



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

Διπλωματική Εργασία

**ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

της

**ΕΥΔΟΞΙΑΣ ΚΟΝΣΟΥΛΑ**

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

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2020**

Η παρούσα εργασία είναι  
αφιερωμένη στους γονείς  
μου Βαγγέλη και Μαρία και  
στον αδερφό μου Θάνο.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου σε 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 στον αδερφό μου Θανάση, 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 εσωτερικός έλεγχος προσφέρει μια σειρά από σημαντικές υπηρεσίες στη διοίκηση μιας επιχείρησης, όπως είναι ο έλεγχος των εταιρικών διαδικασιών, η πρόληψη των φαινομένων απάτης και καταχρήσεων, η παρακολούθηση της συμμόρφωσης της πολιτικής και των πρακτικών της επιχείρησης με την ισχύουσα νομοθεσία. Η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου εκτιμά την αποτελεσματικότητα των εταιρικών πρακτικών, προτείνει σχέδια βελτίωσης, εντοπίζει τα περιττά έξοδα κτλ. Η συμβολή του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης είναι ανεκτίμητης αξίας. Ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου και των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ).

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>Ευχαριστίες.....</b>	<b>3</b>
<b>Περίληψη.....</b>	<b>4</b>
<b>Κεφάλαιο1: Εισαγωγή... ..</b>	<b>7</b>
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	7
1.2 Σκοπός της Εργασίας.....	11
1.3 Δομή της Εργασίας.....	11
<b>Κεφάλαιο 2: Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....</b>	<b>12</b>
2.1 Εισαγωγή.....	12
2.2 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας.....	12
2.3 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	20
<b>Κεφάλαιο 3: Θεσμικό Πλαίσιο.....</b>	<b>21</b>
3.1 Εισαγωγή.....	21
3.2 Κατηγορίες Ελέγχου.....	21
3.3 Εσωτερικός Έλεγχος.....	24
3.4 Κώδικας Ηθικής Εσωτερικού Ελέγχου.....	26
3.5 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου.....	27
3.6 Δράσεις του Εσωτερικού Ελέγχου.....	29
3.7 Εξωτερικός Έλεγχος.....	31
3.8 Σύγκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.....	34
3.9 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	35
<b>Κεφάλαιο 4: Εσωτερικός Έλεγχος και Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.....</b>	<b>36</b>
4.1 Εισαγωγή.....	36

4.2 Η χρησιμότητα των Δ.Π.Ε.....	36
4.3 Δομή και Περιεχόμενο της IFAC.....	37
4.4 Σκοπός των Προτύπων.....	38
4.5 Παρουσίαση των Δ.Π.Ε.....	39
4.5.1 Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1.....	42
4.5.2 Γενικές Αρχές και Ευθύνες.....	43
4.5.3 Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους Εκτιμώμενους Κινδύνους.....	50
4.5.4 Ελεγκτική Τεκμηρίωση.....	54
4.5.5 Χρησιμοποίηση εργασίας άλλων ελεγκτών ή τρίτων.....	62
4.5.6 Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις.....	64
4.5.7 Εξειδικευμένοι Τομείς.....	68
4.6 Διενέργεια Εσωτερικού Ελέγχου.....	70
4.7 Συμπεράσματα Κεφαλαίου.....	73
<b>Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα.....</b>	<b>75</b>
5.1 Συμπεράσματα.....	75
5.2 Περιορισμοί.....	76
5.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	76
<b>Βιβλιογραφία.....</b>	<b>78</b>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ένα σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίζει κάθε επιχείρηση είναι η μειωμένη δυνατότητα της διοίκησης να έχει την άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Καθώς λοιπόν, η πολυπλοκότητα και το μέγεθος των επιχειρήσεων αναπτύσσεται, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη για τη θέσπιση μέτρων και διαδικασιών με τις οποίες θα διασφαλίζεται τόσο η εύρυθμη όσο και η αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης. Αποτέλεσμα αυτών των εξελίξεων είναι η δημιουργία ενός αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Με το πέρασμα των χρόνων και όσο οι ανάγκες και το μέγεθος των εταιριών μεταβάλλονται, η θέση και ο τρόπος δράσης των εσωτερικών ελεγκτών έχει διαφοροποιηθεί σημαντικά σε σχέση με το παρελθόν. Ο εσωτερικός έλεγχος υπάρχει πλέον σε όλες τις μονάδες του οργανισμού και επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό τη φύση, αλλά και έκταση του ελεγκτικού έργου. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει πλέον μια σημαντική θέση στη διοίκηση της επιχείρησης, η οποία αποτελεί μια ανεξάρτητη υπηρεσία ανώτατου ιεραρχικού επιπέδου, με αυξημένες ευθύνες και στελεχωμένη με έμπειρο και εξειδικευμένο επιστημονικό προσωπικό. Συγχρόνως τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ), που αναπτύχθηκαν έχοντας ως βασικό στόχο την πληροφόρηση του κοινού και τη διατήρηση 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 που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια των ελέγχων.

Ως ελεγκτική ορίζεται το σύνολο των κανόνων, αρχών, ενεργειών και αξιολογήσεων, το οποίο με τη χρήση των κατάλληλων εργαλείων της οικονομικής επιστήμης, της λογιστικής και της νομικής στοχεύουν στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων και αποσκοπούν στη διαπίστωση λαθών και παραλήψεων σε αυτές.<sup>1</sup>

Σύμφωνα με ένα ορισμό του Dicksee<sup>2</sup> από το 1892, η ελεγκτική περιλαμβάνει όλες τις διαδικασίες που έχουν ως σκοπό την εξέταση των λογιστικών εγγραφών που έχουν πραγματοποιηθεί, ώστε να διαπιστωθεί αν αντικατοπτρίζονται σωστά και πλήρως οι πράξεις με τις οποίες σχετίζονται.

Αργότερα έχουμε τον ορισμό από τον Spicer (1978)<sup>3</sup>, όπου σύμφωνα με αυτόν η ελεγκτική είναι η διαδικασία εξέτασης των λογιστικών αποτυπώσεων των βιβλίων των επιχειρήσεων και έχει ως στόχο να δώσει τη δυνατότητα στους ελεγκτές να επιβεβαιώσουν ή όχι ότι ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης έχουν καταρτισθεί ορθά και με τέτοιο τρόπο, έτσι ώστε η εικόνα της οικονομικής κατάστασης και κερδοφορίας για την οικονομική περίοδο που ελέγχεται να είναι αληθινή και δίκαιη.

