



**ΑΝΩΤΑΤΟ
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ
Κ Ρ Η Τ Η Σ**



**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θ Ε Μ Α:

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΦΑΣΟΥΛΑΚΗ ΜΑΡΙΑ Α.Μ.:7515

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΔΟΞΑΣΤΑΚΗ ΚΑΛΛΙΟΠΗ

Αντί Προλόγου

Η παρούσα εργασία συντάχθηκε για τις ανάγκες της πτυχιακής μου εργασίας, του γνωστικού αντικείμενου «**Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου**» (ΔΕΠ), για το Τμήμα Λογιστικής, του Ανώτατου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Κρήτης (Α.Τ.Ε.Ι Κρήτης).

Η εργασία αυτή περιλαμβάνει μια σύνοψη των βασικών οδηγιών όλων των ΔΕΠ, που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων και Διασφάλισης, με αναλυτικότερη παράθεση των οδηγιών των σημαντικότερων ΔΕΠ που αναφέρονται στην ανάθεση, το σχεδιασμό και την τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, καθώς και τη διατύπωση του πορίσματος ελέγχου. Η Ελεγκτική είναι ένας από τους πιο δυναμικούς κλάδους της οικονομικής των επιχειρήσεων, και οι συνεχείς εξελίξεις στα λογιστικά πράγματα επιβάλλουν τη διαρκή εγρήγορση του κάθε μελετητή για τη παρακολούθηση του κλάδου αυτού.

Όσο φιλόδοξα λοιπόν και αν ξεκινήσει κανείς να γράψει για ένα γνωστό αντικείμενο, στο τέλος γεύεται την όχι και τόσο ευχάριστη εμπειρία να έχει χρησιμοποιήσει ουκ ολίγες πηγές χωρίς να καταφέρει να παρουσιάσει την Πλήρη εικόνα του θέματος αυτού. Παρά μόνο μια διαφορετική και ίσως χρήσιμη σύνθεση του..

Η συγκεκριμένη εργασία, όπου έγινε στα πλαίσια της πτυχιακής μου, απευθύνεται στους καθηγητές μου, επίσης σε φοιτητές που ακολουθούν προγράμματα σπουδών με ειδίκευση στην Ελεγκτική και Λογιστική και τέλος σε κάθε ενδιαφερόμενο που επιδιώκει να ασχοληθεί επαγγελματικά με το αντικείμενο αυτό.

Το περιεχόμενο όμως και η δομή της παρούσας εργασίας αντανακλά κυρίως στη προσπάθεια κατανόησης των βασικών οδηγιών των ΔΕΠ που απαιτείται για την αποτελεσματικότερη εκτέλεση των Ελεγκτικών καθηκόντων τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κεφάλαιο 1^ο: Συνοπτική Παρουσίαση Δ.Ε.Π.

1.1 Εισαγωγή	7
1.2 Αρμοδιότητες του IAASB.....	9

Κεφάλαιο 2^ο: Επιστημονικές σε Βασικά Θέματα ΔΕΠ

2.1 Ποιοτικός Έλεγχος (ΔΠΠΕ 1)	25
2.1.1 Ευθύνες Καθοδήγησης για Ποιοτικά μέσα στην Ελεγκτική Εταιρεία... 26	
2.1.2 Δεοντολογικές Απαιτήσεις.....	27
2.1.3 Ανεξαρτησία	27
2.1.4 Αποδοχή & Διατήρηση Ελεγκτικού Έργου & Συναφών Υπηρεσιών... 29	
2.1.5 Ανθρώπινο Δυναμικό	30
2.1.6 Ανάθεση Ευθυνών σε Ελεγκτικές Ομάδες.....	31
2.1.7 Διεκπεραίωση Ελεγκτικού Έργου.....	32
2.1.8 Συνεννόηση.....	32
2.1.9 Διαφορές Γνώμης.....	33
2.1.10 Ποιοτικός Έλεγχος του Ελεγκτικού Έργου	33
2.1.11 Παρακολούθηση	36
2.1.12 Παράπονα & Καταγγελίες	38
2.1.13 Τεκμηρίωση	38
2.2 Ελεγκτική Τεκμηρίωση	39
2.2.1 Σκοπός της Ελεγκτικής Τεκμηρίωσης	39
2.2.2 Η Φύση της Ελεγκτικής Τεκμηρίωσης	40
2.2.3 Μορφή, Περιεχόμενο & Έκταση των Φύλλων Εργασίας	40
2.2.4 Ελεγκτική Τεκμηρίωση των Προσδιοριστικών Χαρακτηριστικών των Θεμάτων που Ελέγχονται	42
2.2.5 Σημαντικά Θέματα.....	43
2.2.6 Τεκμηρίωση των Αποκλίσεων από τις Βασικές Αρχές & τις Θεμελιώδεις Διαδικασίες.....	44
2.2.7 Προσδιορισμός του Συντάξαντος & του Επισκοπήσαντος	45

2.2.8 Σύνταξη του Τελικού Ελεγκτικού Αρχείου.....	45
2.2.9 Αλλαγές στην Ελεγκτική Τεκμηρίωση.....	46
2.2.10 Φύλλα Εργασίας (Φ.Ε.).....	47
2.3 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις.....	47
2.4 Αρχικές Αναθέσεις – Υπόλοιπα Έναρξης.....	49
2.5 Έλεγχος Αποτιμήσεων στην Εύλογη Αξία.....	50
2.6 Μεταγενέστερα γεγονότα	52
2.7 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή	55
2.8 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Εμπειρογνώμονα	56

Κεφάλαιο 3^ο: Μεθοδολογία Αξιολόγησης Ελεγκτικού Κινδύνου, στο Πλαίσιο της Αποδοχής & του Σχεδιασμού του Ελεγκτικού Έργου

3.1 Ελεγκτικός Κίνδυνος	59
3.1.1 Έννοια Ελεγκτικού Κινδύνου.....	59
3.1.2 Συστατικά Ελεγκτικού Κινδύνου	61
3.1.3 Μοντέλο Ελεγκτικού Κινδύνου	64
3.1.4 Εξειδίκευση του Μοντέλου του Ελεγκτικού Κινδύνου	65
3.2 Μεθοδολογία Αξιολόγησης του Ελεγκτικού Κινδύνου στο Πλαίσιο Αποδοχής του Σχεδιασμού του Ελεγκτικού Έργου	66
3.3 Πρακτικό Παράδειγμα Εφαρμογής στην Εταιρεία ANEK LINES A.E. της Μεθοδολογίας Αξιολόγησης του Ελεγκτικού Έργου.....	67

Κεφάλαιο 4^ο: Μεθοδολογία Καθορισμού του Επιπέδου της Ελεγκτικής Σημαντικότητας με Πρακτικά Παραδείγματα Εφαρμογής

4.1 Ελεγκτική Σημαντικότητα.....	79
4.2 Βασικά Ερωτήματα	80

Κεφάλαιο 5^ο: Μεθοδολογία Επιλογής Δείγματος Ελέγχου

5.1 Ελεγκτική Δειγματοληψία	81
5.2 Βασικά Ερωτήματα	88

Κεφάλαιο 6^ο: Έκθεση Ελέγχου – Διατύπωση Παρατηρήσεων & Γνώμης Ελέγχου

6.1 Διάκριση Ελεγκτικών Έργων.....	89
------------------------------------	----

6.2 Θέματα που Περιλαμβάνονται στην Παράγραφο Παρατηρήσεων & στην Παράγραφο Έμφασης.....	89
6.3 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά Παρατηρήσεων	92
6.4 Προβληματισμοί στη Διατύπωση Γνώμης Ελεγκτή στην Έκθεση Ελέγχου	93
Βιβλιογραφία	98

ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΦΕΚ 1589/2004

Τα Ελληνικά Πρότυπα που αντιστοιχούν στα ΔΕΠ-IAS από της δημοσίευσής 22/11/2004 η υιοθέτησή τους γίνεται υποχρεωτική.

