εντοπισμό της απάτης αλλά και στο εκτιμώμενο επίπεδο κινδύνου.

Σε αυτό το πλαίσιο θα πρέπει να γίνουν σημαντικές προσθήκες και αλλαγές όσον αφορά τη μεθοδολογία που προτείνουν τα πρότυπα ώστε να συμπεριληφθούν όσο το δυνατό περισσότερες υποπεριπτώσεις και ενδεδειγμένοι τρόποι αντιμετώπισης των προβλημάτων που ενδέχεται να υπάρξουν. Η ως τώρα χρήση τους έχει προσφέρει αρκετά θετικά στοιχεία στον σχεδιασμό και την υλοποίηση του ελέγχου καθώς και στον καταμερισμό των ευθυνών μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης της οικονομικής οντότητας.

Τα Δ.Π.Ε προσφέρουν μια σειρά από σημαντικά πλεονεκτήματα για τους επενδυτές, τις διεθνείς ρυθμιστικές αρχές, τις ελεγκτικές εταιρείες και τις ίδιες τις επιχειρήσεις. Τα τελευταία χρόνια λόγω της αυξημένης αναγνώρισης της συμβολής τους έχει διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής τους έχοντας ως αποτέλεσμα την πολύτιμη συμβολή τους στη λήψη αποφάσεων. Το γεγονός ότι τα Δ.Π.Ε τυγχάνουν ευρείας αποδοχής σε όλον τον κόσμο επιβεβαιώνει την συνεχώς αυξανόμενη σημασία που αποδίδεται στο έργο της σύγχρονης ελεγκτικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

4.1.Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύονται όλες οι διαδικασίες στις οποίες προβαίνει ο ελεγκτής από την στιγμή της ανάληψης του ελέγχου μιας εταιρείας μέχρι το τέλος του. Στην αρχή γίνεται παρουσίαση όλων των προκαταρκτικών ελεγκτικών διαδικασιών, στη συνέχεια αναλύονται οι διαδικασίες που πραγματοποιούνται ώστε να σχεδιασθεί ο έλεγχος, και να συλλεχθούν όλα τα τεκμήρια τα οποία είναι απαραίτητα για τον ελεγκτή και τέλος αναλύονται όλα τα είδη γνώμης που μπορεί να εκφέρει ο ελεγκτής.

4.2 Προκαταρκτικές ελεγκτικές διαδικασίες

4.2.1 Κατανόηση των ευθυνών της Διοίκησης και των ευθυνών του Ελεγκτή

Στα Δ.Π.Ε. υπάρχει σαφής διάκριση μεταξύ των ευθυνών που απορρέουν από την Διοίκηση της οικονομικής μονάδας και αυτών του Ελεγκτή. Η Διοίκηση πρέπει να καταρτίσει και να παρουσιάσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης με βάση το χρηματοοικονομικό πλαίσιο που ισχύει. Ο Ελεγκτής από την άλλη μεριά είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και για την διατύπωση γνώμης επί αυτών³⁴.

³⁴ Καραμάνης Κ. (2006), Σύγχρονη Ελεγκτική. Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου

α) Ευθύνες Διοίκησης

Η Διοίκηση της επιχείρησης όπως είπαμε είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πλαίσιο που ισχύει. Στις ευθύνες αυτές περιλαμβάνονται³⁵:

- Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου ώστε να διασφαλιστεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες οι οποίες οφείλονται σε λάθη ή απάτη.
- Η εφαρμογή των κατάλληλων λογιστικών πολιτικών.
- Η διενέργεια εύλογων λογιστικών εκτιμήσεων.

β) Ευθύνες του Ελεγκτή

Η κύρια ευθύνη του Ελεγκτή είναι η έκφραση γνώμης επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως αυτές έχουν καταρτιστεί από την Διοίκηση της επιχείρησης, η οποία θα βασίζεται στο έλεγχο που διενεργήθηκε. Οι Ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να συμμορφώνονται με τα ελεγκτικά πρότυπα γιατί αλλιώς υπόκεινται σε πειθαρχικές κυρώσεις από τους αντίστοιχους ρυθμιστικούς φορείς. Επίσης ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα και τις προφυλάξεις ώστε να αποφευχθεί οποιαδήποτε παραβίαση της εμπιστευτικότητας καθώς όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που αφορούν την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα είναι απολύτως εμπιστευτικά.

4.2.2 Αποδοχή του πελάτη/ Συνέχιση υφιστάμενου πελάτη

Η ελεγκτική εταιρεία είναι υποχρεωμένη να θεσπίζει και να ακολουθεί πολιτικές και διαδικασίες για την αποδοχή νέων πελατών ή/και την συνέχιση υφιστάμενων. Οι εν λόγω πολιτικές αποτελούν το κύριο συστατικό στοιχείο του τρόπου άσκησης ελέγχου μίας ελεγκτικής εταιρείας.

Συνεπώς, οι πολιτικές και διαδικασίες αυτές θα πρέπει να εστιάζουν στο να

³⁵ Μπάλλας Α. (2006), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα.

εντοπίζουν και να απορρίπτουν υποψήφιες ελεγχόμενες εταιρείες οι οποίες είναι αμφιβόλου φήμης ή εταιρείες οι οποίες ενδέχεται να εμπλέξουν την ελεγκτική εταιρεία σε νομικές υποθέσεις και οι ελεγκτές μπορεί να βρεθούν κατηγορούμενοι ενώπιον του δικαστηρίου. Η φήμη της ελεγκτικής εταιρείας τίθεται σε κίνδυνο σε περίπτωση που εμπλακεί σε δικαστικές διαμάχες. Υπάρχουν αρκετοί τρόποι ώστε να προστατευτεί η ελεγκτική εταιρεία από τέτοιου είδους κινδύνους. Ένας από αυτούς τους τρόπους είναι η αμοιβή την οποία θα λάβει από τον πελάτη της η οποία πρέπει να είναι ανάλογη του μεγέθους και του όγκου δουλειάς που πρέπει να διενεργηθεί.

Μια αμοιβή η οποία είναι ιδιαίτερα υψηλή μπορεί να αποτελέσει απειλή ως προς την ανεξαρτησία του ελεγκτή, για τον λόγο αυτόν οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν θέσει συγκεκριμένα όρια τα οποία δεν θα πρέπει να ξεπερνιούνται ώστε η αμοιβή να μην θεωρηθεί απειλή ως προς την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Παρόλα αυτά πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα το γεγονός ότι δεν υπάρχουν τα ίδια κριτήρια και οι ίδιες προϋποθέσεις που θα πρέπει να τηρούνται για όλες τις υποψήφιες ελεγχόμενες εταιρείες ώστε να γίνει η αποδοχή τους ως πελάτης της ελεγκτικής εταιρείας. Θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφορα χαρακτηριστικά της ίδιας της εταιρείας αλλά και εξωτερικοί παράγοντες.

4.2.3. Επικοινωνία με τον προηγούμενο ελεγκτή

Ο ελεγκτής πριν προχωρήσει στην αποδοχή ενός νέου πελάτη πρέπει να έρθει σε επαφή με τον ελεγκτή ο οποίος έλεγξε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της υποψήφιας ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας την προηγούμενη χρονιά. Ο ελεγκτής οφείλει να ζητήσει την έγκριση από την Διοίκηση προκειμένου να προχωρήσει σε αυτήν την επικοινωνία καθώς και να εξηγήσει τον λόγο που πρέπει να πραγματοποιηθεί η εν λόγω επικοινωνία.

Ο προηγούμενος ελεγκτής οφείλει να απαντήσει πλήρως και εμπεριστατωμένα στα ερωτήματα που θα του θέσει ο τωρινός ελεγκτής. Σε περίπτωση που ο προηγούμενος ελεγκτής απαντάει περιορισμένα ή αρνείται ακόμη να απαντήσει ο τωρινός ελεγκτής θα πρέπει να λάβει σοβαρά υπόψη του αυτό το στοιχείο κατά το στάδιο αξιολόγησης της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας για το αν αποδεχτεί να ασκήσει τον έλεγχο ή όχι.