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

Επομένως, το αντικείμενο της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο: (α) την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και (β) την πιστοποίηση ύστερα από διενέργεια

---

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

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

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



συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων.<sup>4</sup>

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής<sup>5</sup>:

- η εύρεση και η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,
- η διερεύνηση, η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,
- η έγκριση, η ανάλυση και ο σχολιασμός της ακρίβειας 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 ο καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,
- η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Τα τελευταία χρόνια έχει διαπιστωθεί πως η σωστή πραγματοποίηση του ελέγχου επηρεάζει θετικά τόσο την ικανότητα των επιχειρήσεων να πετυχαίνουν τους οργανωσιακούς τους στόχους μακροπρόθεσμα όσο και την αποδοτικότητά τους. Σαν αποτέλεσμα αυτής της διαπίστωσης έχει δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα στις βασικές αρχές της ελεγκτικής. Αυτές σύμφωνα με τον Holmes (1966)<sup>6</sup> είναι οι εξής:

---

<sup>4</sup> Τσακλάγκανος Α. (2015), Ελεγκτική, Εκδόσεις Κυριακίδη

<sup>5</sup> Τσακλάγκανος Α. (2015), Ελεγκτική, Εκδόσεις Κυριακίδη

<sup>6</sup> Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, Homewood, R.D. Irwin

- Ο έλεγχος αποτελεί μια μεθοδική και επιστημονική εξέταση των λογιστικών βιβλίων των επιχειρήσεων.
- Ο έλεγχος πραγματοποιείται από ανεξάρτητο πρόσωπο ή ομάδα προσώπων που έχουν τα κατάλληλα προσόντα, ώστε να αναλάβουν τη διενέργειά 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 δημιουργήσει μια κριτική επισκόπηση για την αποτελεσματικότητα του συστήματος της λογιστικής αποτύπωσης των γεγονότων και του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων.
- Η πραγματοποίηση του ελέγχου γίνεται με τη χρήση των εγγράφων, δελτίων, 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.

## **1.2 Σκοπός της εργασίας**

Σκοπός της εργασίας είναι μια τεκμηριωμένη παρουσίαση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των βασικών αρχών που διέπουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από τη μελέτη των Προτύπων που χαρτογραφούν το επάγγελμα και την

αποστολή των εσωτερικών ελεγκτών, επιχειρείται μια συνολική επισκόπηση του θέματος. Η συνδυαστική μελέτη της βιβλιογραφίας και των βασικών αυτών αρχών και Προτύπων αποσκοπεί στην εις βάθος μελέτη και κατανόηση των ιδιαίτερα κρίσιμων αυτών εννοιών.

### **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 σχετίζονται με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου. Το τρίτο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο στην ανασκόπηση του θεσμικού πλαισίου που σχετίζεται με τη λειτουργία και τις βασικές αρχές που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Δ.Π.Ε, καθώς επίσης και τα σημαντικότερα βήματα διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουμε, οι περιορισμοί της εργασίας και οι προτάσεις μας για περαιτέρω έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

#### 2.1 Εισαγωγή

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

#### 2.2 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας

Μια ενδιαφέρουσα προσέγγιση της σημασίας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου προήλθε από την εργασία των Albrecht et. al (1988)<sup>7</sup>. Σύμφωνα με αυτήν, ένα υγιές και υποστηρικτικό επιχειρησιακό περιβάλλον, η ουσιαστική στήριξη της Διοίκησης, η εταιρική κουλτούρα και το κοινό αίσθημα δικαιοσύνης και αλληλοβοήθειας εντός του οργανισμού, είναι μερικές από τις πιο σημαντικές μεταβλητές που βοηθούν ώστε να υπάρχει ένα περιβάλλον εύρυθμης λειτουργίας της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης σύμφωνα με τους ερευνητές, ένα σημαντικό σημείο της επιτυχημένης λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου είναι η

---

<sup>7</sup> Albrecht et. al (1988), The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations.

κατανόηση της σημαντικότητας και τις προστιθέμενης αξίας που προσδίδει στην επιχείρηση η ίδια η Διοίκηση.

Μια έρευνα των Powell et al. (1992)<sup>8</sup> κάνει λόγο για τα πρότυπα. Αυτή η μελέτη αναζητεί στοιχεία για τη συμμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών στα Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου σε έντεκα χώρες: Καναδάς, Αυστραλία, Ινδία, Γαλλία, Ισραήλ, Ιαπωνία, Ιταλία, Νέα Ζηλανδία, Νότια Αφρική, το Ηνωμένο Βασίλειο και τις Ηνωμένες Πολιτείες. Το ερωτηματολόγιο ερευνούσε: 1) την αποτελεσματικότητα του πολιτισμού – κουλτούρας του εσωτερικού ελεγκτή για την επίτευξη της συμμόρφωσης με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, 2) το βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή από τη διαχείριση και 3) το πεδίο εφαρμογής των εργασιών που εκτελούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Αυτό που προέκυψε από την έρευνα, με τα εκατόν είκοσι τρία απαντημένα ερωτηματολόγια, ήταν η ευρεία υιοθέτηση των προτύπων (84%). Τα ευρήματα έδειξαν ότι τα αποδεικτικά στοιχεία από τα στοιχεία του επαγγελματισμού είναι παρούσα στις εξεταζόμενες χώρες.

Στην εργασία τους οι Brody & Lowe (2000)<sup>9</sup>, διερεύνησαν το ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες επιχειρήσεις. Για να πραγματοποιήσουν αυτήν την έρευνα, απευθύνθηκαν σε ένα δείγμα εσωτερικών ελεγκτών της Αμερικής. Ένα κοινό γνώρισμα που ξεχώρισε μεταξύ των ερωτηθέντων ήταν η σπουδαιότητα που δώσανε στο ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή ως συμβούλου των σύγχρονων επιχειρήσεων. Όλο και πιο πολλές επιχειρήσεις αρχίζουν να αναγνωρίζουν τα πολλαπλά οφέλη που προκύπτουν από τα αυξημένα προσόντα και τις γνώσεις των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς η συμβουλευτική τους γνώμη αποτελεί αναντικατάστατο μέσο για την εκτέλεση του έργου της Διοίκησης. Ωστόσο, οι ερευνητές τόνισαν το γεγονός ότι θα πρέπει να υπάρχει αμοιβαίος σεβασμός των διακριτών ορίων της επαγγελματικής

---

<sup>8</sup> Powell, Strickland & Burnady (1992), Internal Auditing: The Emergence of an Internal Profession.

<sup>9</sup> Brody & Lowe (2000), The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity

ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή, προκειμένου να μην συγχέεται ο ρόλος τους μέσα στην εταιρία και να διαφυλάσσεται η αποστολή τους.