Έλεγχος εναρμονισμένος όπου ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων & τον ανταγωνισμό σε ισότιμη βάση για εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου οριοθετούν τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Υπαγορεύουν υποχρεώσεις & δικαιώματα των ορκωτών ελεγκτών. Καθορίζουν τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνουν οι ελεγκτές διενεργώντας έλεγχο.

Μη αναγνώριση των ΔΕΠ έως το 2004. Αποτέλεσμα να μην καλύπτονται νομικά για να τα εφαρμόσουν με δικιά τους πρωτοβουλία οι ορκωτοί ελεγκτές. Για τα Ελληνικά δικαστήρια ίσχυαν τα Ελεγκτικά Πρότυπα του 1979.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

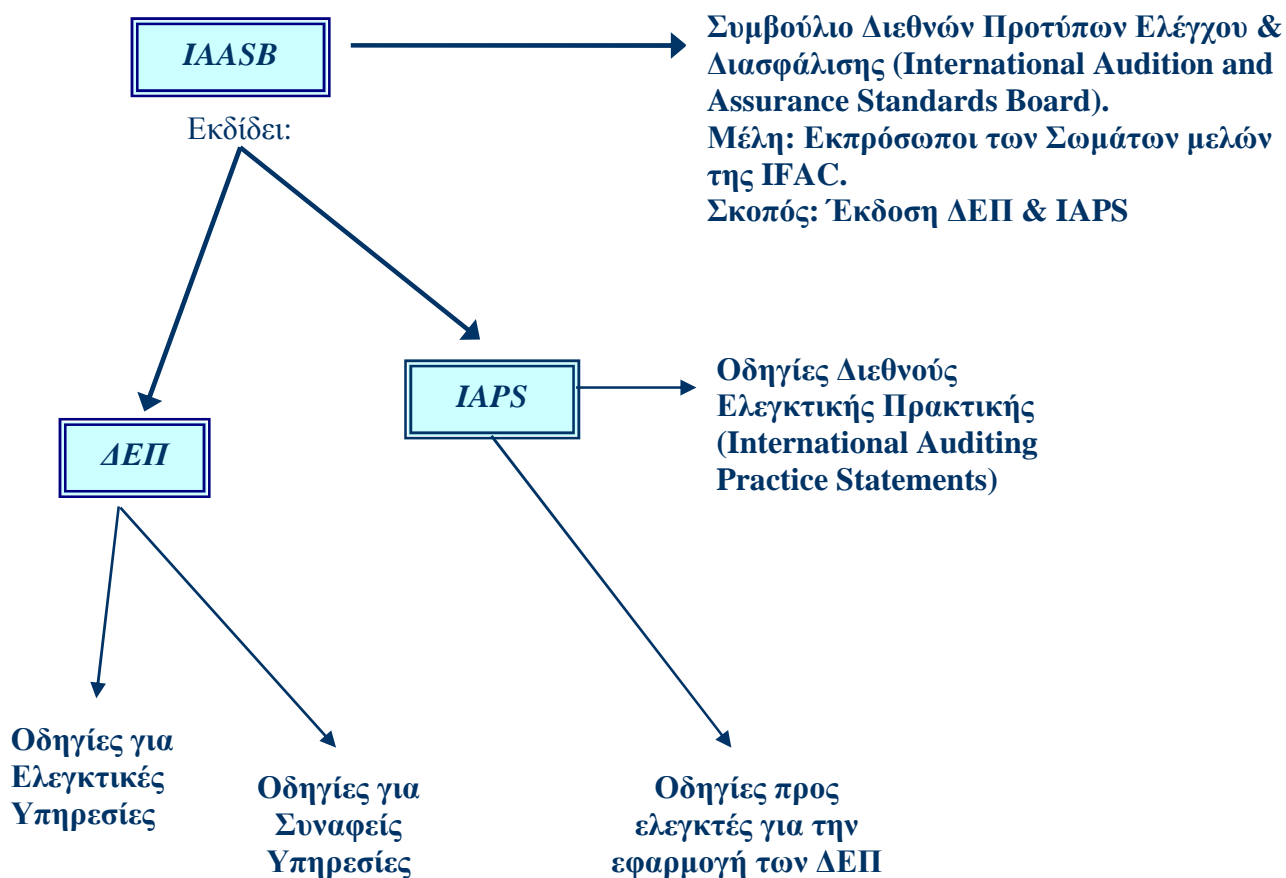
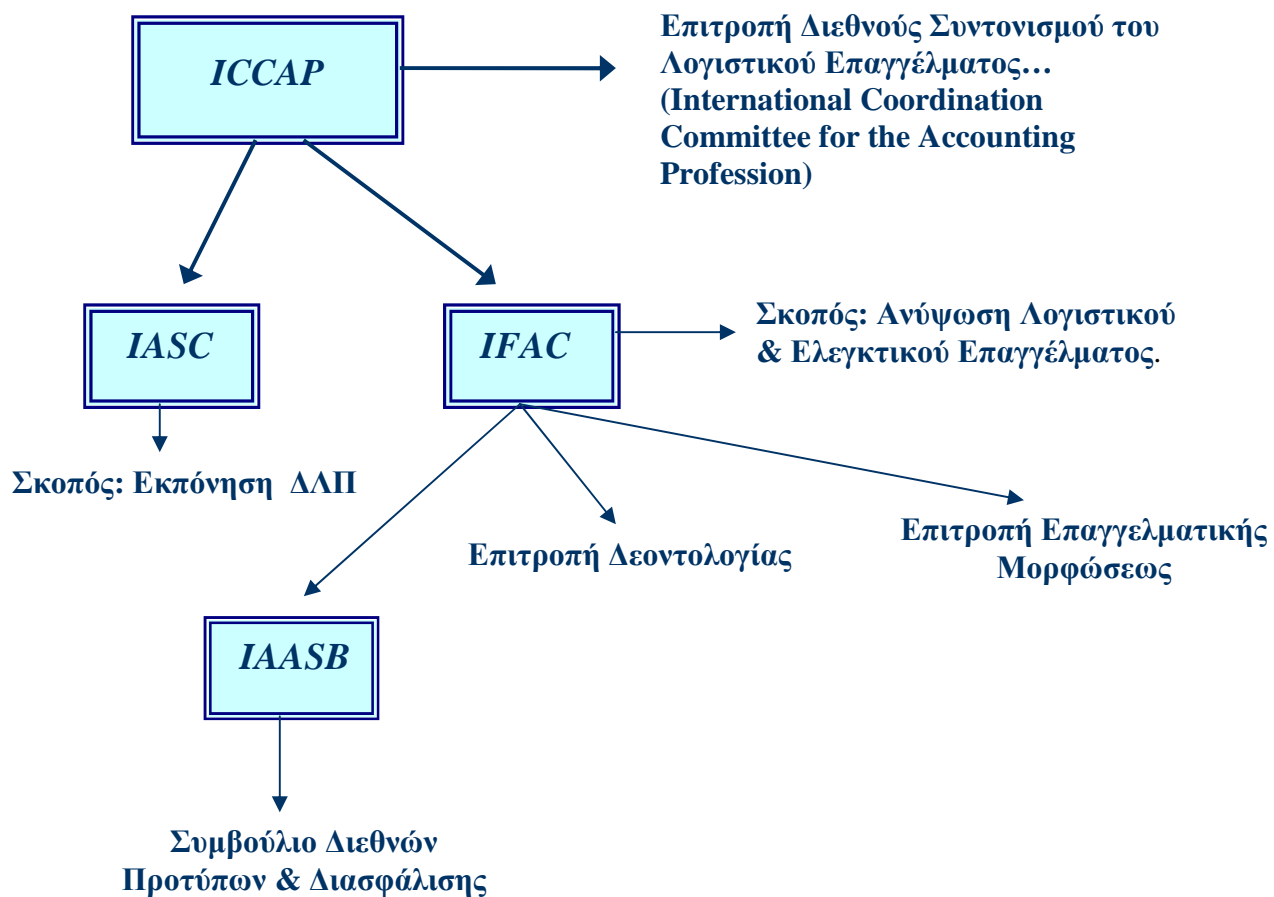
Τα Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards) αποτελούν το νομοθετικό πλαίσιο με βάση το οποίο ορίζονται οι αρχές και οι διαδικασίες, με βάση τις οποίες εκτελείται το ελεγκτικό έργο.