Ο σκοπός των μελών της ελεγκτικής ομάδας είναι να αποκτήσουν επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια (sufficient evidence), τα οποία θα βοηθήσουν τον ελεγκτή να σχηματίσει σωστή γνώμη όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας και να την αποτυπώσει στην έκθεση ελέγχου³⁶. Τα φύλλα ελέγχου του προηγούμενου ελεγκτή βοηθούν συνήθως στην απόκτηση αυτών των στοιχείων. Ο έλεγχος και η εξέταση των φύλλων ελέγχου του προηγούμενου ελεγκτή μπορεί να επηρεάσουν την φύση, τον χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα ακολουθηθούν από την ελεγκτική ομάδα για τον έλεγχο της συνέπειας των λογιστικών αρχών και των υπολοίπων έναρξης. Σε περίπτωση που τα φύλλα ελέγχου του προηγούμενου ελεγκτή δεν είναι διαθέσιμα, η ελεγκτική ομάδα θα πρέπει να εκτελέσει περισσότερες ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να συλλέξει όλα τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια για τα υπόλοιπα έναρξης και την συνέπεια της εταιρείας στην εφαρμογή των λογιστικών αρχών.

4.2.4 Έλεγχος ανεξαρτησίας

Για να μπορέσει η ελεγκτική εταιρεία να αναλάβει το έργο απαραίτητη προϋπόθεση είναι όλα τα μέλη της ομάδας ελέγχου που θα εμπλακούν στον έλεγχο να είναι ανεξάρτητα σύμφωνα με τις προδιαγραφές που ορίζει ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC, International Federation of Accountants). Έχουν δημιουργηθεί συγκεκριμένες διαδικασίες από τις ελεγκτικές εταιρείες με τις οποίες μπορούν να εντοπιστούν πιθανές απειλές που μπορεί να υπάρχουν πριν από την ανάληψη του ελέγχου μιας ελεγχόμενης εταιρείας, παράλληλα οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν σχεδιάσει συγκεκριμένα μέτρα ώστε να διασφαλιστούν από αυτές τις απειλές. Όλα τα μέλη του ελέγχου επιβάλλεται να κατέχουν τις αρχές του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας προτού γίνει η ανάληψη του Ελέγχου καθώς είναι θεμελιώδεις. Για αυτόν τον λόγο τα μέτρα ασφαλείας για αυτές τις απειλές είναι απαραίτητα σε κάθε ελεγκτική εταιρεία.

³⁶ Καζαντζής Χ. (2006), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.

4.2.5 Χρονοδιάγραμμα, πόροι και απαραίτητη κατάρτιση για την διενέργεια του ελέγχου

Στο συγκεκριμένο στάδιο η ελεγκτική ομάδα έχει ήδη συλλέξει τα απαραίτητα στοιχεία τα οποία χρειάζεται προκειμένου να σχηματίσει μια πρώτη άποψη όσον αφορά την υποψήφια ελεγχόμενη εταιρεία της οποίας τον έλεγχο ενδέχεται να αναλάβει. Τα βασικά στοιχεία είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον της προηγούμενης χρήσης, μαζί με τις σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την υπογεγραμμένη έκθεση ελέγχου του προηγούμενου ελεγκτή.

Παράλληλα, η ελεγκτική ομάδα θα πρέπει να έχει λάβει έγγραφα τα οποία σχετίζονται με την μετοχική σύνθεση της εταιρείας, την ιδιοκτησία της εταιρείας και αν είναι μέλος κάποιου ομίλου, την θέση της μέσα σε αυτόν, όπως επίσης και έγγραφα σχετικά με τις θυγατρικές και συγγενείς με αυτήν επιχειρήσεις.

Επιπρόσθετα, πρέπει να διενεργηθεί μία σύντομη έρευνα όσον αφορά την δραστηριότητα της εταιρείας, τον κλάδο στον οποίο ανήκει, τον ανταγωνισμό της αγοράς, τις αγορές στις οποίες δραστηριοποιείται αλλά και αν διέπεται από ειδικό νομοθετικό πλαίσιο ή νομοθεσία. Κάνοντας αυτή την μελέτη, ο ελεγκτής αποκτά μία πρώτη εικόνα των πιθανών κινδύνων, οι οποίοι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και να αξιολογηθούν αν αποδεχτεί τον πελάτη.

Έχοντας υπόψιν του όλα τα παραπάνω ο ελεγκτής θα πρέπει να κρίνει αν υπάρχουν οι κατάλληλοι πόροι ώστε να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος. Αφού διαπιστωθεί ότι η ελεγκτική εταιρεία έχει τους απαραίτητους πόρους και στελέχη με την απαραίτητη εξειδίκευση και εμπειρία για την διενέργεια του ελέγχου, θα πρέπει να ετοιμαστεί το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου. Στο εν λόγω χρονοδιάγραμμα, γίνεται αναφορά και αναλύονται όλες οι διαδικασίες του ελέγχου που θα πρέπει να διενεργηθούν από κάθε μέλος της ομάδας στον απαιτούμενο χρόνο.

4.2.6 Υποβολή προσφοράς και σύμβαση διενέργειας του ελέγχου

Σε αυτό το στάδιο, έχει γίνει η οριστικοποίηση όλων των πρότερων διαδικασιών και η ελεγκτική εταιρεία ετοιμάζει την προσφορά την οποία θα δώσει στον υποψήφιο πελάτη. Στο συγκεκριμένο έγγραφο, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι παρακάτω

πληροφορίες³⁷:

- Παρουσίαση της ελεγκτικής εταιρείας.
- Η ελεγκτική προσέγγιση που θα ακολουθήσει η ελεγκτική ομάδα.
- Το πλαίσιο και όλες οι υποθέσεις σύμφωνα με τις οποίες θα διενεργηθεί ο έλεγχος.
- Η επαγγελματική κατάρτιση, η εμπειρία σε αντιστοίχους ελέγχους καθώς και όλα τα απαραίτητα προσόντα τα οποία καθιστούν ικανή την ελεγκτική εταιρεία να πραγματοποιήσει τον εν λόγω έλεγχο.
- Η αμοιβή και ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής (ελεγκτικές ώρες και αριθμός απασχολούμενου προσωπικού όπως επίσης και ο τρόπος αποπληρωμής της αμοιβής αυτής.

Μόλις η ελεγχόμενη εταιρεία παραλάβει την προσφορά θα την αξιολογήσει μαζί με τις υπόλοιπες προσφορές που θα λάβει από άλλες ελεγκτικές εταιρείες. Κατά την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων θα λάβει την απόφαση. Στην συνέχεια η ελεγχόμενη εταιρεία θα αποστείλει επιστολή ανάθεσης προς την ελεγκτική εταιρεία με την οποία θα γίνει η γνωστοποίηση της ανάθεσης του ελέγχου των επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην εν λόγω ελεγκτική εταιρεία. Στη συνέχεια υπογράφεται η σύμβαση για την διενέργεια του ελέγχου μεταξύ της ελεγκτικής και της ελεγχόμενης εταιρείας.

4.3 Αξιολόγηση κινδύνου, σημαντικότητα και σχεδιασμός του ελέγχου

4.3.1 Αξιολόγηση Κινδύνου

Αφού γίνει η ανάθεση του ελέγχου στην ελεγκτική εταιρεία, αρχίζει η ελεγκτική διαδικασία η οποία έχει ως πρώτο στάδιο τον σχεδιασμό του ελέγχου (Audit Planning). Ο σχεδιασμός στοχεύει στο να πραγματοποιηθεί η αξιολόγηση του κινδύνου (Risk Assessment) και με βάση το επίπεδο του κινδύνου να σχεδιαστούν οι ελεγκτικές

³⁷ Λουμιώτης Β. (2006), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτική, Σημειώσεις Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

διαδικασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν ώστε η ελεγκτική ομάδα να είναι σε θέση να συλλέξει τα επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Η πρώτη διαδικασία που πρέπει να πραγματοποιηθεί είναι η αξιολόγηση του κινδύνου βάσει του ελεγκτικού μοντέλου. Ο κίνδυνος δείχνει τον βαθμό αβεβαιότητας όσον αφορά τα γεγονότα τα οποία έχουν σημαντική επίδραση στην επιχείρηση³⁸. Ο ελεγκτής δεν ασχολείται με όλους τους κινδύνους αλλά μόνο με αυτούς που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Υπάρχει πάντα το ενδεχόμενο, το αποτέλεσμα ενός ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων να είναι λάθος, να μην έχουν εντοπιστεί δηλαδή σημαντικές αδυναμίες και λάθη. Ο συγκεκριμένος κίνδυνος ονομάζεται «Ελεγκτικός κίνδυνος». Είναι ο τελικός κίνδυνος δηλαδή, η έκθεση που θα δοθεί στο τέλος να μην αναφέρεται σε κάποιο σημαντικό λάθος επειδή το συγκεκριμένο λάθος δεν εντοπίστηκε. Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση του ελέγχου από τον ελεγκτή πρέπει να γίνει με τέτοιο τρόπο ώστε να μειωθεί στον μικρότερο δυνατό βαθμό ο Ελεγκτικός κίνδυνος (Audit Risk)³⁹.

Ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελείται από τον εγγενή κίνδυνο, τον κίνδυνο που αφορά την λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης και τον κίνδυνο (μη) εντοπισμού.

Ελεγκτικός κίνδυνος = Εγγενής κίνδυνος * Κίνδυνος στη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης * Κίνδυνος (μη) εντοπισμού των λαθών.

Audit Risk = Inherent Risk * Control Risk * Detection Risk

4.3.2 Εγγενής κίνδυνος (Inherent Risk)

Ο συγκεκριμένος κίνδυνος σχετίζεται με την δομή και την λειτουργία της εταιρείας, το αντικείμενο της, τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται και το γενικότερο περιβάλλον της. Οι ελεγκτές γνωρίζουν πως εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται σε κάποιους κλάδους, σε συγκεκριμένους τομείς έχουν μεγάλους εγγενής κινδύνους. Υπάρχει δηλαδή η πιθανότητα για πολύ μεγάλα λάθη. Τέτοιες εταιρείες για παράδειγμα είναι οι ποδοσφαιρικές εταιρείες, οι τεχνικές εταιρείες, οι

³⁸ Σιώτης Θ. και Ζωίτσας Αγγέλος (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, Εκδόσεις Σοφία, Θεσσαλονίκη.

³⁹ Λουμιώτης Β. (2006), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτική, Σημειώσεις Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

εταιρείες ιατρικών υπηρεσιών όπου δηλαδή πρέπει να πληρωθούν σημαντικές προμήθειες οι οποίες δεν καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία. Ο συγκεκριμένος κίνδυνος για μια εταιρεία εξετάζεται με την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει καθόλου σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Αυτό γίνεται επειδή η δεύτερη εξίσου σημαντική παράμετρος η οποία επιδρά στον κίνδυνο σημαντικών λαθών είναι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

4.3.3 Κίνδυνος στην λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης (Control Risk)

Ο κίνδυνος αυτός εστιάζει στα λάθη που θα μπορούσαν να συμβούν και τα οποία δεν θα μπορούσε να τα εντοπίσει και να τα διορθώσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.

Ένα σωστά οργανωμένο και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να μειώσει σημαντικά τους κινδύνους (εγγενείς) οι οποίοι οφείλονται στην ίδια την λειτουργία της επιχείρησης από τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ή και από άλλα ζητήματα που μπορεί να προκύψουν από ανθρώπινες συμπεριφορές στο εσωτερικό της.

Ο ελεγκτής επομένως οφείλει να αξιολογήσει τον εγγενή κίνδυνο και στη συνέχεια όλους αυτούς τους κινδύνους οι οποίοι προέρχονται από τον εσωτερικό έλεγχο και κατά πόσο αποτελεσματικός είναι στη λειτουργία του. Μέσα από την αξιολόγηση του εγγενή κινδύνου και του κινδύνου που αφορά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης θα προκύψει ο βαθμός κινδύνου για σημαντικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας τα οποία προέρχονται μέσα από την λειτουργία της οικονομικής οντότητας⁴⁰. Σε περίπτωση που αυτός ο κίνδυνος είναι σημαντικός, ο ελεγκτής θα πρέπει να αυξήσει στον κατάλληλο βαθμό τις ελεγκτικές διαδικασίες τόσο σε ποσότητα όσο και σε ποιότητα ώστε να μειώσει τον κίνδυνο ανίχνευσης και με τη σειρά του αυτό να οδηγήσει στην μείωση του κινδύνου ελέγχου σε αποδεκτά επίπεδα.

⁴⁰ Λουμιώτης Β. (2006), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής, Σημειώσεις Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

4.3.4 Κίνδυνος (μη) εντοπισμού σφαλμάτων (Detection Risk)

Ο κίνδυνος αναφέρεται στην πιθανότητα ο έλεγχος να αποτύχει να εντοπίσει σφάλματα ή απάτη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας. Στην ουσία είναι ο κίνδυνος ο ελεγκτής να μην κάνει καλά τη δουλειά του και έτσι να μην εντοπίσει κάποιο λάθος. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο ελεγκτής εξετάζει δειγματοληπτικά ένα τμήμα των συναλλαγών της επιχείρησης και όχι το σύνολο των συναλλαγών που έγιναν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Ο ελεγκτής είναι ένα τρίτο πρόσωπο που δεν έχει άμεση σχέση με την εταιρεία και δεν έχει την δυνατότητα να κατανοήσει επαρκώς την εταιρεία. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχουν σημαντικά στοιχεία ή πληροφορίες τα οποία θα του έχουν διαφύγει και αυτό θα επηρεάσει την ποιότητα του ελέγχου που έχει πραγματοποιήσει. Ο εν λόγω κίνδυνος επομένως είναι κατά κάποιο τρόπο στο χέρι του να μειωθεί. Επομένως όσο πιο πολλές και αποτελεσματικότερες ελεγκτικές διαδικασίες θα διενεργήσει τόσο πιο πολύ θα μειωθεί αυτός ο κίνδυνος.

4.3.5 Απάτη

Σε ένα άλλο σημαντικό σημείο στο οποίο θα πρέπει να σταθούν τα μέλη της ομάδας ελέγχου κατά την διαδικασία του σχεδιασμού του είναι η αξιολόγηση του κινδύνου της απάτης. Με τον όρο «απάτη» αναφέρονται πράξεις οι οποίες γίνονται εκ προθέσεως από ένα ή περισσότερα άτομα τα οποία μπορεί να είναι μέλη της Διοίκησης, υπάλληλοι ή και τρίτοι και οι οποίες πράξεις οδηγούν σε ουσιώδεις ανακρίβειες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁴¹. Η ομάδα ελέγχου κατά την διάρκεια της εκτίμησης των κινδύνων θα πρέπει να βρίσκεται σε εγρήγορση προκειμένου να είναι σε θέση να μπορέσει να ανιχνεύσει τέτοιες πιθανότητες. Τα μέλη της ομάδας μπορούν να συλλέξουν τις πληροφορίες που απαιτούνται ώστε να εντοπίσουν εστίες απάτης, με τους ακόλουθους τρόπους⁴²:

- Με συνεντεύξεις με τη Διοίκηση αλλά και με άλλα άτομα από το προσωπικό προκειμένου να συλλέξουν τις απόψεις τους όσον αφορά για κινδύνους απάτης

⁴¹ Αληφάντης Γ. (2011), Ελεγκτική, Εκδόσεις Πήγασος, Αθήνα

⁴² Τσακλάγκανος Α. (2001), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

και πως αυτοί αντιμετωπίζονται από την εταιρεία.

- Με κατ' ιδίαν συνομιλίες με τους εσωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης προκειμένου να καταλάβουν αν η Διοίκηση έχει ανταποκριθεί ή όχι στα ευρήματα που προκύπτουν από τις διαδικασίες που ακολουθούν και αν έχει περιέλθει υπόψιν τους οποιαδήποτε υποψία απάτης.
- Με την εξέταση τυχόν ασυνήθιστων ή απρόσμενων σχέσεων και μεταβολών οι οποίες προέκυψαν κατά την διάρκεια της εκτέλεσης των αναλυτικών διαδικασιών.

4.3.6 Σημαντικότητα

Ως σημαντικότητα ορίζεται το μέγεθος ενός σφάλματος ή μιας παράλειψης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και που η ομάδα ελέγχου θεωρεί πως πιθανόν θα ήταν σε θέση να αλλάξει την άποψη ενός εξωτερικού αναγνώστη για τις εν λόγω χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁴³.

Ο ελεγκτής πρέπει να λάβει τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποκτήσει την εύλογη διασφάλιση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας όπως και οι σχετικές επί αυτών γνωστοποιήσεις έχουν απαλλαγθεί από ουσιώδη σφάλματα και ανακρίβειες. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος σχεδιάζεται προκειμένου να εντοπίζει σφάλματα ή παραλείψεις οι οποίες είτε από μόνες τους είτε σωρευτικά είναι ουσιώδεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Είναι πολύ σημαντικό για τον έλεγχο να υπολογιστεί σωστά το επίπεδο σημαντικότητας (Planning Materiality) κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού του το οποίο θα βοηθήσει ώστε να πραγματοποιηθούν οι αναλυτικές διαδικασίες που πρέπει να γίνουν σε αυτό το στάδιο.