Από τη μεριά τους οι Ahlawat & Lowe (2004)<sup>10</sup>, εξέτασαν την αντικειμενικότητα και την τήρηση της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, πραγματοποιώντας μια έρευνα σε ένα δείγμα εσωτερικών ελεγκτών του Ινστιτούτου Ελεγκτών. Μερικοί από αυτούς ήταν υπάλληλοι με σχέση μισθωτής εργασίας με τις εταιρίες που εργάζονταν και άλλοι ήταν εξωτερικοί συνεργάτες, δηλαδή ήταν υπάλληλοι ελεγκτικών εταιριών που αναλάμβαναν τον εσωτερικό έλεγχο για λογαριασμό του πελάτη. Το δείγμα των ερωτηθέντων με το οποίο πραγματοποιήθηκε η έρευνα έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, λόγω της διαφοράς στη σχέση εργασίας που υπήρχε μεταξύ των ερωτηθέντων. Αυτή η διαφορά βοήθησε τους ερευνητές στο γεγονός ότι μπόρεσαν να θέσουν ορισμένα σημαντικά ερωτήματα ως προς το βαθμό της αντικειμενικότητας και της ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών, λαμβάνοντας υπόψη αν ο εσωτερικός ελεγκτής ήταν υπάλληλος μιας εταιρίας ή όχι. Τα αποτελέσματα τους οδήγησαν στο συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές, οι οποίοι είχαν σχέση εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή ήταν υπάλληλοι στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν τον έλεγχο, παρουσίαζαν αυξημένα ποσοστά κινδύνου ως προς τη μη τήρηση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς τους. Η σχέση της έμμισθης εργασίας τους στάθηκε, πολλές φορές, εμπόδιο ως προς την αμερόληπτη έκφραση της γνώμης τους, κάτι το οποίο δεν παρατηρήθηκε στον ίδιο βαθμό και από τους εσωτερικούς ελεγκτές που δεν είχαν έμμισθη σχέση εργασίας με τις εταιρίες στις οποίες προσέφεραν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Ακόμη, ο κίνδυνος εξωραϊσμού της πραγματικότητας ήταν υπαρκτός και για τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι εργάζονταν ως συνεργάτες των επιχειρήσεων, καθώς στην βάση της φιλοσοφίας στο να «διατηρήσουν» τον πελάτη παρατηρήθηκαν κάποιες «εκπτώσεις» ως προς την αντικειμενική εκτέλεση των ελεγκτικών τους καθηκόντων. Παρόλα αυτά όμως, ο κίνδυνος σε αυτήν την

---

<sup>10</sup> Ahlawat & Lowe (2004), An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing

περίπτωση ήταν εμφανώς μικρότερος από αυτόν για τους εσωτερικούς ελεγκτές που είχαν έμμισθη σχέση με τις εταιρίες στις οποίες εργάζονταν.

Οι Allegrini & Bandettini (2006)<sup>11</sup>, διερεύνησαν το πόλο του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τη συμβουλευτική του θέση μέσα στις επιχειρήσεις, πραγματοποιώντας μια έρευνα στα μέλη του ιταλικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της έρευνας είχαν ιδιαίτερο ενδιαφέρον, τόσο επειδή έλαβαν διαφορετικούς ορισμούς ως προς το τι εκτιμούσε ο καθένας τι είναι εσωτερικός έλεγχος (διαφορετικούς γιατί παρέκκλιναν πολύ από τον καθολικό ορισμό που έχει δοθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών) και η αποστολή του, όσο και ως προς τη διαπίστωση ότι ο συμβουλευτικός ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών αυξάνεται όλο και πιο πολύ στις σύγχρονες επιχειρήσεις.

Οι Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017)<sup>12</sup>, στο βιβλίο τους αναφέρουν ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει ως αντικειμενικό σκοπό την παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη διοίκηση της επιχείρησης για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων της, παρέχοντας τις αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις επί των λειτουργιών, συναλλαγών και δοσοληψιών της εταιρίας. Σχετικά με τη θέση του εσωτερικού ελεγκτή, οι συγγραφείς αναφέρουν ότι όσο περνάνε τα χρόνια, η θέση των εσωτερικών ελεγκτών και ο τρόπος δράσης τους διαφοροποιείται σημαντικά. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου καταλαμβάνει πλέον σημαντική και αξιόσημη θέση στη διοίκηση της επιχείρησης.

Το σκάνδαλο της Enron, το οποίο είχε ως αποτέλεσμα την κατάρρευση ελεγκτικής της εταιρίας που είχε αναλάβει τον έλεγχό της, την Arthur Andersen, όπως και άλλα πολλά λογιστικά σκάνδαλα σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια, αύξησαν το ενδιαφέρον πολλών που θέλησαν να ερευνήσουν τις αλλαγές και τα οφέλη που θα

---

<sup>11</sup> Allegrini & Bandettini (2006), The European literature review on internal auditing

<sup>12</sup> Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

υπάρξουν στην αποτελεσματικότητα και στον τρόπο άσκησης του ελέγχου της εκάστοτε εταιρίας με την είσοδο των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου.

Οι Schroeder et. al (2011)<sup>13</sup>, επικεντρώθηκαν στα ελεγκτικά πρότυπα, τα οποία επηρεάζουν άμεσα την καθημερινή λήψη αποφάσεων των εσωτερικών ελεγκτών όπως και στην ενίσχυση της κριτικής σκέψης, αλλά και του θεωρητικού υπόβαθρου που χρειάζονται για να συμβαδίσουν στην ολοένα και πιο παγκοσμιοποιημένη οικονομία.

Οι Popescu et. al. (2011)<sup>14</sup>, επικεντρώθηκαν στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου που γίνεται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, η οποία είναι ιδιαίτερα σημαντική για την επίτευξη των οργανωσιακών στόχων και επιτυγχάνεται μέσω ενός συστήματος συνεχούς αξιολόγησης και συστηματικής μεθοδολογικής προσέγγισης των διαδικασιών διαχείρισης των επιχειρησιακών κινδύνων. Επίσης υπάρχει συσχέτιση με την ευθύνη και την αποδοτικότητα της ανώτατης διοίκησης και το επίπεδο ανεκτικότητας της επιχείρησης απέναντι στους κινδύνους. Οι ερευνητές συμπέραναν ότι ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός συστήματος διαχείριση κινδύνων σύμφωνα με τις προδιαγραφές που θέτουν τα Δ.Π.Ε. βοηθάει σημαντικά στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου και παράλληλα διασφαλίζει τους στόχους του. Όμως τόνισαν το γεγονός 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. Ακόμη οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι κατάλληλα εκπαιδευμένοι και καταρτισμένοι με τα αναγκαία προσόντα, ώστε να είναι σε θέση να μπορούν να εντοπίσουν τους πιθανούς κινδύνους και να είναι σε θέση να τους αντιμετωπίσουν.

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

---

<sup>13</sup> Richard Schroeder, Myrtle Clark & Jack Cathey (2011), Financial Accounting Theory and Analysis, 11<sup>th</sup> Edition, Publisher George Hoffman.

<sup>14</sup> Popescu S. & Omran A. (2011), Managing Risk and Internal Auditing, IJRRAS 9(1), 150-158

<sup>15</sup> 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, τονίζοντας 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 επισημαίνουν ότι αυξάνεται παγκοσμίως η τάση υιοθέτησης των Πληροφοριακών Συστημάτων (ΠΣ) από τις επιχειρήσεις, κάτι 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.

Σύμφωνα με τους Sami και Zhou (2008)<sup>16</sup>, η εφαρμογή των ελεγκτικών προτύπων δύναται να αυξήσει τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά τις λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται. Κατ' αυτόν τον τρόπο τον 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

---

<sup>16</sup> 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

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)<sup>17</sup>, 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)<sup>18</sup>, για τον έλεγχό τους.

Δεν είναι σύνηθες το φαινόμενο οι ελεγκτές να ανιχνεύουν μία απάτη. Οι Hassink et al. (2010)<sup>19</sup>, αναφέρουν πως οι μικρότερες ελεγκτικές εταιρείες (Non-Big 4) ανακαλύπτουν πιο συχνά περιπτώσεις απάτης σε αντίθεση με τις μεγαλύτερες (Big 4).