Λειτουργούν πλέον ως υποχρεωτική καθοδήγηση για όλους τους επαγγελματίες που ασκούν εσωτερικό έλεγχο. Η κατανόηση και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων βελτιώνει την εταιρική διακυβέρνηση, ενώ παράλληλα στηρίζει το έργο των Επιτροπών Ελέγχου και της Διοίκησης.

Όπως και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που αποσκοπούν στην ομοιόμορφη τήρηση των οικονομικών καταστάσεων, έτσι και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Auditing Standards), τα οποία εκδίδονται από το «Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης» (International Auditing and Assurance Standards Board «IMSB»), αποσκοπούν στην επίτευξη της ομοιόμορφης εκτέλεσης, σε διεθνές επίπεδο, του ελεγκτικού έργου, προς όφελος των χρηστών του έργου αυτού.

Η λειτουργία των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου και των Εσωτερικών Ελεγκτών με βάση τα ποσοστά αυτά, εδραιώνει τον επαγγελματισμό τους και έχει πολλαπλά οφέλη για τους οργανισμούς για τους οποίους παρέχουν τις υπηρεσίες τους, ενώ παράλληλα αποτελεί τη βάση της προβλεπόμενης από το νόμο αξιολόγησης των μονάδων εσωτερικών ελέγχων μιας εταιρίας.

Στο σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα αρμόδια όργανα της IFAC (International Federation of Accountants) που εκδίδουν τα **Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)**. Να επισημανθεί ότι η Επιτροπή Διεθνούς Συντονισμού του Λογιστικού Επαγγέλματος (ICCAP) έπαψε να λειτουργεί όταν ιδρύθηκε η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Επίσης, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχει πλέον αντικατασταθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).



Για να εκδοθεί ένα **ΔΕΠ** πρέπει να ακολουθηθούν τέσσερα (4) βήματα.

Αυτά είναι:

1. Επιλογή θέματος από IAASB
2. Ανάθεση θέματος σε υποεπιτροπή για μελέτη και υποβολή σχεδίου
3. Έγκριση σχεδίου από IAASB και διανομή στα Σώματα Μέλη της IFAC, για υποβολή σχετικών προτάσεων
4. Έγκριση οριστικού ΔΕΠ με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία

Αρμοδιότητες του IAASB

Όπως προαναφέρθηκε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) είναι το αρμόδιο όργανο έκδοσης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Standards of Auditing «ISA»), τα οποία εφαρμόζονται σε ελέγχους ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (κωδ. 100 – 999). Το Συμβούλιο αυτό λειτουργεί υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

Εκτός από τα ΔΕΠ το IAASB, εκδίδει επίσης, τα Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements «ISREs») που εφαρμόζονται σε επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (κωδ. 2000 – 2699), τα Διεθνή Πρότυπα για Διασφαλιστικές Αναθέσεις (International Standards on Assurance Engagements «ISAEs») που εφαρμόζονται σε διασφαλιστικές αναθέσεις, εκτός ελέγχων και επισκοπήσεων (κωδ. 3000 – 3699), και τα Διεθνή Πρότυπα για Συναφείς Υπηρεσίες (International Standards on Related Services «ISRSs») που εφαρμόζονται σε προσυμφωνημένες διαδικασίες (κωδ. 4000 – 4699).

Όλες οι υπηρεσίες που καλύπτονται από τα Πρότυπα Αναθέσεων του «IAASB», λειτουργούν υπό την αιγίδα των Διεθνών Προτύπων για Ποιοτικό Έλεγχο (International Standards of Quality Control «ISQCs»).

Επίσης, το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης «IAASB» εκδίδει και τις Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (International Auditing Practice Statements «IAPS»). Οι οδηγίες αυτές παρέχουν επεξηγήσεις και πρακτική βοήθεια στους επαγγελματίες ελεγκτές για την αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

Ειδικότερα, το IAASB εκδίδει τις εξής οδηγίες :

- Οδηγίες Διεθνούς Πρακτικής για Αναθέσεις Επισκόπησης (International Review Engagement Practice Statement «IREPSs»).
- Οδηγίες Διεθνούς Πρακτικής για Διασφαλιστικές Αναθέσεις (International Assurance Engagement Practice Statement «IAEPSs»)
- Οδηγίες Διεθνούς Πρακτικής για Συναφείς Υπηρεσίες (International Related Services Practice Statement «IRSPSs»).

Παράλληλα όμως, γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση και παρατίθενται θέματα που αφορούν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα:

Κεφάλαιο 1^ο: Συνοπτική Παρουσίαση ΔΕΠ

ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου ISQCS ΔΕΠ 1

Με βάση το πρότυπο αυτό κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να καθιερώσει βασικές αρχές και ουσιαστικές διαδικασίες με ευθύνη της Διοίκησης της, ώστε να παρέχει σε αυτή εύλογη διασφάλιση ότι τηρούνται τα επαγγελματικά πρότυπα, με σκοπό να υιοθετήσει επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα ποιοτικού ελέγχου για ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Το σύστημα ποιοτικού ελέγχου, πρέπει να είναι καταγεγραμμένο και γνωστοποιείται στο προσωπικό της κάθε ελεγκτικής εταιρείας.

Η σχετική ενημέρωση του προσωπικού πρέπει να περιλαμβάνει τους επιδιωκόμενους στόχους, το μήνυμα της προσωπικής ευθύνης για την ποιότητα κάθε έργου, καθώς επίσης και ενθάρρυνση για υποβολή απόψεων και προτάσεων σε θέματα ποιοτικού ελέγχου.