Εντούτοις, κατά την διάρκεια του αρχικού υπολογισμού τα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας για την χρήση στην οποία ελέγχεται δεν είναι οριστικά επειδή ο σχεδιασμός του ελέγχου πραγματοποιείται συχνά πριν από το κλείσιμο της ελεγχόμενης χρήσης. Για αυτόν τον λόγο θα πρέπει να επαναξιολογείται το επίπεδο

⁴³ Παπαδάτου Θ. (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

σημαντικότητας κατά την διάρκεια του ελέγχου (Materiality reassessment). Αν παρ' όλα αυτά, χρησιμοποιούνταν μόνο το επίπεδο σημαντικότητας για τον καθορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών είναι πολύ πιθανόν ότι πολλές μικρότερες ανακρίβειες από το οριζόμενο επίπεδο σημαντικότητας αν αθροιστούν θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε ένα συνολικό σφάλμα το οποίο θα ήταν μεγαλύτερο από το επίπεδο σημαντικότητας που έχει θέσει η ομάδα που ασκεί τον έλεγχο.

Για αυτόν τον λόγο, τα Πρότυπα θέτουν ως απαραίτητη προϋπόθεση τον ορισμό του ανεκτού σφάλματος που είναι μικρότερο από το επίπεδο σημαντικότητας. Το ανεκτό σφάλμα είναι ένα είδος εκτίμησης του μέγιστου ποσού ανακρίβειας ή παράλειψης που είναι σε θέση να δεχτεί ο ελεγκτής. Είναι κατά κάποιο τρόπο ένα «μαξιλαράκι» για ενδεχόμενα λάθη που μπορεί να υπάρχουν αλλά να μην τα έχει παρατηρήσει ο ελεγκτής ή και ακόμα να τα έχει υποτιμήσει.

Για τον σωστό υπολογισμό του επιπέδου σημαντικότητας, χρησιμοποιείται ένα σημείο αναφοράς (Benchmark) και εφαρμόζεται επίσης ένα ποσοστό πάνω σε αυτό. Είναι ζωτικής σημασίας να γίνει η σωστή επιλογή του benchmark επειδή είναι πολύ σημαντική για τον σωστό υπολογισμό του επιπέδου σημαντικότητας. Τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας θα πρέπει επίσης να λαμβάνουν υπόψιν τους όλους τους ενδιαφερόμενους αναγνώστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Τα benchmark τα οποία είναι πιο συνηθισμένα και χρησιμοποιούνται πιο συχνά είναι τα κέρδη προ φόρων, τα συνολικά έσοδα, οι ταμιακές ροές καθώς και το σύνολο του ενεργητικού. Το εύρος των ποσοστών που εφαρμόζονται ανά benchmark και χρησιμοποιούνται από τις ελεγκτικές εταιρίες φαίνονται παρακάτω⁴⁴:

- 5% των κερδών προ φόρων
- 1% των κεφαλαίων
- 0,5% του συνόλου του ενεργητικού
- 0,5% των συνολικών εσόδων

⁴⁴ Λουμιώτης Β. (2006), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτική, Σημειώσεις Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.

4.3.7 Ανεκτό σφάλμα

Το ανεκτό σφάλμα όπως είπαμε και προηγουμένως θα πρέπει να προσδιοριστεί σε τέτοιο βαθμό ώστε να παρέχει την εύλογη διασφάλιση ότι ενδεχόμενα ουσιώδη σφάλματα τα οποία βρίσκονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και ενδέχεται να μην εντοπιστούν από την ομάδα ελέγχου, αν αθροιστούν όλα μαζί δεν θα αποτελούν ένα ουσιώδες ποσό. Για τον λόγο αυτό η ελεγκτική ομάδα θέτει ένα κατάλληλο επίπεδο ανεκτού σφάλματος το οποίο προσδιορίζεται αξιολογώντας τις θετικές αλλά και τις αρνητικές επιπτώσεις των ακόλουθων παραγόντων⁴⁵:

- Εμπειρία και γνώση από προηγούμενους ελέγχους όσον αφορά το πλήθος, το μέγεθος αλλά και την φύση των σφαλμάτων που δεν μπορούν να εντοπιστούν.
- Εστίαση της ομάδας ελέγχου σε παράγοντες που αφορούν την ελεγχόμενη εταιρεία και το περιβάλλον της που μπορεί να αυξήσουν ή να μειώσουν το πλήθος, το μέγεθος και την φύση των σφαλμάτων που δεν εντοπίζονται.

Ο ορισμός του επίπεδου ανεκτού σφάλματος δεν είναι ένας απλός υπολογισμός με τον οποίο εφαρμόζεται ένα ποσοστό πάνω στο επίπεδο σημαντικότητας. Εμπεριέχει και την ελεγκτική κρίση όπως επίσης λαμβάνονται υπόψη και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που παρουσιάστηκαν παραπάνω. Το επίπεδο σημαντικότητας και το ανεκτό σφάλμα είναι δύο σημαντικοί παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών που θα πραγματοποιηθούν, την δειγματοληψία και την διενέργεια των αναλυτικών διαδικασιών.

4.3.8 Σχεδιασμός Ελέγχου

Αφού ολοκληρωθεί η ανάλυση του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου αλλά και ο ορισμός του επιπέδου σημαντικότητας και του ανεκτού σφάλματος η ελεγκτική ομάδα προχωράει στο σχεδιασμό του ελέγχου λαμβάνοντας υπόψιν της αυτά τα δύο μεγέθη. Ο σκοπός του σχεδιασμού είναι να εντοπιστούν όλοι οι κίνδυνοι οι οποίοι θα μπορούσαν να οδηγήσουν στον εντοπισμό σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις.

Η ομάδα του ελέγχου πρέπει πρώτα να διεξάγει μια εκτενή διαδικασία

⁴⁵ Καζαντζής Χ. (2006), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.

αξιολόγησης των κινδύνων και στη συνέχεια να σχεδιάσει και να εκτελέσει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες θα ανταποκρίνονται στους κινδύνους οι οποίοι έχουν εντοπισθεί.

4.3.9 Κατανόηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και του περιβάλλοντός της

Η ελεγκτική ομάδα προκειμένου να σχεδιάσει ένα κατάλληλο ελεγκτικό πρόγραμμα το οποίο θα είναι σε θέση να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο στο αποδεκτό επίπεδο το οποίο έχει ορισθεί με βάση το επίπεδο σημαντικότητας θα πρέπει πρώτα να διερευνήσει και να κατανοήσει εις βάθος το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Οι πληροφορίες και τα στοιχεία που θα συλλέξει η ομάδα ελέγχου μέσω της κατανόησης της ελεγχόμενης επιχείρησης χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια.

Παράλληλα, η διαδικασία αυτή θα βοηθήσει ώστε να προσδιορισθούν καλύτερα ο τρόπος αλλά και η έκταση του χρονοδιαγράμματος των ελεγκτικών διαδικασιών που θα χρησιμοποιηθούν για την αποτελεσματική αντιμετώπιση των κινδύνων.