Οι Leventis et al. (2005)<sup>20</sup>, υποστηρίζουν ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αβεβαιότητας στην έκθεση ελέγχου, των αριθμό των σημειώσεων και το πλήθος των ασυνήθιστων πληροφοριών με τον χρόνο που απαιτείται για την έκδοση της έκθεσης ελέγχου, γιατί 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.

---

<sup>17</sup> 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

<sup>18</sup> Big4: Deloitte ,PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG

<sup>19</sup> Harold Hassink, Roger Meuwissen, Laury Bollen, <<Fraud detection, redress and reporting by auditors>>, In: Managerial Auditing Journal ,25, p. 861-881

<sup>20</sup> 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.

Οι Bota-Avram και Palfi (2009)<sup>21</sup>, ανέλυσαν τους πλέον ενδεδειγμένους τρόπους σύμφωνα με την κρίση τους, ώστε να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα 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.

Η Fountain (2015)<sup>22</sup> 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.

---

<sup>21</sup> Bota-Avram Cristina and Palfi Cristina (2009), <<Measuring and assessment of Internal Audit's effectiveness>>, Annals of Faculty of Economics, 3(1), 784-790

<sup>22</sup> Lynn Fountain (2015), << Leading the Internal Auditing Function>>, Editor Dan Swanson

## **2.3 Συμπεράσματα κεφαλαίου**

Σύμφωνα με την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τα Δ.Π.Ε. παίζουν σημαντικό ρόλο στον τρόπο άσκησης του ελέγχου. Η σωστή εφαρμογή τους συνεισφέρει στην αποφυγή λαθών και αυξάνει το μέγεθος και την ακρίβεια των πληροφοριών που αφορούν την αξία της εταιρίας. Αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα τη βελτίωση της αξιοπιστίας της εταιρίας, όπως επίσης και τη σωστή πληροφόρηση των επενδυτών και των μετόχων για τον όγκο των οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

#### **3.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται μια ανάλυση των ειδών και των κατηγοριών του ελέγχου. Υπάρχουν δύο είδη ελέγχου ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος. Ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται από πρόσωπα που είναι ανεξάρτητα από την οικονομική οντότητα, ενώ αντίθετα ο εσωτερικός έλεγχος ασκείται από πρόσωπα που είναι υπάλληλοι της εταιρίας. Στην συνέχεια γίνεται μια επισκόπηση του κανονιστικού πλαισίου που σχετίζεται με τις βασικές αρχές και ρυθμιστικές διατάξεις που διέπουν την ορθή λειτουργία της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων.

#### **3.2 Κατηγορίες Ελέγχου**

##### **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<sup>23</sup>:

- Τον σωστό καταρτισμό των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων καθώς 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 είναι<sup>24</sup>:

- 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.

---

<sup>23</sup> Αληφάντης Γ. (2011), Ελεγκτική, Εκδόσεις Πήγασος

<sup>24</sup> Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, R.D. Irwin

## 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, διερεύνηση και την αποτροπή απατών από τους εργαζομένους. Μερικά παραδείγματα περιπτώσεων όπου έχει εφαρμογή ο δικανικός έλεγχος είναι<sup>25</sup>:

- 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

---

<sup>25</sup> Holmes A. (1966), Basic Auditing Principles, R.D. Irwin

παράδειγμα είναι η εξέταση των φορολογικών δηλώσεων ιδιωτών και επιχειρήσεων από την εφορία για τη συμμόρφωση με τους φορολογικούς νόμους.

### 3.3 Εσωτερικός Έλεγχος

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 οικονομικής μονάδας. Το International Institute of Auditing, ΙΙΑ (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 εξής<sup>26</sup>:

- 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,

---

<sup>26</sup> Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.



- 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 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 Κώδικας Ηθικής Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, σκοπός του κώδικα ηθικής είναι η προαγωγή της ηθικής κουλτούρας στο επάγγελμα του ελεγκτή. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δρώντας με ακεραιότητα εμπνέουν εμπιστοσύνη και παρέχουν βάση για να στηρίζουν την κρίση τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ασκούν τα καθήκοντά τους με τιμιότητα, παρατηρούν το νομικό πλαίσιο συνεισφέροντας στην επίτευξη των νόμιμων και ηθικών στόχων του οργανισμού, Ακόμη, παρουσιάζουν τα μέγιστα επίπεδα επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, εκτίμηση και μετάδοση των πληροφοριών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε ορθολογική εκτίμηση όλων των σχετικών προτάσεων και δεν είναι αδικώς επηρεασμένοι από τα συμφέροντα των άλλων ή τα δικά τους, δηλαδή αποφεύγουν πράξεις και σχέσεις που υπονομεύουν την αντικειμενικότητά τους.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την προέλευση της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν αποκαλύπτουν πληροφορίες χωρίς την κατάλληλη εξουσία αν δεν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για αυτό. Έτσι, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να χρησιμοποιούν την πληροφόρηση με σύνεση και για δικό τους όφελος. Ακόμη, οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τη γνώση, τις ικανότητες και την εμπειρία τους σύμφωνα με τα Πρότυπα και έχουν συνεχή επαγγελματική ανάπτυξη.

Ο κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας δεν υποχρεώνει τους ελεγκτές για την εφαρμογή του, απλώς τους συμβουλεύει. Περιλαμβάνει πρακτικές οδηγίες, οι οποίες έχουν κοινά χαρακτηριστικά με άλλους κλάδους και κινείται στο πνεύμα του πως θα πρέπει να συμπεριφέρονται οι ελεγκτές κατά τρόπο επαγγελματικό. Τονίζει την ευθύνη τους έναντι της διοίκησης, του φορέα που εργάζονται, των συναδέλφων τους, έναντι τρίτων που συνεργάζονται με την επιχείρηση, καθώς και απέναντι στο κοινωνικό σύνολο. Το πλαίσιο των αρχών αποτυπώνεται στον κανονισμό λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και υιοθετείται με την έγκριση της ανώτατης διοίκησης. Η τήρηση και η διασφάλιση των αρχών αυτών από τους ελεγκτές είναι το

διακριτικό Εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις 61 σημείο που τους διαφοροποιεί από τους άλλους εργαζομένους. Αντίθετα, η έλλειψη αποδοχής αυτών συνεπάγεται την υποβάθμιση τους έργου τους.