1.2 Αρχές που διέπουν τον Έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ΔΕΠ 200

Στο πρότυπο αυτό αναφέρεται ότι ο έλεγχος παρέχει εύλογη διασφάλιση και ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Σκοπός του ελέγχου, είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή ως προς το αν οι καταστάσεις αυτές έχουν συνταχθεί από ουσιώδη άποψη και είναι σύμφωνο με το πλαίσιο λογιστικών κανόνων.

1.3 Όροι Ανάθεσης Ελέγχου ΔΕΠ 210

Οι βασικότερες οδηγίες του Προτύπου αυτού είναι:

- α)** Ενέργειες που πρέπει να προβεί ο ελεγκτής πριν την αποδοχή του ελέγχου
- ⤴ Αρχική κατανόηση της υπό έλεγχο οικονομικής μονάδας
 - ⤴ Διερεύνηση τήρησης προϋποθέσεων του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας
 - ⤴ Προκαταρκτική αξιολόγηση του ελεγκτικού κινδύνου, προκειμένου να αποφασιστεί η αποδοχή του ελεγκτικού έργου.
 - ⤴ Επικοινωνία με τον απερχόμενο ελεγκτή.
- β)** Για κάθε έλεγχο πρέπει να υπογράφεται μεταξύ των μερών αυτών Επιστολή Ανάθεσης Ελέγχου. Η επιστολή αυτή τεκμηριώνει την αποδοχή του ελέγχου από τον ελεγκτή, την έκταση του ελέγχου, τις ευθύνες του ελεγκτή, την αμοιβή του ελέγχου κ.λ.π.
- γ)** Επαναλαμβανόμενοι Έλεγχοι
- Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει αν απαιτείται η αναθεώρηση των όρων της ανάθεσης καθώς και κατά ποσό υπάρχει ανάγκη να γίνει υπόμνηση στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.
- δ)** Αποδοχή μιας αλλαγής στην ανάθεση ελέγχου
- ⤴ Ο ελεγκτής που καλείται, πριν την ολοκλήρωση της εργασίας του, να αλλάξει τους όρους την Ανάθεσης Ελέγχου, θα πρέπει να εξετάσει την ορθότητα της πράξης του.
 - ⤴ Ο ελεγκτής δεν πρέπει να συμφωνήσει σε αλλαγή των όρων της ανάθεσης, όταν δεν υπάρχει λογική αιτιολόγηση.
 - ⤴ Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να συμφωνήσει στην αλλαγή των όρων της ανάθεσης και δεν του επιτρέπεται η συνέχιση και η ολοκλήρωση του

ελεγκτικού έργου, οφείλει να αποσυρθεί από τον έλεγχο.

1.4 Ποιοτικός έλεγχος για ελέγχους Ιστορικής Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ΔΕΠ 220

Ο σκοπός του παρόντος ΔΕΠ είναι να καθιερώσει πρότυπα και να παράσχει οδηγίες στις ελεγκτικές εταιρείες, σχετικά με διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου που πρέπει να εφαρμόζουν σε ελέγχους ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Το ελεγκτικό έργο εποπτεύεται και καθοδηγείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής ομάδας, που είναι ο εντολοδόχος της ελεγκτής ή άλλος συνεργάτης του.

Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής ομάδας πρέπει να αναλάβει την ευθύνη για την ποιότητα κάθε ανατιθέμενου σ' αυτόν ελεγκτικού έργου και να ενημερώνει συνεχώς τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας για τη σπουδαιότητα της ποιότητας κάθε διενεργηθέντος ελέγχου.

1.5 Ελεγκτική Τεκμηρίωση ΔΕΠ 230

Σύμφωνα με το ΔΕΠ 230, “έμπειρος ελεγκτής” είναι το πρόσωπο το οποίο έχει την εύλογη κατανόηση:

- *των ελεγκτικών διαδικασιών*
- *των ΔΕΠ και των νομικών και κανονιστικών διατάξεων που ισχύουν*
- *του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, στο λειτουργεί η οικονομική μονάδα*
- *των ελεγκτικών θεμάτων και των θεμάτων που σχετίζονται με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση στον τομέα που δραστηριοποιείται η οικονομική μονάδα.*

Το ΔΕΠ αυτό ορίζει την “ελεγκτική τεκμηρίωση” ως το αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που έχουν διενεργηθεί, τα σχετικά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί, καθώς και τα συμπεράσματα στα οποία ο ελεγκτής έχει καταλήξει από τον έλεγχό του.

Ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώσει, εγκαίρως, τα σημαντικά θέματα του ελέγχου με τη συγκέντρωση επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών

στοιχείων για την υποστήριξη της διατυπούμενης ελεγκτικής του γνώμης, καθώς και την τεκμηρίωση ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Δ.Ε.Π.

Σκοπός της ελεγκτικής τεκμηρίωσης

Εκτός από τους στόχους αυτούς, η ελεγκτική τεκμηρίωση εξυπηρετεί:

α) Στην παροχή βοήθειας στην ελεγκτική ομάδα στα πλαίσια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου.

β) Την διατήρηση ενός αρχείου θεμάτων διαρκούς σημαντικότητας για μελλοντικούς ελέγχους.

γ) Την ανάληψη της ευθύνης από την ελεγκτική ομάδα για το εκτελεσθέν ελεγκτικό έργο.

δ) Τη δυνατότητα σε έναν έμπειρο ελεγκτή να εκτελεί εξωτερικές έρευνες, σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές διατάξεις.

Η φύση της ελεγκτικής τεκμηρίωσης

Η ελεγκτική τεκμηρίωση περιλαμβάνει την αξιολόγηση του ελεγκτικού κινδύνου, την ανάπτυξη της στρατηγικής του ελέγχου, φύλλα εργασίας και προγράμματα ελέγχου συνδεδεμένα με το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου και τους ισχυρισμούς της Διοίκησης, αναλύσεις, περιλήψεις σημαντικών θεμάτων, επιβεβαιωτικές επιστολές, αλληλογραφία, συμβόλαια, συμφωνίες και άλλα σημαντικά στοιχεία.

Η ελεγκτική τεκμηρίωση κάθε ελεγκτικού έργου συγκεντρώνεται σε ένα αρχείο (Audit file) και μπορεί να καταχωρηθεί σε έντυπα ή σε άλλα ηλεκτρονικά μέσα.

1.6 Η ευθύνη του Ελεγκτή στη διαπίστωση Απάτης ή Λάθους κατά τον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων ΔΕΠ 240

1. Ευθύνη Διοίκησης

Η ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης ή σφάλματος βαρύνει με τη Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, η οποία πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλα συστήματα λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου. Τα συστήματα αυτά μειώνουν, πλην όμως δεν εξαλείφουν την πιθανότητα απάτης ή σφάλματος.

2. Ευθύνης Ελεγκτή

α) Να διατηρεί στάση “επαγγελματικού σκεπτικισμού” σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου, αναγνωρίζοντας την πιθανότητα ότι θα μπορούσε να υπάρξει ουσιώδης ανακρίβεια, λόγω απάτης ή λάθους.

β) Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, να αξιολογήσει τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών επί των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλονται σε απάτη ή σφάλμα.

γ) Να υποβάλλει ερωτήματα προς τη Διοίκηση σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, για τη διακριβώσει κατά πόσον έχει γνώση οποιαδήποτε πραγματικής, πιθανής ή υποτιθέμενης απάτης που να έχει επιπτώσεις στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

δ) Να υποβάλλει ερωτήματα σε εκείνους, που είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση της οικονομικής μονάδας, για οποιοδήποτε θέμα κρίνει απαραίτητο.