4.3.10 Πηγές απόκτησης πληροφοριών που αφορούν την εταιρεία και το περιβάλλον της

Κατά την διάρκεια του ελέγχου και στο σημείο αυτό ο ελεγκτής βρίσκεται αντιμέτωπος με το ζήτημα του πως θα μπορέσει να αποκτήσει όλα αυτά τα στοιχεία τα οποία του είναι απαραίτητα προκειμένου να προβεί στην κατανόηση της εταιρείας και του ευρύτερου περιβάλλον της. Ο ελεγκτής οφείλει να ψάξει όλες τις πηγές οι οποίες θα είναι σε θέση να του δώσουν όλες αυτές τις πληροφορίες οι οποίες αφορούν την ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Για τον λόγο αυτόν όταν αναλαμβάνεται ένας νέος έλεγχος σε ένα νέο πελάτη απαιτείται πού περισσότερος χρόνος για να ολοκληρωθεί και αυτό συμβαίνει διότι ο ελεγκτής υποχρεούται να αποκτήσει όλες αυτές τις πληροφορίες. Οι κύριες πηγές τις οποίες ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει

προκειμένου να αποκτήσει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες είναι οι εξής⁴⁶:

- Οι κατ' ιδίαν συζητήσεις με μέλη της Διοίκησης
- Η ιστοσελίδα της εταιρείας
- Εξέταση των κτιριακών εγκαταστάσεων της εταιρείας
- Οι προκαταρκτικές αναλυτικές διαδικασίες
- Οι κλαδικές μελέτες
- Οι εκθέσεις τις οποίες έχει ετοιμάσει η Διοίκηση προκειμένου να τις χρησιμοποιήσει για δική της χρήση

4.3.11 Σύσκεψη των μελών της ομάδας ελέγχου

Η ελεγκτική ομάδα έχει ήδη εστιάσει σε όλους τους πιθανούς κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων οι οποίοι ενδέχεται να βρίσκονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχοντας πρώτα συγκεντρώσει όλες τις πληροφορίες που χρειάζεται ώστε να σχηματίσει μια καθαρή εικόνα για την οικονομική οντότητα. Στη συνέχεια θα σχεδιάσει όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να πραγματοποιηθούν προκειμένου να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά όλοι οι κίνδυνοι που ανιχνεύθηκαν. Στο σημείο αυτό είναι ζωτικής σημασίας η πραγματοποίηση μιας σύσκεψης μεταξύ των μελών της ελεγκτικής ομάδας, στην οποία κάθε μέλος θα πρέπει να αναλύσει τα ευρήματα του όσον αφορά την εργασία που του ανατέθηκε.

Ακόμη, θα πρέπει να γίνει εκτενής ενημέρωση σε όλα τα μέλη της ομάδας για τους κινδύνους που ανιχνεύθηκαν και για τις περαιτέρω διαδικασίες που θα ακολουθηθούν. Στη συνάντηση αυτή είναι επιβεβλημένη η παρουσία του υπογράφοντα ορκωτού ελεγκτή και των βασικών μελών της ελεγκτικής ομάδας όπως επίσης και των φοροτεχνικών (Tax specialists), των ειδικών αποτιμήσεων (Valuation experts) και των ειδικών πληροφορικής (IT specialists). Η βασική επιδίωξη της συνάντησης είναι να

⁴⁶ Παπάς Α. (1999), Εισαγωγή στην ελεγκτική, Εκδόσεις Ευγένιου Μπένου, Αθήνα.

εντοπιστούν τα εξής⁴⁷:

- Η πιθανότητα εμφάνισης ενός ουσιώδους σφάλματος το οποίο θα οφείλεται σε απάτη ή λάθος.
- Ο βαθμός συμμόρφωσης της Διοίκησης στις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου.
- Η πιθανότητα η Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας να έχει διαπράξει ή να έχει αποκρύψει κάποια τυχόν απάτη.
- Ο βαθμός ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων στην αναγνώριση των συνδεδεμένων μερών της επιχείρησης όπως και στις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί με αυτά.
- Η πιθανότητα ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων και ανακρίβειών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία οφείλονται στις λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις που ακολουθεί.
- Οι τρόποι αντιμετώπισης των κινδύνων που έχουν ανιχνευθεί όπως επίσης και οι διαδικασίες ελέγχου που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

4.3.12 Ολοκλήρωση του σχεδιασμού και επικύρωση του προγράμματος ελέγχου

Αφού σχεδιαστούν οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα πραγματοποιηθούν προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι ελεγκτικοί κίνδυνοι που ανιχνεύθηκαν, η ελεγκτική ομάδα θα προχωρήσει στην αξιολόγηση και έγκριση αυτών. Στο σημείο αυτό, πρέπει να τονιστεί πως οι διαδικασίες αυτές εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από το πόσο αξιόπιστο είναι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας πρέπει πρώτα να καταγράψουν όλες τις δικλίδες ασφαλείας και στη συνέχεια να προχωρήσουν στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας αυτών.

Για αυτήν την αξιολόγηση τα πρότυπα έχουν ορίσει τους ελέγχους επί των δικλίδων (Test of controls) με τους οποίους τα μέλη της ομάδας ελέγχου θα εκτιμήσουν το βαθμό αξιοπιστίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Μόλις ολοκληρωθεί η εν λόγω αξιολόγηση συντάσσεται αυτόματα και το μόνο που χρειάζεται

⁴⁷Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν. και Μπρώνη Γ. (2013), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Θεσσαλονίκη

είναι η επανεξέταση των ελεγκτικών διαδικασιών από τον υπογράφοντα ελεγκτή ο οποίος σύμφωνα, με την κρίση του μπορεί να προβεί σε τροποποιήσεις. Το πρόγραμμα ελέγχου εξαρτάται σε άμεσο βαθμό από την εταιρεία στην οποία ασκείται ο έλεγχος και για αυτό το λόγο η φύση και το μέγεθος του προγράμματος διαφέρει για κάθε εταιρεία. Το πρόγραμμα ελέγχου πρέπει να γίνει αντικείμενο συζήτησης μεταξύ της ελεγκτικής ομάδας και της Διοίκησης της οικονομικής οντότητας και η ομάδα ελέγχου πρέπει να εξασφαλίσει όλες τις απαραίτητες δεσμεύσεις από τους υπεύθυνους διακυβέρνησης της εταιρείας ότι θα της παρασχεθεί η κατάλληλη βοήθεια σε κάθε φάση του ελέγχου που θα την χρειαστεί. Η Διοίκηση θα πρέπει να είναι σύμφωνη με το πρόγραμμα ελέγχου όπως επίσης θα πρέπει να γνωρίζει όλο το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου.

4.4 Ισχυρισμοί Διοίκησης και ελεγκτικά τεκμήρια

4.4.1 Ισχυρισμοί Διοίκησης

Οι διαβεβαιώσεις (assertions) είναι έγγραφες, εκφρασμένες ή συνεπαγόμενες δηλώσεις από την διοίκηση οι οποίες αντικατοπτρίζονται στα επιμέρους κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα Δ.Π.Ε κατανέμουν τις θέσεις της Διοίκησης σε έξι επιμέρους κατηγορίες⁴⁸:

- Ύπαρξη (Existence or Occurrence)
- Πληρότητα (Completeness)
- Διαχωρισμός των χρήσεων (Separation of fiscal years)
- Δικαιώματα και Υποχρεώσεις (Rights and Obligations)
- Αποτίμηση ή Καταλογισμός (Valuation or Allocation)
- Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις (Presentation and Disclosure)

⁴⁸ Λουμιώτης Β. και Τζίφας Β. (2012), Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ), Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

α) Ύπαρξη (Existence or Occurrence)

Οι ισχυρισμοί της Διοίκησης που σχετίζονται με αυτή την κατηγορία αφορούν αν τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις υπάρχουν όντως όπως και το αν οι καταγεγραμμένες συναλλαγές έχουν όντως πραγματοποιηθεί.

β) Πληρότητα (Completeness)

Οι ισχυρισμοί που σχετίζονται με την πληρότητα αφορούν με το αν οι λογαριασμοί και οι συναλλαγές που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις έχουν όντως συμπεριληφθεί και συνεπώς οι καταστάσεις είναι πλήρεις.

γ) Διαχωρισμός των χρήσεων (Separation of fiscal years)

Οι ισχυρισμοί της Διοίκησης που αφορούν τον διαχωρισμό των χρήσεων αναφέρονται στο αν όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις όπως και τα έσοδα και έξοδα της εταιρείας έχουν καταχωρηθεί σωστά και στην σωστή περίοδο.

δ) Δικαιώματα και Υποχρεώσεις (Rights and Obligations)

Οι εν λόγω ισχυρισμοί σχετίζονται με το κατά πόσο τα στοιχεία του ενεργητικού της οικονομικής οντότητας αποτελούν δικαιώματα για την επιχείρηση ενώ από την άλλη τα στοιχεία του παθητικού αποτελούν υποχρεώσεις.

ε) Αποτίμηση ή Καταλογισμός (Valuation or Allocation)

Οι ισχυρισμοί για την αποτίμηση αφορούν για το αν το ενεργητικό, το παθητικό, το κεφάλαιο, τα έσοδα και τα έξοδα είναι σωστά αποτιμημένα.

ζ) Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις (Presentation and Disclosure)

Οι ισχυρισμοί αυτής της κατηγορίας αφορούν το κατά πόσο τα ποσά που φαίνονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σωστά και κατάλληλα απεικονισμένα.