### 3.5 Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Σκοπός του Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί η εξασφάλιση υψηλού επιπέδου υπηρεσιών εκ μέρους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να βρίσκεται σε θέση να εκτελέσει αποτελεσματικά τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί. Ο Κώδικας Δεοντολογίας που έχει εκδοθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου και αναφέρεται περισσότερο στα ελάχιστα απαιτούμενα πρότυπα συμπεριφοράς και λιγότερο σε συγκεκριμένες αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών. Σύμφωνα με αυτόν, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν, αλλά και να προασπίζονται τις αρχές της ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εχεμύθειας και επάρκειας. Πιο συγκεκριμένα τα Πρότυπα συμπεριφοράς αναφέρουν<sup>27</sup>:

- **Ακεραιότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι άτομα που διαθέτουν ειλικρίνεια, υπευθυνότητα και επάρκεια γνώσεων για την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Να είναι αφοσιωμένοι στην εκτέλεση των καθηκόντων τους και στη διεκπεραίωση των υποθέσεων που τους έχουν ανατεθεί. Να μην εμπλέκονται συνειδητά σε γεγονότα και δραστηριότητες κατά τρόπο που να δημιουργούν προβλήματα για το επάγγελμα και την εταιρία τους, συμμετέχοντας σε παράνομες, αντικανονικές ή αντιδεοντολογικές δραστηριότητες.

---

<sup>27</sup> Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

- **Αντικειμενικότητα:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτελούν τα καθήκοντά τους με αντικειμενικότητα, αναλαμβάνοντας να εκτελέσουν μόνο εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες είναι αρμόδιοι, απέχοντας από εκείνες οι οποίες αντίκεινται στα συμφέροντα της εταιρίας και επηρεάζουν την κρίση τους κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Επίσης, δε δέχονται οποιαδήποτε αμοιβή ή δώρα από υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές ή εταιρίες συνδεδεμένες με τη δική του, τα οποία μπορούν να επηρεάσουν ή να θεωρηθεί ότι μπορεί να επηρεάσουν την επαγγελματική τους κρίση. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν όλα τα δεδομένα και δεν επηρεάζονται από τα δικά τους συμφέροντα ή τρίτων όταν σχηματίζουν και διαμορφώνουν την άποψη τους.
- **Εχεμύθεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να δείχνουν ιδιαίτερη προσοχή στο πώς χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που αποκτούν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, δηλαδή δεν προβαίνουν σε κοινοποίηση πληροφοριών χωρίς να υπάρχει η κατάλληλη εξουσιοδότηση με εξαίρεση όταν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για αυτό. Δε χρησιμοποιούν εμπιστευτικές πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή με οποιονδήποτε τρόπο που αντίκειται στο υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο και στα συμφέροντα της εταιρίας τους.
- **Επάρκεια:** Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι σε θέση να υιοθετούν κατάλληλα μέσα, σύμφωνα με όσα προτείνουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, η κείμενη νομοθεσία, οι αποφάσεις της διοίκησης, η επιστήμη και η επικρατούσα πρακτική και να χρησιμοποιούν τις γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρίες που διαθέτουν για την άσκηση των ελεγκτικών τους καθηκόντων. Να παραμένουν νομοταγείς και να τηρούν τις αρχές του επαγγέλματος. Να είναι σε θέση να εντοπίζουν ενδεχόμενες οικονομικές ατασθαλίες, λάθη και παραλείψεις, χαμηλή απόδοση, σπατάλες, αναποτελεσματικές δραστηριότητες και περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων. Να διακρίνουν συνθήκες και δραστηριότητες που υποσκάλπτουν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και

να συζητούν οτιδήποτε με τον προϊστάμενο ελεγκτή ή τον διευθυντή της επιχείρησης. Να εξετάζουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας προκειμένου να εντοπιστούν ενδεχόμενες αδυναμίες και στη συνέχεια να προτείνουν βελτιώσεις σύμφωνα με αποδεκτές διαδικασίες και πρότυπα. Να προσπαθούν συνεχώς να βελτιώνουν την επαγγελματική τους επάρκεια και αποτελεσματικότητα, καθώς και την ποιότητα υπηρεσιών που προσφέρουν.

### 3.6 Δράσεις του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένας σύμμαχος της εταιρίας, καθώς είναι αυτός που μπορεί να αμφισβητήσει την τρέχουσα πρακτική, να υπερασπιστεί και να προτείνει τις βέλτιστες πρακτικές και να αποτελέσει καταλύτη βελτίωσης, ώστε ο οργανισμός στο σύνολό του να επιτύχει τους στρατηγικούς του στόχους. Ακόμη, οι γνώσεις του εσωτερικού ελεγκτή όσον αφορά τη διαχείριση των κινδύνων του δίνουν τη δυνατότητα να ενεργεί ως σύμβουλος της διοίκησης και των ανωτέρων στελεχών προκειμένου να προστατέψει τις οργανωτικές δομές και την εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών του Ηνωμένου Βασιλείου, οι τέσσερις σημαντικότερες αρμοδιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρίας είναι να: α) Αξιολογεί τους κινδύνους, β) Αξιολογεί τους ελέγχους και να συμβουλεύει τους διευθυντές σε όλα τα επίπεδα, γ) Συνεργάζεται με άλλους παρόχους διασφάλισης, δ) Προβαίνει σε λεπτομερή ανάλυση των εταιρικών λειτουργιών και να επιβεβαιώνει τις πληροφορίες που σχετίζονται με τα οικονομικά στοιχεία του οργανισμού.

- **Αξιολόγηση των κινδύνων:** Η διοίκηση έχει ως καθήκον να εντοπίζει τους κινδύνους που αντιμετωπίζει ο οργανισμός και να καταλαβαίνει με ποιον τρόπο μπορούν αυτοί να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων του, εάν δε διαχειριστούν αποτελεσματικά. Τα ανώτερα στελέχη και οι

διοικούντες οφείλουν να κατανοούν το βαθμό κινδύνου που ο οργανισμός μπορεί να ανταπεξέλθει και να εφαρμόζουν ελέγχους και άλλες ασφαλιστικές δικλίδες έτσι ώστε να εξασφαλίζουν ότι δε θα ξεπεραστούν τα όρια αυτά. Δεδομένων των πιο πολύπλοκων εταιρικών δομών της σύγχρονης εποχής, καθώς και των πιο διαφοροποιημένων μορφών κινδύνου, οι τεχνικές εσωτερικού ελέγχου έχουν αλλάξει σημαντικά. Η πιο παραδοσιακή προσέγγιση προέβλεπε πιο πολύ αντιδραστικές μορφές ελέγχου (re-active), βασισμένες στα αποτελέσματα, ενώ οι σύγχρονες προσεγγίσεις επιτάσσουν τη διενέργεια προληπτικών ελέγχων (pro-active), βασισμένων στον κίνδυνο μιας προσέγγισης πιο προληπτικής. Με τις μεθόδους αυτές, δίνεται η δυνατότητα στον εσωτερικό ελεγκτή να προβλέψει πιθανές μελλοντικές ανησυχίες και ευκαιρίες που παρέχουν δυναμική διασφάλιση, καθώς και να παράσχει πιο εξειδικευμένες συμβουλές στους διοικούντες, όπου είναι πιο απαραίτητο.