ε) Να αξιολογήσει και να προσδιορίσει τους κινδύνους παρείσφρησης ουσιωδών ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω ενεργειών απάτης.

στ) Να εξετάσει, εάν οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται στο τέλος του ελέγχου για τη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος, ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις, στο σύνολό τους, είναι σύμφωνες με την αποκτηθείσα γνώση του για την οικονομική μονάδα.

ζ) Όταν διαπιστώσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντικά ανακριβείς λόγω απάτης ή λάθους να εξετάσει τις επιπτώσεις στον έλεγχο.

1.7 Εξέταση Νόμων και Κανονισμών κατά τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων ΔΕΠ 250

1) Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και κατά την αξιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου, να αναγνωρίσει το ενδεχόμενο ότι η μη συμμόρφωση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις.

2) Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, να εξασφαλίσει επαρκή γνώση του νομοθετικού και του ρυθμιστικού πλαισίου, που διέπει την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τη δραστηριότητά της και προκαταρκτική αξιολόγηση του βαθμού συμμόρφωσης του ελεγχόμενου με το πλαίσιο αυτό.

3) Να εφαρμόσει περαιτέρω διαδικασίες οι οποίες να του επιτρέπουν τον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης της οικονομικής μονάδας με νόμους και κανονισμού, που θα μπορούσαν να έχουν σημαντικές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

1.8 Γνωστοποιήσεις Ελεγκτικών Ζητημάτων στους Υπεύθυνους Διοίκησης ΔΕΠ 260

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

Να ενημερώνει έγκαιρα τους υπεύθυνους της εταιρικής διακυβέρνησης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας για τα θέματα, που προέκυψαν από τον έλεγχο και για τα οποία είναι αρμόδιοι για την αντιμετώπισή τους.

Η ενημέρωση αυτή μπορεί να γίνει:

προφορικά, στις περιπτώσεις που υπάρχουν συχνές επαφές με τους αρμόδιους της εταιρικής διακυβέρνησης καθώς και γραπτά στις περιπτώσεις που επιβάλλεται από το μέγεθος, τη δομή λειτουργίας, καθώς και τις ακολουθούμενες διαδικασίες της οικονομικής μονάδας.

Η ενημέρωση αυτή είναι αναγκαία, επειδή διαλευκάνει τα θέματα και παράλληλα δίδεται η ευκαιρία στους αρμόδιους της εταιρικής διακυβέρνησης να παράσχουν περαιτέρω πληροφορίες και επεξηγήσεις επί των θεμάτων αυτών.

1.9 Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ΔΕΠ 300

Ο σχεδιασμός του ελέγχου αποσκοπεί στον προσδιορισμό των απαιτούμενων ελεγκτικών τεκμηρίων στα οποία ο ελεγκτής θα βασιστεί για να εκφράσει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ο βαθμός του σχεδιασμού του ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος και τον πολυπλοκότητα των εργασιών της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, τη γνώση και εμπειρία του ελεγκτή για αυτήν, καθώς και από την εμπειρία και ικανότητα της ελεγκτικής ομάδας

1.10 Γνώση της οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντος της και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας ΔΕΠ 315

- ▲ Να εξετάσει, σε περίπτωση χρησιμοποίησης πληροφοριών του παρελθόντος, αν έχουν επέλθει τυχόν αλλαγές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη συνάφεια των πληροφοριών αυτών στον τρέχοντα έλεγχο.

- ▲ Να εξασφαλίσει επαρκή γνώση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένου και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να μπορεί να προσδιορίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους και τις ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις, ως αποτέλεσμα ενεργειών απάτης και στη συνέχεια, να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες.

1.11 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Σπουδαιότητα) ΔΕΠ 315

Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του ποσού του λάθους ή της παράλειψης σε συνάρτηση με τις συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις. Δηλαδή το επίπεδο σημαντικότητας είναι το μέγιστο ποσό ανοχής ενός σφάλματος στα διάφορα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει, να συνεκτιμήσει τον παράγοντα της σημαντικότητας και τη σχέση του με τον ελεγκτικό κίνδυνο κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου.

1.12 Διαδικασίες του Ελεγκτή σε ανταπόκριση προς τους εκτιμώμενους κινδύνους ΔΕΠ 330

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να εξασφαλίσει γενική ανταπόκριση για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιωδών ανακρίβειών σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων.
2. Να σχεδιάσει και να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όπου ανταποκρίνονται στους εκτεθέντες κινδύνους παρείσφρησης ουσιωδών λαθών σε επίπεδο ισχυρισμών της διοίκησης.

Όταν η εκτίμηση των κινδύνων ύπαρξης ουσιωδών λαθών σε επίπεδο ισχυρισμών της διοίκησης βασίζεται στην προσδοκία ότι οι δικλείδες ασφαλείας του συστήματος λειτουργούν ικανοποιητικά, τότε να υποβάλλει σε δοκιμασία τη λειτουργία των δικλείδων ασφαλείας, ώστε να εξασφαλίσει επαρκή, κατάλληλα τεκμήρια ότι οι δικλείδες λειτούργησαν ικανοποιητικά, καθ' όλη τη διάρκεια της υπό έλεγχο περιόδου.

3. Να σχεδιάσει και να εκτελέσει άμεσες επαληθευτικές ελεγκτικές διαδικασίες, σε σχέση με κάθε ουσιαστική κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, ανεξάρτητα του

εκτιμηθέντος κινδύνου παρείσφρησης ουσιωδών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις.

4. Να διαπιστώσει εάν έχουν εξασφαλισθεί επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, που να μειώνουν τον κίνδυνο παρείσφρησης ουσιαστικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις, σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

1.13 Ελεγκτικές Εξετάσεις συναφείς με οικονομικές μονάδες που χρησιμοποιούν Υπηρεσία Οργάνωσης

ΔΕΠ 402

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να εξετάσει τη σημασία της Υπηρεσίας Οργάνωσης για την οικονομική μονάδα και τη σχέση της με τον έλεγχο.
2. Να εξετάσει την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή της Υπηρεσίας της Οργάνωσης και ελεγκτής καθώς και τη φύση και το περιεχόμενο της έκθεσης αυτής.
3. Να εξασφαλίσει εξασφαλίσει επαρκή γνώση, αν οι δραστηριότητες της Υπηρεσίας Οργάνωσης είναι σημαντικές και σχετικές με τον έλεγχο, ώστε να προσδιοριστεί και να αξιολογηθεί ο κίνδυνος ουσιώδους ανακρίβειας και σχεδιάσει τις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες σε συνάρτηση με τους εκτιμηθέντες κινδύνους.