4.4.2 Είδη ελεγκτικών τεκμηρίων

Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι όλες αυτές οι πληροφορίες που έχει συλλέξει η ομάδα ελέγχου προκειμένου να διαμορφώσει την γνώμη της. Η ελεγκτική ομάδα χρησιμοποιεί ποικίλους τρόπους προκειμένου να συλλέξει τα ελεγκτικά τεκμήρια. Τα Δ.Π.Ε κατανέμουν τα είδη των ελεγκτικών τεκμηρίων στις ακόλουθες κατηγορίες⁴⁹:

α) Έρευνα (Inquiry)

Η έρευνα χρησιμοποιείται από τα μέλη της ομάδας ελέγχου προκειμένου να γίνει η συλλογή πληροφοριών οι οποίες είναι απαραίτητες για τον έλεγχο.

Η συλλογή των πληροφοριών μπορεί να γίνει είτε προφορικά μέσω συζητήσεων με το προσωπικό της εταιρείας είτε γραπτώς μέσω υποστηρικτικών εγγράφων, Στο σημείο αυτό όμως θα πρέπει να επισημάνουμε το γεγονός πως η έρευνα από μόνη της δεν επαρκεί ώστε να συλλεχθούν όλα τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να εντοπιστεί ένα ουσιώδες λάθος ή μια ουσιώδης ανακρίβεια όπως επίσης και να ελεγχθεί ο βαθμός αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας. Παρά το γεγονός πως η Διοίκηση της επιχείρησης αλλά και οι εργαζόμενοι ενδέχεται να μην είναι τόσο αντικειμενικοί όσο θα ήταν οι τρίτοι που είναι ανεξάρτητοι από την εταιρεία, η έρευνα αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο εκκίνησης για τις λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες και στη συνέχεια τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας να προσπαθήσουν να επιβεβαιώσουν τα τεκμήρια μέσω αυτής της διαδικασίας με άλλες ελεγκτικές διαδικασίες.

β) Αναλυτικές διαδικασίες (Analytical Procedures)

Οι αναλυτικές διαδικασίες χρησιμοποιούνται από την ελεγκτική ομάδα προκειμένου να αναλυθούν όλες οι πληροφορίες που συλλέχθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και στη συνέχεια να αναζητηθούν ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν την πληρότητα, την ακρίβεια και την εγκυρότητα των πληροφοριών που βρίσκονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η εξέταση για παράδειγμα του υπολοίπου ενός

⁴⁹ Λουμιώτης Β. και Τζίφας Β. (2012), Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ), Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.

λογαριασμού ισοζυγίου δείχνει τι κρύβεται πίσω από ένα ποσό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στη συνέχεια συγκρίνεται με το υπόλοιπο με το οποίο ο ελεγκτής αναμένει να υπάρχει. Αρκετές φορές, οι αναλυτικές διαδικασίες αποτελούν ένα αρχικό στάδιο όσον αφορά τον εντοπισμό των υπολοίπων των λογαριασμών που στη συνέχεια απαιτούνται παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες.

γ) Επισκόπηση (Inspection)

Η επισκόπηση σχετίζεται με την ενδελεχή εξέταση, την εύρεση και την επαλήθευση αρχείων, διαδικασιών και συναλλαγών. Η επισκόπηση των εγγράφων βοηθάει την ομάδα ελέγχου να αποκτήσει παραπάνω στοιχεία σχετικά με τους ισχυρισμούς που ελέγχονται. Η επισκόπηση επίσης μπορεί να παρέχει περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια που να αφορούν το υπόλοιπο ενός κονδυλίου των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας οφείλουν να βρίσκονται σε εγρήγορση προκειμένου να είναι σε θέση να αντιληφθούν τυχόν απάτη όσον αφορά την αυθεντικότητα του εγγράφου που πρόκειται να τεθεί υπό επισκόπηση.

δ) Παρατήρηση (Observation)

Ως παρατήρηση ορίζεται η παρακολούθηση μιας διαδικασίας που εκτελείται από έναν εργαζόμενο της ελεγχόμενης εταιρείας από ένα μέλος της ομάδας ελέγχου ώστε ο δεύτερος να μπορέσει να κατανοήσει καλύτερα ποιος εκτελεί την διαδικασία, πότε εκτελείται η εν λόγω διαδικασία και πόσο σωστά εκτελείται η διαδικασία αυτή. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η παρατήρηση της διαδικασίας καταμέτρησης των αποθεμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η παρατήρηση χρησιμοποιείται συνήθως όταν δεν υπάρχει κάποιο άλλο από ελεγκτικό τεκμήριο και ως εκ τούτου δεν αποτελεί συχνά επαρκές ελεγκτικό τεκμήριο.

ε) Επιβεβαίωση (Confirmation)

Η επιβεβαίωση είναι η διαδικασία αυτή κατά την οποία η ελεγκτική ομάδα έρχεται σε απευθείας επαφή με τρίτους συνεργάτες της εταιρείας προκείμενου να συλλέξει πληροφορίες οι οποίες της είναι απαραίτητες. Η επιβεβαίωση γίνεται κυρίως γραπτά και ενδέχεται να περιλαμβάνει και δειγματοληψία. Παρόλο που η επιβεβαίωση μπορεί να χρησιμοποιηθεί ώστε να ελεγχθούν όλες οι διαβεβαιώσεις, χρησιμοποιείται κυρίως ώστε να επιβεβαιωθεί η ύπαρξη ενός υπολοίπου (existence) αλλά και για την επιβεβαίωση δικαιωμάτων επί των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

στ) Επανυπολογισμός (Recalculation)

Ως επανυπολογισμός νοείται η επαλήθευση της μαθηματικής ακρίβειας των εγγράφων και αρχείων και ο εκ νέου υπολογισμός των ποσών των οποίων απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η διαδικασία αυτή συνήθως περιλαμβάνει επανυπολογισμό στοιχείων όπως για παράδειγμα τον επανυπολογισμό ποσών όπως τα έξοδα αποσβέσεων αλλά και την εξακρίβωση της ορθότητας και της μαθηματικής ακρίβειας των εγγραφών.

ζ) Επανεκτέλεση (Reperformance)

Η επανεκτέλεση εκτελείται όταν η ελεγκτική ομάδα διενεργεί από μόνη της διαδικασίες οι οποίες αποτελούν μέρος του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης.

4.5 Επιλογή κονδυλίων προς δοκιμασία για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων

Μια δοκιμασία για να είναι αποτελεσματική πρέπει να παρέχει όλα εκείνα τα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία συνδυαζόμενα με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί ή επίκειται να αποκτηθούν θα πρέπει να είναι επαρκή και να καλύπτουν τους σκοπούς του ελεγκτή. Ο ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει το βαθμό σχετικότητας και αξιοπιστίας των πληροφοριών που θα χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά

τεκμήρια κατά τη διάρκεια της επιλογής κονδυλίων για τη δοκιμασία. Επίσης όπως αναφέραμε προηγουμένως είναι ζωτικής σημασίας ο έλεγχος της επάρκειας. Ο ελεγκτής επιλέγει συνήθως έναν από τους τρεις κάτωθι τρόπους προκειμένου να επιλέξει τις μονάδες που θα τεθούν στη δοκιμασία, οι οποίοι είναι⁵⁰:

- Η επιλογή όλων των μονάδων για εξέταση
- Η επιλογή συγκεκριμένων μονάδων
- Η ελεγκτική δειγματοληψία

4.5.1 Επιλογή όλων των μονάδων

Αρκετές φορές ο ελεγκτής χρησιμοποιεί ως ενδεδειγμένο τρόπο την εξέταση του συνολικού πληθυσμού των μονάδων οι οποίες απαρτίζουν όλες μαζί μια κατηγορία συναλλαγών ή ένα υπόλοιπο λογαριασμού. Εδώ πρέπει να τονίσουμε πως ο συγκεκριμένος τρόπος εξέτασης δεν χρησιμοποιείται συχνά στις δοκιμασίες δικλίδων αλλά από την άλλη μεριά χρησιμοποιείται συχνά στις δοκιμασίες λεπτομερειών. Η εξέταση του συνόλου του πληθυσμού ενδείκνυται όταν⁵¹:

- Μικρός αριθμός μονάδων μεγάλης αξίας αποτελούν τον πληθυσμό.
- Το επίπεδο σημαντικότητας του κινδύνου είναι μεγάλο και άλλες λύσεις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Η συγκεκριμένη εξέταση καθίσταται αποτελεσματική από πλευράς κόστους λόγω της επαναληπτικής φύσης ενός υπολογισμού ή μιας άλλης διαδικασίας οι οποίες εκτελούνται αυτόματα από το πληροφοριακό σύστημα.