- **Αξιολόγηση των ελέγχων και παροχή συμβουλών προς τους διευθυντές όλων των επιπέδων:** Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στην αξιολόγηση των εταιρικών ελέγχων έχει έναν ευρύτατο ρόλο, γιατί εμπλέκεται σε ένα μεγάλο φάσμα λειτουργιών και διεργασιών, σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού. Η εργασία του εσωτερικού ελεγκτή εκτείνεται από την κριτική επισκόπηση της εταιρικής κουλτούρας, όσον αφορά τη διαχείριση των κινδύνων, έως και την αξιολόγηση των πρακτικών εφαρμογών που αποσκοπούν στην επισκόπηση του κατά πόσο αυτές οι πρακτικές εφαρμόζονται σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης και των ανώτερων στελεχών.
- **Συνεργασία με άλλους παρόχους διασφάλισης:** Η εύλογη διαβεβαίωση, ότι οι κίνδυνοι διαχειρίζονται αποτελεσματικά, προς τους διοικούντες και τα ανώτερα στελέχη της εταιρίας, δεν είναι ο αποκλειστικός σκοπός της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου. Υπάρχει πιθανότητα να υπάρχουν κι

άλλοι πάροχοι διασφάλισης που εκτελούν παρόμοιο έργο, όπως για παράδειγμα οι εξωτερικοί συνεργάτες που εξειδικεύονται στην εφαρμογή προγραμμάτων διαχείρισης κινδύνου, οι εμπειρογνώμονες κτλ.

- **Ανάλυση λειτουργιών και επιβεβαίωση πληροφοριών:** Η διαχείριση πολύτιμων οργανωτικών πόρων και η επίτευξη των στόχων απαιτεί πολύπλοκα συστήματα διαδικασίες και καταρτισμένο ανθρώπινο δυναμικό. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συνεργάζονται στενά με τους υπεύθυνους των τμημάτων της εταιρίας και τα ανώτερα στελέχη, έτσι ώστε να επισκοπήσουν αποτελεσματικά τις εταιρικές διαδικασίες και στη συνέχεια να αναφέρουν τα ευρήματά τους στους αρμόδιους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι άριστοι γνώστες των στρατηγικών στόχων του οργανισμού, στον οποίο απασχολούνται, καθώς και του ευρύτερου κλάδου στον οποίο αυτός δραστηριοποιείται, έτσι ώστε να έχει όσο το δυνατόν πιο σαφή κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι λειτουργίες, οποιουδήποτε μέρους του οργανισμού, εκτελούνται και συσχετίζονται.<sup>28</sup>

### 3.7 Εξωτερικός Έλεγχος

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

---

<sup>28</sup> <sup>28</sup> Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

καθώς και σχετικά με την εναρμόνιση τους με τα εγχώρια και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Οι βασικές λειτουργίες του εξωτερικού ελέγχου είναι<sup>29</sup>:

- 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.
- 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

---

<sup>29</sup>Τσακλάγκανος Α. (2015), Ελεγκτική, Εκδόσεις Κυριακίδη



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.

### **3.8 Σύγκριση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου**

Ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος είναι δυο εντελώς διαφορετικές εργασίες μεταξύ τους, 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 εξής<sup>30</sup>:

- 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 εταιρικής διακυβέρνησης. 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.

---

<sup>30</sup> Παπαδάτου Θ. (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

- Ο εσωτερικός έλεγχος προσεγγίζει την απάτη για όλες τις λειτουργίες του οργανισμού ενώ ο εξωτερικός έλεγχος μόνο αυτές που είναι οικονομικής φύσεως.

### **3.9 Συμπεράσματα κεφαλαίου**

Όπως και με οποιαδήποτε άλλη διαδικασία εντός του οργανισμού, ο εσωτερικός έλεγχος απαιτεί κατάλληλο σχεδιασμό και προγραμματισμό, ορισμό, συνεπή εφαρμογή και έλεγχο για να είναι αποτελεσματικός. Ο υπεύθυνος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να έχει την αμέριστη συμπαράσταση της διοίκησης προκειμένου να ασκήσει αποτελεσματικά το έργο του. Σε αντάλλαγμα της εμπιστοσύνης και της στήριξης αυτής, οι εσωτερικοί ελεγκτές προσπαθούν με επιμέλεια να παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες που η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει για το στρατηγικό σχεδιασμό των εταιρικών στόχων, αλλά και οποιοσδήποτε άλλες διαδικασίες λήψης αποφάσεων.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

## ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

### 4.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται αναλυτικά η αποστολή και το έργο του τμήματος εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, έτσι όπως προσδιορίζονται από τα διεθνή πρότυπα ελέγχου. Παρότι το έργο των διαφόρων τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, παγκοσμίως, διεξάγεται κάτω από διαφορετικά νομικά και πολιτιστικά περιβάλλοντα και σε επιχειρήσεις που διαφέρουν ως προς τον σκοπό, το μέγεθος, την πολυπλοκότητα, τις εταιρικές τους δομές, καθώς και ως προς τα άτομα που απαρτίζουν το ανθρώπινο δυναμικό και κάθε άλλο τρίτο ενδιαφερόμενο μέρος, η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι θεμελιώδης, προκειμένου οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους.

### 4.2 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.

### 4.3 Δομή και Περιεχόμενο της IFAC

Η IFAC ιδρύθηκε το 1977 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 έχοντα 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)<sup>31</sup> θεωρούν ότι η IFAC έχοντας την υποστήριξη ισχυρών οργανώσεων όπως η Ε.Κ, η Παγκόσμια Τράπεζα, το IOSCO και το Φόρουμ 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

---

<sup>31</sup> Loft A., Humphrey C., Turley S. (2006), <<In pursuit of global regulation>>, Accounting Auditing & Accountability Journal, vol. 19, no.3, p.428-451

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.

#### 4.4 Σκοπός των Προτύπων

Βάσει του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, ο σκοπός των προτύπων είναι να:

- Καθοδηγούν ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής.
- Θέτουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου.
- Παρέχουν ένα πλαίσιο για την εφαρμογή και προώθηση ενός ευρέος φάσματος προστιθέμενης αξίας υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.
- Υιοθετούν βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα Πρότυπα περιλαμβάνουν δύο κύριες κατηγορίες, τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών (Attribute Standards) και τα Πρότυπα Διεξαγωγής (Performance Standards). Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν τον εσωτερικό έλεγχο. Τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών. Τα Διεθνή Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής έχουν εφαρμογή στο σύνολο των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης (assurance services) ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες (consulting services).<sup>32</sup>

Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή

---

<sup>32</sup> Institute of Internal Auditors, 2017.

συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλα θέματα. Η φύση και το εύρος ενός έργου διαβεβαίωσης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Γενικά, τρία μέρη συμμετέχουν στις υπηρεσίες διαβεβαίωσης: α) το άτομο ή η ομάδα που σχετίζεται άμεσα με τη μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλο θέμα (ο κάτοχος της διαδικασίας), β) το άτομο ή η ομάδα που διενεργεί την αξιολόγηση (ο εσωτερικός ελεγκτής) και γ) το άτομο ή η ομάδα που κάνει χρήση της αξιολόγησης (ο χρήστης).

Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες έχουν χαρακτήρα παραίνεσης και διενεργούνται γενικά κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του πελάτη. Η φύση και το πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη. Στις συμβουλευτικές υπηρεσίες γενικά εμπλέκονται δύο μέρη: α) το άτομο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές (ο εσωτερικός έλεγχος) και β) το άτομο ή η ομάδα που ζητά και λαμβάνει τις συμβουλές (ο πελάτης). Ο εσωτερικός ελεγκτής, όταν διενεργεί συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μην αναλαμβάνει ευθύνη διοικητικής φύσεως.