1.14 Ελεγκτικά Τεκμήρια ΔΕΠ 500

1. Να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, με τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ουσιαστικών διαδικασιών, που θα του επιτρέψουν να καταλήξει σε λογικά συμπεράσματα, επί των οποίων να εδραιωθεί η ελεγκτική του γνώση.
2. Να επιζητήσει ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία να στηρίζουν την ακρίβεια και πληρότητα των πληροφοριών.
3. Για την εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, να διενεργήσει, τις εξής διαδικασίες:
 - **Επιθεώρηση**, δηλαδή εξέταση αρχείων, εγγράφων ή καταμέτρηση υλικών περιουσιακών στοιχείων.
 - **Παρακολούθηση**, δηλαδή παρακολούθηση μιας εξελικτικής πορείας ή διαδικασίας που εκτελείται από άλλους (π.χ. Απογραφή αποθεμάτων από την εταιρεία κ.λ.π.).
 - **Επιβεβαίωση**, δηλαδή αναζήτηση πληροφοριών από τρίτους (π.χ.

Αποστολή επιστολών σε πελάτες, τράπεζες για επιβεβαίωση των υπολοίπων τους κ.λ.π.) ή από πρόσωπα εντός της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

- **Επανυπολογισμός ή Επανεκτέλεση**, δηλαδή επαλήθευση της αριθμητικής ακρίβειας των δικαιολογητικών και των λογιστικών εγγράφων.
- **Αναλυτικές κριτικές διερευνήσεις**, δηλαδή ανάλυση σημαντικών δεικτών και τάσεως επί των οικονομικών καταστάσεων.

1.15 Ελεγκτικά Τεκμήρια – Πρόσθετη Έρευνα Ειδικών Θεμάτων ΔΕΠ 501

Οι βασικότερες οδηγίες του Προτύπου αυτού είναι οι εξής:

- 1. Παρακολούθηση φυσικής απογραφής των αποθεμάτων.**
- 2. Διερεύνηση εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων.**
- 3. Αποτίμηση και γνωστοποίηση μακροπρόθεσμων επενδύσεων.**
- 4. Πληροφόρηση κατά Τομέα.**

1.16 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις & Αρχικές

Αναθέσεις – Υπόλοιπα Έναρξης ΔΕΠ 505 και ΔΕΠ 510

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να εξετάσει αν και κατά πόσο η χρήση εξωτερικών επιβεβαιώσεων είναι απαραίτητη για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.
2. Να προσαρμόσει τις επιστολές εξωτερικής επιβεβαίωσης ανάλογα με το συγκεκριμένο ελεγκτικό στόχο.
3. Να ελέγξει την αξιοπιστία των λαμβανομένων απαντήσεων (π.χ. έλεγχος της αυθεντικότητας της απαντήσεως).
4. Να αξιολογήσει εάν τα αποτελέσματα της διαδικασίας εξωτερικής επιβεβαίωσης, καθώς και τα αποτελέσματα των λοιπών ελεγκτικών διαδικασιών, που έχει διενεργήσει, παρέχουν σε αυτόν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά αποδεικτικά τεκμήρια για τη διατύπωση γνώμης επί των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων.

1.17 Διαδικασίες Αναλυτικής Διερεύνησης ΔΕΠ 520

Οι βασικότερες οδηγίες του Προτύπου αυτού είναι οι εξής:

1. Κατά την αξιολόγηση του ελεγκτικού κινδύνου και το σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής πρέπει να διενεργήσει αναλυτική διερεύνηση και να συγκρίνει τις οικονομικές πληροφορίες της οικονομικής μονάδας.
2. Η αναλυτική διερεύνηση πρέπει να διενεργείται και κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου όπου μπορεί ευχερώς να συμπεραίνει εάν οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους συνάδουν με τη γνώση του για αυτήν.

1.18 Ελεγκτική Δειγματοληψία και

Άλλες Επιλεγμένες Επαληθευτικές Διαδικασίες ΔΕΠ 530

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Κατά το σχεδιασμό του δείγματος ελέγχου, να λάβει γνώση υπό τους ιδιαίτερους σκοπούς του ελέγχου και τις ιδιότητες του πληθυσμού από τον οποίο θα εξαχθεί το δείγμα.
2. Κατά το καθορισμό του μεγέθους του δείγματος, να εκτιμήσει αν και κατά πόσο μειώνεται ο δειγματοληπτικός κίνδυνος σε ένα αποδεικτικά χαμηλό επίπεδο.
3. Να επιλέξει τα κονδύλια του δείγματος με την προσδοκία ότι όλες οι μονάδες του δείγματος έχουν την ίδια ευχέρεια επιλογής από το πλήθος.
4. Να αξιολογήσει τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας, για να καθορίσει εάν η εκτίμηση του σχετικού χαρακτηριστικού του πληθυσμού επιβεβαιώνεται ή πρέπει να επανεξετασθεί.

1.19 Έλεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων ΔΕΠ 540

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες για να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με τις διενεργηθείσες λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης.
2. Κατά τον έλεγχο της λογιστικής εκτίμησης:
 - ▲ να αξιολογήσει τις ακολουθούμενες, από τη διοίκηση, διαδικασίες για τη διενεργηθείσα λογιστική εκτίμηση.

- ▲ Να χρησιμοποιήσει εμπειρογνώμονα για ανεξάρτητη λογιστική εκτίμηση και να συγκρίνει αυτή με την αντίστοιχη της διοίκησης.

1.20 Έλεγχος Αποτιμήσεων στην Εύλογη Αξία και Γνωστοποιήσεις ΔΕΠ 545

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Έλεγχος Αποτιμήσεων στην Εύλογη Αξία και Γνωστοποιήσεις.
2. Προκειμένου να αναπτύξει μια αποτελεσματική ελεγκτική προσέγγιση.
3. Μετά την απόκτηση της γνώσης αυτής, να εκτιμήσει τους κινδύνους ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών που σχετίζονται με τις αποτιμήσεις στην εύλογη αξία και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να προσδιορίσει τη φύση, την επιλογή του χρόνου και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.
4. Να εξασφαλίσει τεκμήρια για την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης να διεκπεραιώσει την εργασία αυτή.
5. Να επαληθεύσει τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τις αποτιμήσεις.
6. Να εξετάσει κατά πόσο οι γνωστοποιήσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.
7. Να εξασφαλίσει γραπτές διαβεβαιώσεις και να διεκπεραιώσει τα σχέδια δράσης της διοίκησης, σχετικά με αποτιμήσεις στην εύλογη αξία ή γνωστοποιήσεις.

1.21 Συνδεδόμενα Μέρη ΔΕΠ 550

Και

Μεταγενέστερα Γεγονότα ΔΕΠ 560

Τα Συνδεδόμενα μέρη στοχεύουν στην απόκτηση ελεγκτικών διαδικασιών για τον εντοπισμό των επιπτώσεων των συναλλαγών με άλλα συνδεδόμενα μέρη. Ενώ τα Μεταγενέστερα γεγονότα είναι τα γεγονότα που έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού και μέχρι την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου.

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου 560, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να λάβει υπόψη του την τυχόν επίπτωση των μεταγενέστερων γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση ελέγχου του.
2. Να αξιολογήσει κατά πόσο απαιτείται τροποποίηση των οικονομικών

καταστάσεων

3. Να εκτελέσει τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες χορηγώντας νέα έκθεση ελέγχου επί των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

1.22 Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα (going concern) ΔΕΠ 570

Και οι Διαβεβαιώσεις Διοίκησης ΔΕΠ 580

Ευθύνη της Διοίκησης είναι η εκτίμηση για την ικανότητα της οικονομικής μονάδας να συνεχίσει τις δραστηριότητες της στο άμεσο προβλεπτό μέλλον. Η εκτίμηση αυτή πρέπει να καλύπτει περίοδο τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Η επιστολή Διαβεβαίωσης της Διοίκησης θα πρέπει να απευθύνεται στον ελεγκτή, να φέρει ημερομηνία ίδια με εκείνη της έκθεσης ελέγχου, καθώς και υπογραφή από μέλη της διοίκησης, που έχουν την κύρια ευθύνη επί των οικονομικών θεμάτων.