⁵⁰ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

⁵¹ Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν. και Μπρώνη Γ. (2013), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Θεσσαλονίκη

4.5.2 Επιλογή συγκεκριμένων μονάδων

Ο ελεγκτής μερικές φορές αποφασίζει να επιλέξει συγκεκριμένες μονάδες από έναν πληθυσμό λόγω συγκεκριμένων παραγόντων οι οποίοι μπορεί να είναι σχετικοί με την κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με την οικονομική οντότητα, τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού που δοκιμάζεται. Οι συγκεκριμένες μονάδες που επιλέγονται ενδέχεται να περιλαμβάνουν⁵²:

- Μεγάλης αξίας ή βασικές μονάδες.
- Όλες τις μονάδες πάνω από ένα ποσό.
- Μονάδες οι οποίες χρησιμοποιούνται για την απόκτηση πληροφοριών.

Παρά το γεγονός ότι η επιλεκτική εξέταση συγκεκριμένων μονάδων από μια κατηγορία ή υπόλοιπο λογαριασμού συνιστά ένα αποτελεσματικό μέσο για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, δεν αποτελεί ελεγκτική δειγματοληψία. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές τις ελεγκτικές διαδικασίες δεν αντικατοπτρίζουν όλο το μέγεθος του πληθυσμού. Επομένως, η εξέταση αυτή δεν μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το υπόλοιπο μέρος του πληθυσμού.

4.5.3 Ελεγκτική δειγματοληψία

Ο σχεδιασμός της ελεγκτικής δειγματοληψίας από τον ελεγκτή γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να εξάγονται συμπεράσματα που να αφορούν όλο τον πληθυσμό βάση ενός δείγματος που έχει εξαχθεί από αυτόν⁵³.

⁵² Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

⁵³ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

4.6 Ολοκλήρωση ελέγχου και έκφραση γνώμης

Αφού ολοκληρωθούν οι ελεγκτικές διαδικασίες η ελεγκτική ομάδα έχει συλλέξει τα ελεγκτικά της τεκμήρια και όλα τα ευρήματα από τον έλεγχο που ασκήθηκε. Από το σημείο αυτό και έπειτα ο έλεγχος φθάνει στο τελικό του στάδιο που θα πρέπει να συγκεντρωθούν και να αξιολογηθούν όλα τα ευρήματα και οι επιπτώσεις αυτών που θα έχουν στην έκφραση την γνώμης του ελεγκτή. Οι στόχοι των διαδικασιών της ολοκλήρωσης είναι να καθοριστούν τα εξής γεγονότα⁵⁴:

- Εάν πρέπει να συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή γεγονότα τα οποία συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Εάν τα υπόλοιπα των κονδυλίων στις χρηματοοικονομικές συμφωνούν με τα βιβλία της εταιρείας.
- Εάν περιέχονται οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η έκθεση του ελεγκτή είναι η ενδεδειγμένη.

Επίσης θα πρέπει να καθοριστεί εάν:

- Έχει γίνει η ορθή αποτύπωση στον φάκελο ελέγχου της εταιρείας των αποφάσεων που λήφθηκαν από την ελεγκτική ομάδα.
- Δεν υπάρχουν εκκρεμότητες στα φύλλα ελέγχου της ελεγκτικής ομάδας.

Παράλληλα στις διαδικασίες ολοκλήρωσης θα πρέπει να περιλαμβάνεται η εξέταση των κάτωθι:

- Των πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αλλά και των συνεδριάσεων του Διοικητικού συμβουλίου της επιχείρησης.
- Της απαντητικής επιστολής του νομικού συμβούλου της οικονομικής οντότητας.
- Των γεγονότων που συμβαίνουν ύστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού.

⁵⁴ Σιώτης Θ. και Ζωίτσας Αγγέλος (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, Εκδόσεις Σοφία, Θεσσαλονίκη.

- Της επιστολής Διαβεβαιώσεων της Διοίκησης.
- Της σωστής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.
- Των τελικών αναλυτικών διαδικασιών.
- Της ικανότητας του πελάτη να συνεχίσει την δραστηριότητά του (Going Concern).
- Της αποτύπωσης των ελλείψεων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας.
- Του ελέγχου των συναλλαγών της επιχείρησης με όλα τα συνδεδεμένα της μέρη.
- Της εξέτασης του ενδεχόμενου τυχόν απάτης.
- Της αποτύπωσης όλων των συνεπειών που θα υποστεί η ελεγχόμενη οικονομική οντότητα στην περίπτωση που δεν συμμορφωθεί με όλους τους νόμους και τους κανονισμούς που την διέπουν.
- Του ελέγχου για την επάρκεια ή μη του συνόλου των τεκμηρίων που συνέλεξε η ελεγκτική ομάδα με την χρήση εξωτερικού εμπειρογνώμονα.
- Της εξέτασης για την επάρκεια όλων των ελεγκτικών τεκμηρίων τα οποία απέκτησε η ελεγκτική ομάδα και θα την βοηθήσουν στην έκφραση της σωστής γνώμης επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρείας.

Μόλις ολοκληρωθούν οι παραπάνω διαδικασίες η ελεγκτική ομάδα ετοιμάζει την έκθεση ελέγχου. Η γνώμη του ελεγκτή μπορεί να είναι μία από τις ακόλουθες⁵⁵:

- Σύμφωνη Γνώμη
- Γνώμη με επιφύλαξη
- Αδυναμία έκφρασης γνώμης
- Αρνητική Γνώμη

⁵⁵ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.

α) Σύμφωνη Γνώμη

Ο ελεγκτής εκφράζει σύμφωνη γνώμη αν πρώτα έχει συγκεντρώσει όλα εκείνα τα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία είναι επαρκή και κατάλληλα και επίσης η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει γίνει σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές και χρησιμοποιώντας τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα και παράλληλα δεν υπάρχουν αλλαγές ως προς αυτές σε σύγκριση με την προηγούμενη οικονομική χρήση και σε γενικές γραμμές δεν έχουν προκύψει παρατηρήσεις που να επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις.

β) Γνώμη με επιφύλαξη

Ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη, σε περιπτώσεις που ναι μεν υπάρχουν παρατηρήσεις οι οποίες επηρεάζουν την εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά από την άλλη μεριά δεν είναι τόσο ουσιώδεις και διάχυτες ώστε να καθιστούν την συνολική εικόνα της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας παραπλανητική.

γ) Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Ο ελεγκτής αρνείται να εκφράσει γνώμη όταν δεν έχει καταφέρει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια με σημαντικές και διάχυτες επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και ως εκ τούτου αδυνατεί να αποφανθεί για την αξιοπιστία των καταστάσεων αυτών. Σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής οφείλει να συμπεριλάβει στην έκθεση ελέγχου όλους αυτούς τους λόγους που τον οδήγησαν στο να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη.

δ) Αρνητική Γνώμη

Ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη σε περίπτωση που εντοπίσει ουσιώδεις και διάχυτες παρατηρήσεις οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων καθιστώντας την ελλιπή ή παραπλανητική.

4.7 Συμπεράσματα κεφαλαίου

Η άσκηση του ελέγχου προϋποθέτει μια σειρά ενεργειών οι οποίες πρέπει να πραγματοποιηθούν. Καταρχάς, θα πρέπει να γίνει σαφής διαχωρισμός μεταξύ των ευθυνών της διοίκησης και των ευθυνών του ελεγκτή. Παράλληλα, είναι επιβεβλημένη η διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Ένα σημείο στο οποίο ο ελεγκτής πρέπει να δώσει την δέουσα προσοχή είναι η σωστή αξιολόγηση του κινδύνου έτσι ώστε να καθοριστεί σωστά το επίπεδο σημαντικότητας και συλλεχθούν τα απαραίτητα τεκμήρια. Αφού συλλεχθούν όλα τα απαραίτητα τεκμήρια και ολοκληρωθεί ο έλεγχος ο ελεγκτής συντάσσει την έκθεση ελέγχου όπου εκφράζει την γνώμη του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης μονάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Συμπεράσματα

Συμψηφίζοντας όλα τα ανωτέρω που αναλύθηκαν στην εργασία καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή και της ελεγκτικής γενικότερα είναι πολύ σημαντικός για την εταιρεία, τα ενδιαφερόμενα μέλη αυτής αλλά και για τους υποψήφιους επενδυτές της. Ο ελεγκτής επικεντρώνεται στις αδυναμίες που έχει η εταιρεία και η γνώμη του βοηθάει τον υποψήφιο επενδυτή να στρέψει την προσοχή του σε αυτά τα σημεία τα οποία χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής.