## **4.5 Παρουσίαση των Δ.Π.Ε<sup>33</sup>**

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

Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις

Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις

### **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

---

<sup>33</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

- 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

## 4.5.1 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. Κύριος στόχος της ελεγκτικής εταιρείας είναι η οργάνωση και η 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.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

## 4.5.2 Γενικές Αρχές και Ευθύνες<sup>35</sup>

### **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 εξηγεί παράλληλα 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 προέρχονται από απάτη είτε από λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών της δικλίδων.

---

<sup>35</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

(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

έλεγχου 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 εφαρμοστές 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 περιστάσεις, 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.

### **4.5.3 Εκτίμηση Κινδύνου και Ανταπόκριση στους**

#### **Εκτιμώμενους Κινδύνους<sup>36</sup>**

---

<sup>36</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

## **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 στη 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. Συγκεκριμένα, επικεντρώνεται στον τρόπο που ο ελεγκτής εφαρμόζει τα πρότυπα 315 και 330 κατά την κατανόηση της οντότητας, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων, που είναι σχετικές με τον έλεγχο, για να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους του ουσιώδους σφάλματος, καθώς και κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών για τον εντοπισμό αυτών των κινδύνων. 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 αποκτήσει 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.

## 4.5.4 Ελεγκτική Τεκμηρίωση<sup>37</sup>

### **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

---

<sup>37</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

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 επιβεβαιωθέντα 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. Πραγματοεύεται 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 αποκτήσει 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 αποκτά 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.

#### **4.5.5 Χρησιμοποίηση εργασίας άλλων ελεγκτών ή τρίτων<sup>38</sup>**

##### **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.

---

<sup>38</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

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.

#### **4.5.6 Συμπεράσματα Ελέγχου και Εκθέσεις<sup>39</sup>**

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

---

<sup>39</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.



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 γνώμων 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 σαφούς 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.

#### **4.5.7 Εξειδικευμένοι Τομείς<sup>40</sup>**

##### **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

---

<sup>40</sup> Βασίλειος Ι. Λουμιώτης & Βασίλειος Ν. Τζίφας (2012), Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Εκδόσεις Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

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.

## 4.6 Διενέργεια του Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017)<sup>41</sup>, η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την πραγματοποίηση των εξής βημάτων: 1) προκαταρκτική έρευνα, 2) σύνταξη προγράμματος ελέγχου, 3) επιτόπια εργασία, 4) εκθέσεις ελέγχου και 5) μεταγενέστερες ενέργειες.

### Προκαταρκτική έρευνα:

Είναι το πρώτο βήμα της αποτελεσματικής διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου. Έχει απαιτούνται έτσι ώστε να υποστηριχθεί και να δομηθεί το πρόγραμμα ελέγχου, καθώς και οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα εφαρμοστούν. Οι επιμέρους διαδικασίες που υλοποιούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή κατά το πρώτο αυτό βήμα είναι:

- Προετοιμασία: Επισκόπηση και έλεγχος των σχετικών, με τον έλεγχο, στοιχείων, μελέτη παρελθοντικών εκθέσεων ελέγχου και φύλλων εργασίας, αξιολόγηση της συνολικής εικόνας του οργανισμού και δημιουργία πλάνου διενέργειας του ελεγκτικού έργου.
- Κατάρτιση ερωτηματολογίων: Σύνταξη τυποποιημένων ερωτηματολογίων προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της οργάνωσης του

---

<sup>41</sup> Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

συστήματος ελέγχου.

- Διενέργεια συνεντεύξεων: Πραγματοποίηση συναντήσεων μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων των τμημάτων του οργανισμού προκειμένου να επεξηγηθεί ο σκοπός του ελέγχου, να καθοριστούν διοικητικά θέματα και να επιτευχθεί η μέγιστη δυνατή συνεργασία μεταξύ
- Γνώση των οργανωτικών δομών: Συγκέντρωση όσο το δυνατόν περισσότερων πληροφοριών σχετικά με τις δραστηριότητες του οργανισμού που πρόκειται να ελεγχθούν. Οι πληροφορίες αυτές είναι κρίσιμο να συλλεχθούν για ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων και θα πρέπει να περιλαμβάνουν λεπτομερώς τόσο το υλικό, όσο και το άυλο αλλά και το ανθρώπινο δυναμικό που εμπλέκεται σε αυτές.
- Επαφές με τη διοίκηση και το προσωπικό: Αξιολόγηση της διοίκησης μέσω της επισκόπησης του έργου της όσον αφορά την αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων της. Σε περίπτωση που διαπιστωθούν αδύναμα σημεία, θα πρέπει το έργο του εσωτερικού ελεγκτή να προσαρμοστεί αναλόγως έτσι ώστε οι ελεγκτικές διαδικασίες να είναι ανάλογες των περιστάσεων.
- Διενέργεια φυσικής επισκόπησης: Διενέργεια διαδικασιών ελέγχου αυτοπροσώπως από τον εσωτερικό ελεγκτή προκειμένου να αποκτηθεί με πληρέστερη εικόνα όσον αφορά τον τρόπο λειτουργίας των επιμέρους λειτουργιών του οργανισμού και να διαπιστωθούν άμεσα τυχόν προβλήματα και παραλείψεις.
- Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής: Διευκολύνουν τόσο το έργο του εσωτερικού ελεγκτή (ειδικά στην περίπτωση επισκόπησης πιο σύνθετων λειτουργιών), όσο και το έργο της αναφοράς που θα πρέπει να υποβληθεί προς την διοίκηση και τους προϊσταμένους του οργανισμού.
- Εκτίμηση των κινδύνων: Σύνταξη του προγράμματος ελέγχου βάσει αποτελεσματικού προσδιορισμού και εκτίμησης των κινδύνων που υπάρχουν σε κάθε δραστηριότητα. Ευθύνη του ελεγκτή είναι η επαρκής πληροφόρηση ως προς τις υφιστάμενες διαδικασίες εκτίμησης των κινδύνων που εφαρμόζει

η εταιρία (στην περίπτωση που διενεργεί τον έλεγχο αυτό για πρώτη φορά) και να τις αξιολογήσει βάσει ρεαλιστικών εκτιμήσεων.

- Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας: Με το πέρας της προκαταρκτικής έρευνας, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να κοινοποιήσει στη διοίκηση του οργανισμού τα ευρήματά του όσον αφορά: 1) τις σημαντικότερες αδυναμίες που εντοπίστηκαν, 2) τα προτεινόμενα βήματα ελέγχου που, κατά την κρίση του, θα πρέπει να εφαρμοστούν και 3) εκτίμηση του χρόνου που απαιτείται προκειμένου να έρθει εις πέρας το ελεγκτικό έργο.