1.23 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή

ΔΕΠ 600

Το παρόν ΔΕΠ ασχολείται μόνο με τη σχέση του ελεγκτή της μητρικής εταιρείας και του ελεγκτή της θυγατρικής της εταιρείας, της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζουν σημαντικά τις αντίστοιχες εταιρικές και ενοποιημένες της μητρικής. Δεν ασχολείται με τις περιπτώσεις των συνελεγκτών, καθώς και με τις περιπτώσεις νέου ελεγκτή και προκατόχου του.

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου αυτού, ο ελεγκτής των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας οφείλει:

1. Να προσδιορίσει πώς η εργασία του ελεγκτή των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μπορεί να επηρεάσει τον έλεγχο του.
2. Να εκτιμήσει την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή της θυγατρικής στο συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.
3. Να συνεκτιμήσει τα σημαντικά ευρήματα του ελεγκτή της θυγατρικής.
4. Να διενεργήσει κάποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις της ελεγκτικής.
5. Να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

1.24 Συνεκτίμηση του Έργου του Εσωτερικού Ελέγχου ΔΕΠ 610 Και Χρησιμοποίηση της Εργασίας ενός Εμπειρογνώμονα ΔΕΠ 620

Κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια με τη μορφή εκθέσεων, γνώμης, αποτιμήσεων και δηλώσεων ενός εμπειρογνώμονα.

Ο ελεγκτής λοιπόν, κυρίως για το ΔΕΠ 620, οφείλει να λάβει υπόψη του:

1. Τη σπουδαιότητα του υπό εξέταση κονδυλίου των οικονομικών καταστάσεων.
2. Τον κίνδυνο ανακρίβειας με βάση τη φύση και την πολυπλοκότητα του εξέτασης ζητήματος και
3. Την επάρκεια και καταλληλότητα άλλων διαθέσιμων ελεγκτικών τεκμηρίων.

1.25 Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή επί των Οικονομικών Καταστάσεων & Διαφοροποιήσεις στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή ΔΕΠ 700 & 701

Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ), ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να διενεργεί αναλυτικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.
2. Να χορηγεί Έκθεση Ελέγχου, μετά την περάτωση του αναλυτικού ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.
3. Να χορηγεί Έκθεση Επισκόπησης.

1.26 Συγκεκριμένα στοιχεία ΔΕΠ 710 &

Η Άλλη πληροφόρηση σε έγγραφα που περιέχουν οι ελεγχθείσες Οικονομικές Καταστάσεις ΔΕΠ 720

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου 710, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να εκφράσει γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της παρούσας χρήσης. Γίνεται σχετική παραπομπή στα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης όταν γι' αυτά έχει εκφραστεί, στην προηγούμενη έκθεση του ελεγκτή, γνώμη με εξαίρεση, άρνηση γνώμης ή αρνητική γνώμη.

Σύμφωνα με τις βασικές οδηγίες του Προτύπου 720, ο ελεγκτής οφείλει:

1. Να μελετήσει τις άλλες πληροφορίες, που παρέχονται μαζί με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις για να εντοπίσει τυχόν ασυνέπειες.

2. Να εξετάσει κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις ή οι άλλες πληροφορίες απαιτείται να τροποποιηθούν.
3. Να εκφράσει γνώμη με εξαίρεση ή να εκφράσει αρνητική γνώμη όταν είναι αναγκαία.
4. Να αξιολογήσει τη λήψη περαιτέρω μέτρων.

1.27 Η έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή σε Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού ΔΕΠ 800

Οι βασικότερες οδηγίες του Προτύπου αυτού είναι οι εξής:

1. Ο ελεγκτής οφείλει να επισκοπήσει και να εκτιμήσει τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα ελεγκτικά τεκμήρια.
2. Ο ελεγκτής πρέπει να συμφωνήσει εγγράφως με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα για το είδος του ελέγχου.

Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει:

- Να περιέχει σαφή και πλήρη έκφραση της γνώμης του.
- Να περιέχει τίτλο, υπευθυνότητα διοίκησης, εφαρμογή ΔΕΠ και περιγραφή της εργασίας που εκτελέστηκε από αυτόν.
- 3. Εκφράζοντας τη γνώμη και επί των αντίστοιχων συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Στη συνέχεια ακολουθούν πολύ πιο συνοπτικά τα πρότυπα:

- Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής
- Για Αναθέσεις Επισκόπησης
- Για Διασφαλιστικές Αναθέσεις
- Για Αντικείμενα Ειδικών Ελέγχων
- Συναφών Υπηρεσιών

1. Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (1000 – 1100): Δίνονται οι βασικότερες οδηγίες ελεγκτικής πρακτικής, οι οποίες περιλαμβάνουν τους τρόπους και τις διαδικασίες ελέγχου:

- ❖ 1000: Διαδικασίες Διατραπεζικών Επιβεβαιώσεων
- ❖ 1004: Η σχέση μεταξύ Τραπεζικών Εποπτών και Εξωτερικών Ελεγκτών Τραπεζών
- ❖ 1005: Οι Ειδικές Διαδικασίες στον Έλεγχο Μικρών Επιχειρήσεων
- ❖ 1006: Οι Έλεγχοι των Οικονομικών Καταστάσεων των Τραπεζών

- ❖ 1010: Η Εξέταση Θεμάτων περιβάλλοντος στον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων
- ❖ 1012: Ο έλεγχος των παραγώγων χρηματοπιστωτικών μέσων
- ❖ 1013: Ηλεκτρονικό Εμπόριο – Επίδραση στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων
- ❖ 1014: Έκθεση Ελεγκτών για συμμόρφωση με Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

2. Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Επισκόπησης (2000 – 2699):

Περιλαμβάνει τα πρότυπα εκείνα κατά τα οποία αντικειμενικός σκοπός είναι η επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων από τον ελεγκτή λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαδικασίες που του επιτρέπουν να δηλώσει ένα έχει υποπέσει στην αντίληψη του ότι οι καταστάσεις αυτές δεν καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και παραδοχές:

- ❖ 2400: Αναθέσεις για επισκόπηση Οικονομικών Καταστάσεων (πρώην 910)
- ❖ 2410: Επισκόπηση Ενδιάμεσης Οικονομικής Πληροφόρησης από τον Ανεξάρτητο Ελεγκτή της Οικονομικής Μονάδας

3. Διασφαλιστικές Αναθέσεις άλλες εκτός από Ελέγχους ή Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων

3.1 Διεθνή Πρότυπα Διασφαλιστικών Αναθέσεων (3000 – 3699):

3.1.1 Εφαρμοστέα σε όλες τις Διασφαλιστικές Αναθέσεις(3000–3399):

- ❖ 3000: Διασφαλιστικές Αναθέσεις άλλες εκτός από Αναθέσεις Ελέγχων ή Επισκοπήσεων Οικονομικών Καταστάσεων

3.1.2 Αντικείμενα Ειδικών Ελέγχων (3400 – 3699):

- ❖ 3400: Η εξέταση της Προσδοκώμενης Οικονομικής Πληροφόρησης (πρώην 810)

4. Συναφείς Υπηρεσίες

4.1 Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών (4000 – 4699):

- ❖ 4400: Αναθέσεις Εκτέλεσης Προσυμφωνημένων Διαδικασιών Συναφών με Οικονομική Πληροφόρηση (πρώην 920)
- ❖ 4410: Αναθέσεις Συγκέντρωσης Οικονομικών Πληροφοριών (πρώην 930)

Κεφάλαιο 2^ο: Επισημάνσεις σε Βασικά Θέματα ΔΕΠ

2.1 Ποιοτικός Έλεγχος (ΔΠΠΕ 1)

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), έχει καθορίσει την ύπαρξη διαδικασιών που πρέπει να εφαρμόζονται για την διασφάλιση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), είναι το αρμόδιο όργανο της IFAC, για την έκδοση των Προτύπων αυτών.