Ακόμη, το σύνολο των μελών της ελεγκτικής ομάδας, μηδενός εξαιρουμένου, θα πρέπει να αντιληφθούν την βαρύτητα της γνώμης του ελεγκτή που αυτή προκύπτει μέσα από την εργασία τους αλλά και όλες τις ευθύνες τους και να δράσουν αναλόγως. Όλα τα μέλη, ανεξαρτήτου της εμπειρίας και της ιεραρχίας τους θα πρέπει να εκτελούν όλες τις ελεγκτικές εργασίες με την δέουσα προσοχή που τους αρμόζει και με επαγγελματισμό.

Σημαντικός αρωγός στην κατεύθυνση αυτή είναι η συνεχής εκπαίδευση και επιμόρφωση σε όλες τις νέες αλλαγές που προκύπτουν στα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Άλλο ένα σημείο όπου θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή, είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου και η κατανομή των εργασιών. Η εις βάθος κατανόηση της ελεγχόμενης εταιρείας όπως και η ορθή αξιολόγηση του επιπέδου του ελεγκτικού κινδύνου θα πραγματοποιηθεί μόνο μέσα από την σωστή διενέργεια όλων των ελεγκτικών διαδικασιών του σταδίου του σχεδιασμού. Παράλληλα, είναι ιδιαίτερα σημαντικό το γεγονός της εφαρμογής των Δ.Π.Ε στον έλεγχο από τις ελεγκτικές εταιρείες καθώς μπορεί να προσφέρει ελέγχους υψηλότερης ποιότητας σχετικά με τις ακριβέστερες και ορθότερες λογιστικές αναφορές. Η σωστή εφαρμογή του ελέγχου έχει ως προαπαιτούμενο την ύπαρξη ενός επαρκούς και ολοκληρωμένου ρυθμιστικού

πλαίσιου προκειμένου να διεξάγονται οι έλεγχοι στις επιχειρήσεις με ασφαλή και ικανοποιητικό τρόπο. Τα Δ.Π.Ε παρέχουν ακριβώς αυτό το πλαίσιο δημιουργώντας συνθήκες τυποποίησης οι οποίες είναι σύμφωνες με τις διεθνώς παραδεκτές ελεγκτικές αρχές έτσι ώστε να αποφεύγονται τυχόν αποκλίσεις και λάθη κατά τη διάρκεια της εφαρμογής της ελεγκτικής εργασίας.

Ωστόσο, υπάρχουν ακόμα πολλά περιθώρια βελτίωσης στην κατεύθυνση της εξάλειψης της εξαπάτησης των ενδιαφερόμενων μερών δια μέσου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Παρά ταύτα, η ως τώρα εφαρμογή τους μας έχει δώσει αρκετά θετικά σημάδια.

5.2 Περιορισμοί

Στην παρούσα εργασία επιχειρήθηκε να διερευνηθεί η εφαρμογή των Δ.Π.Ε στον έλεγχο των επιχειρήσεων μέσα από μια βιβλιογραφική ανασκόπηση, χωρίς να πραγματοποιηθεί κάποια περαιτέρω εμπειρική έρευνα υπό την μορφή συνεντεύξεων ή ερωτηματολογίου σε στελέχη ελεγκτικών εταιρειών. Ακόμη, η εργασία είχε ως ανώτατο διάστημα εκτέλεσης αυτό του ενός εξαμήνου.

5.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Οι μελλοντικές έρευνες με τις συμμετοχές στελεχών μπορούν να διερευνήσουν καλύτερα τις διαδικασίες ελέγχου μέσω της διαδικασίας συνεντεύξεων και των ερωτηματολογίων όσον αφορά την προσαρμογή των Δ.Π.Ε στα νέα πληροφοριακά συστήματα και επίσης να αναλυθούν περαιτέρω οι διαδικασίες που παρουσιάστηκαν παραπάνω. Σε κάθε περίπτωση η εμπειρία που έχουν τα στελέχη των ελεγκτικών εταιρειών μπορεί να παράσχει σημαντική βοήθεια ώστε να βελτιωθεί η συγκεκριμένη εργασία και να καλύψει τυχόν παραλήψεις που υπήρξαν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αληφάντης Γ. (2011), Ελεγκτική, Εκδόσεις Πήγασος, Αθήνα
- Βελέντζας Γ., Καρτάλης Ν. και Μπρώνη Γ. (2013), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Θεσσαλονίκη
- Γρηγοράσκος Θ. (1989), Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, Εκδόσεις Σμπίλιας, Σώμα Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα.
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (2010), Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας, Αθήνα.
- Καζαντζής Χ. (2006), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.
- Κάντζος Κ. και Χονδράκη Α. (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η Έκδοση, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.
- Καραμάνης Κ. (2006), Σύγχρονη Ελεγκτική. Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου
- Λουμιώτης Β. και Τζίφας Β. (2012), Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ), Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- Λουμιώτης Β. (2006), Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτική, Σημειώσεις Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα.
- Μπάλλας Α. (2006), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα.
- Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
- Παπαδάτου Θ. (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων

Εταιρειών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

- Παπάς Α. (1999), Εισαγωγή στην ελεγκτική, Εκδόσεις Ευγένιου Μπένου, Αθήνα.
- Σιώτης Θ. και Ζωίτσας Αγγέλος (2010), Σύγχρονη Ελεγκτική, Εκδόσεις Σοφία, Θεσσαλονίκη.
- Τερζάκης Γεώργιος Ε. (1985) «Εφαρμοσμένη φορολογική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
- Τσακλάγκανος Α. (2001), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Bota-Avram Cristina and Palfi Cristina (2009), Measuring and assessment of Internal Audit's effectiveness, Annals of Faculty of Economics,3(1),784-790
- Dicksee L.R (1892), Auditing: A Practical Manual for Auditors, New York, Arno Press
- Donelson C. D., Matthew, E., and McInnis, M.J., 2016. Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud, pp. 1-32.
- Fountain Lynn (2015), Leading the Internal Auditing Function, Editor Dan Swanson
- Haiyan Zhou, Heibotollah Sami (2008), Do auditing standards improve the accounting disclosure and information environment of public companies? Evidence from the emerging markets in China, The internal Journal of Accounting 43, 139-169
- Harold Hassink, Roger Meuwissen, Laury Bollen, Fraud detection, redress and reporting by auditors ,In: Managerial Auditing Journal ,25, p. 861-881

- Haron H., Chambers A., Ramsi R., Ismail I.(2004), The reliance of external auditors on internal auditors , Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No.9, p.1148-1159
- Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, Homewood, R.D. Irwin
- Knechel W.R., Niemi L., Sundgren S., Determinants of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. / In: International Journal of Auditing , Vol.12,No.1, 2008, p.65-88
- Leventis Stergios, Weetman Pauline, Caramanis Constantinos (2005), Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange, In: International Journal of Auditing 9, 45-58.
- Loft A., Humphrey C., Turley S. (2006), In pursuit of global regulation, Accounting Auditing & Accountability Journal, vol. 19, no.3, p.428-451
- Moorthy M.K., Seetharaman A., Mohamed Z., Gopalan M. and San L.H (2011). The impact of information technology on internal auditing. African Journal of Business Management, 5(9) , 3523-3539
- Popescu S. & Omran A. (2011) Managing risk and internal auditing. IJRRAS 9(1),150-158
- Raymond V. Johnson, William C. Boynton (2006), Modern Auditing Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting, 8th edition.
- Schockaert Dries and Houyoux N., International Standards on Auditing within the European Union (2007)
- Schroeder Richard, Clark Myrtle και Cathey Jack, (2011), Financial Accounting Theory and Analysis, 11th Edition, Publisher George Hoffman.
- Spicer B. (1978), Investors corporate performance and information disclosure: an empirical study. The accounting review, 53 (1), p. 94-111

- Todea Nicolae, Stanciu Ionela Cornelia (2009), Auditor liability in period of financial crisis, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 1, 21

Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία

- <http://www.ifac.org/>