### **Σύνταξη προγράμματος ελέγχου:**

Σε αυτό το στάδιο, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να προβεί στη σύνταξη του μακροπρόθεσμου και του βραχυπρόθεσμου (ετήσιου) προγράμματος ελέγχου. Στο μακροπρόθεσμο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνονται μεταβλητές, όπως το μέγεθος του οργανισμού, ο αναμενόμενος ρυθμός ανάπτυξης του και οι σημαντικότερες λειτουργίες κάθε οργανωτικής δραστηριότητας. Στο βραχυπρόθεσμο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να καθορίζονται η φύση του ελέγχου, οι στόχοι του, ο αριθμός των εργαζομένων που εκτιμάται ότι απαιτούνται για την περάτωση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και το εκτιμώμενο κόστος του ελεγκτικού έργου.

### **Επιτόπια Εργασία:**

Σε αυτό το στάδιο του ελέγχου περιλαμβάνονται όλες οι ενέργειες που θα πρέπει να κάνει ο εσωτερικός ελεγκτής με σκοπό να: α) επιβεβαιώσει την αποτελεσματική εφαρμογή των εταιρικών λειτουργιών και εργασιών και β) εντοπίσει εγκαίρως τα όποια σφάλματα και παραλείψεις υπάρχουν ή/και δύναται να αποτελέσουν σημαντικούς κινδύνους για την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού. Οι έλεγχοι τεκμηρίωσης των εργασιών εμπεριέχουν τις αναλυτικές διαδικασίες και τους λεπτομερειακούς ελέγχους.

### **Έκθεση Ελέγχου:**



Πρωταρχικός σκοπός της έκθεσης ελέγχου είναι η πληροφόρηση όλων των ενδιαφερόμενων μερών σχετικά με τα ευρήματα του ελεγκτικού έργου. Σημαντικό στοιχείο της έκθεσης ελέγχου είναι οι ελλείψεις, τα σφάλματα και οι ανακρίβειες που, τυχόν, διαπιστώθηκαν κατά τις ελεγκτικές διαδικασίες. Βάσει των ευρημάτων αυτών η διοίκηση οφείλει να λάβει σημαντικές αποφάσεις που θα προσδιορίσουν την πορεία του οργανισμού. Σύμφωνα με τους Νεγκάκη & Ταχυνάκη (2017)<sup>42</sup>, ένας βασικός σκοπός της διενέργειας του ελέγχου είναι ο εντοπισμός των σημείων όπου πρέπει να προωθηθούν βελτιώσεις του συστήματος και συνεπώς, όσο νωρίτερα ενημερώνεται η διοίκηση για τα σημεία προτεινόμενων βελτιώσεων, τόσο νωρίτερα θα αποφασισθούν και θα ληφθούν διορθωτικά μέτρα, επιτυγχάνοντας έτσι μεγιστοποίηση του οφέλους του οργανισμού.

#### **Μεταγενέστερες ενέργειες:**

Αποτελούν τις ενέργειες στις οποίες προβαίνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να αξιολογήσουν την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και το χρόνο εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση, ως αποτέλεσμα των ευρημάτων του ελέγχου. Όσο πιο ποιοτική και εμπειριστατωμένη είναι η έκθεση ελέγχου που υποβάλλει ο εσωτερικός ελεγκτής, τόσο πιο αποτελεσματικές θα είναι και οι ενέργειες της διοίκησης προς την κατεύθυνση της βελτίωσης ή/και της διόρθωσης των υφιστάμενων προβλημάτων ή παραλείψεων. Όσον αφορά την επιλογή των κατάλληλων διορθωτικών μέτρων αλλά και την εφαρμογή αυτών, ο συμβουλευτικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι αναγκαίος προκειμένου να διασφαλίσει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο το συμφέρον του οργανισμού.

## **4.7 Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Τα Δ.Π.Ε αποτελούν ένα πολύ σημαντικό εργαλείο στα χέρια του ελεγκτή, καθώς 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

---

<sup>42</sup> Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

είναι αρκετές οι αδυναμίες που υπάρχουν κυρίως στα σημεία που εστιάζουν στον εντοπισμό της απάτης, αλλά και στο εκτιμώμενο επίπεδο κινδύνου.

Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να γίνουν αρκετές αλλαγές και προσθήκες όσον αφορά τη μεθοδολογία που προτείνουν τα πρότυπα, ώστε να συμπεριληφθούν όσο το δυνατόν 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.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

# ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

### 5.1 Συμπεράσματα

Σε αντίθεση με τον εξωτερικό έλεγχο, ο οποίος επικεντρώνεται στον προσδιορισμό του κατά πόσον οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται στην ενδυνάμωση των εταιρικών δομών και στην αύξηση της προστιθέμενης αξίας του οργανισμού, μέσω της παροχής ποιοτικών ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών αλλά και μέσω της αποκάλυψης των αδυναμιών, των φαινομένων απάτης ή των μη αποτελεσματικών διαδικασιών που δύναται να υπάρχουν ή εντοπίζονται εντός του οργανισμού.

Η αποστολή του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι να αξιολογεί και όταν είναι απαραίτητο, να βελτιώνει, μέσω τεκμηριωμένων συστάσεων, την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων των επιχειρήσεων, των σχεδίων διαχείρισης κινδύνων και των συνολικών επιχειρηματικών διαδικασιών. Μια τυπική διαδικασία εσωτερικού ελέγχου αρχίζει με την αξιολόγηση των τρεχουσών διαδικασιών που εφαρμόζονται εντός του οργανισμού. Εν συνεχεία αναλύονται και συγκρίνονται τα αποτελέσματα της ανωτέρω αξιολόγησης με τους στόχους του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να προσδιοριστεί αν τα αποτελέσματα του ελέγχου συμμορφώνονται με τις εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες, καθώς και με τους κείμενους νόμους και κανονισμούς. Τέλος, οι ελεγκτές συντάσσουν την έκθεση ελέγχου για να παρουσιάσουν τα ευρήματά τους στο διοικητικό συμβούλιο ή στην ελεγκτική επιτροπή, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο και σε οποιονδήποτε άλλο ενδιαφερόμενο που σχετίζεται με την επιχείρηση-οργανισμό.

Η συμμόρφωση με τα Πρότυπα Ελέγχου και ο σεβασμός των Βασικών Αρχών που

διέπουν το επάγγελμα, καθώς και των σχετικών Κανόνων Ηθικής και Δεοντολογίας, είναι υψίστης σημασίας προκειμένου να διασφαλιστεί η αντικειμενικότητα και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή. Η σωστή εφαρμογή του ελέγχου έχει ως προαπαιτούμενο την ύπαρξη ενός επαρκούς και ολοκληρωμένου ρυθμιστικού πλαισίου 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
- Γρηγοράσκος Θ. (1989), <<Γενικές Αρχές Ελεγκτικής>>, Εκδόσεις Σμπύλιας, Σώμα Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα.
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (2009), <<Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας>>, Αθήνα.
- Καζαντζής Χ. (2006), <<Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων>>, Εκδόσεις BusinessPlus, 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 Ελεγκτικής>>, 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. (2017), <<ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ-ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ, Θεωρία και Εφαρμογές>>, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
- 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. (2015), <<Ελεγκτική>>, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη

### **Ξενόγλωση 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
- 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)

- SchroederRichard, 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/>