Για την καθιέρωση βασικών αρχών, διαδικασιών και οδηγιών, σχετικά με την ευθύνη μιας ελεγκτικής εταιρείας, ώστε να υιοθετήσει ένα επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα ποιοτικού ελέγχου, έχει εκδοθεί το Διεθνές Πρότυπο ISQC1. Κάθε ελεγκτική εταιρεία, με ευθύνη της Διοίκησης της, πρέπει να καθιερώσει και να εφαρμόζει ένα τέτοιο σύστημα, ώστε να εξασφαλίζει ότι τηρούνται τα επαγγελματικά πρότυπα, οι διοικητικές και νομικές απαιτήσεις του επαγγέλματος καθώς και ότι οι εκθέσεις ελέγχου που εκδίδονται είναι αληθής και δεν παραπληροφορούν τους χρήστες αυτών. Πρόκειται, δηλαδή, για ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου διασφάλισης ποιότητας των ελεγκτικών εταιρειών.

Με βάση το Πρότυπο ISQC1, κάθε ελεγκτική εταιρεία οφείλει να έχει καταγεγραμμένο το σύστημα Ποιοτικού Ελέγχου που εφαρμόζει, το οποίο έχει γνωστοποιηθεί στο προσωπικό της. Ευθύνη των εργαζομένων της, είναι η εφαρμογή του παραπάνω συστήματος και η υποβολή προτάσεων και απόψεων για την βελτίωση του. Μερικά από τα στοιχεία ενός συστήματος ποιοτικού ελέγχου αποτελούν τα εξής:

- Ευθύνες καθοδήγησης για ποιότητα εντός της ελεγκτικής εταιρείας.
- Ανεξαρτησία και δεοντολογικές απαιτήσεις
- Αποδοχή και διατήρηση του ελεγκτικού έργου και των συναφών υπηρεσιών
- Ανθρώπινο δυναμικό
- Ανάθεση ευθυνών σε ελεγκτικές ομάδες
- Διαδικασίες διεκπεραίωσης ελεγκτικού έργου
- Συνεννόηση

- Διαφορές γνώμης, παράπονα και καταγγελίες
- Ποιοτικός έλεγχος ελεγκτικού έργου
- Παρακολούθηση και τεκμηρίωση

Η ύπαρξη, σε κάθε ελεγκτική εταιρεία, ενός συστήματος ποιοτικού ελέγχου κρίνεται απαραίτητο γιατί παρέχει τις αρχές και τις διαδικασίες, που πρέπει να είναι γνωστές στο προσωπικό της. Το προσωπικό πρέπει, επίσης, να γνωρίζει τους στόχους, το μήνυμα της προσωπικής ευθύνης για την ποιότητα κάθε έργου, καθώς και να ενθαρρύνεται από την ελεγκτική εταιρεία να κάνει προτάσεις και να παραθέτει απόψεις σε θέματα ποιοτικού ελέγχου. Για το λόγο αυτό στη συνέχεια θα αναλυθούν περισσότερο οι αρχές και οι διαδικασίες που προαναφέρθηκαν.

2.1.1 Ευθύνες Καθοδήγησης για Ποιότητα μέσα στην Ελεγκτική Εταιρεία

Οι ελεγκτικές εταιρείες οφείλουν να καθιερώσουν αρχές και διαδικασίες, σχεδιασμένες με τέτοιο τρόπο, ώστε να προωθείται η κουλτούρα ότι η ποιότητα είναι σημαντική στη διεκπεραίωση κάθε ελεγκτικού έργου. Για να γίνει αυτό πραγματικότητα πρέπει η ελεγκτική εταιρεία να λειτουργεί με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τις ειδικότερες διοικητικές και νομικές απαιτήσεις. Επίσης πρέπει κάθε ελεγκτής να συντάσσει την Έκθεση Ελέγχου με τέτοιο τρόπο ώστε να ταιριάζει με την εκάστοτε περίπτωση.

Μια ελεγκτική εταιρεία λειτουργεί σωστά όταν ενημερώνει, σε συνεχή και συστηματική βάση το προσωπικό της με σεμινάρια, συναντήσεις, υπομνήματα κ.λπ., για τη σημασία που έχει να είναι ένας έλεγχος ποιοτικός και πως μπορεί αυτό να γίνει πραγματικότητα. Οφείλει επίσης να ανταμείβει την υψηλής ποιότητας ελεγκτική εργασία και να επιβάλλει κυρώσεις στην αντίθετη περίπτωση.

Για όλους αυτούς τους λόγους πρέπει κάθε μέλος της Διοίκησης μιας ελεγκτικής εταιρείας να είναι υπεύθυνο για το σύστημα ποιοτικού ελέγχου της και να έχει επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και ικανότητα. Μια ελεγκτική εταιρεία για να προτιμάται πρέπει να έχει κύρος και να μπορεί να αναλαμβάνει την ευθύνη.

2.1.2 Δεοντολογικές Απαιτήσεις

Κάθε ελεγκτική εταιρία πρέπει να καθιερώσει αρχές και διαδικασίες, σχεδιασμένες καταλλήλως, ώστε να παρέχουν εύλογη διασφάλιση ότι αυτή και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τις δεοντολογικές απαιτήσεις, όπως:

- Ακεραιότητα
- Αντικειμενικότητα
- Επαγγελματική επάρκεια και οφειλόμενη επιμέλεια
- Εχεμύθεια
- Επαγγελματική συμπεριφορά.

2.1.3 Ανεξαρτησία

Σημαντικό στοιχείο για την σωστή λειτουργία μιας ελεγκτικής εταιρείας είναι η ύπαρξη ανεξαρτησίας στους ελεγκτές της. Γι' αυτό το λόγο, κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να καθιερώσει, και σε αυτό το σημείο, αρχές και διαδικασίες, ώστε να παρέχουν εύλογη διασφάλιση ότι αυτή, το προσωπικό της και λοιποί τρίτοι (π.χ. εμπειρογνώμονες) ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC στο θέμα της ανεξαρτησίας του εξωτερικού ελεγκτή. Η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή είναι ένα από τα σημαντικότερα θέματα του ποιοτικού ελέγχου. Μερικές από τις αρχές που πρέπει να υφίστανται στο θέμα της ανεξαρτησίας είναι:

- Η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να γνωστοποιεί, επακριβώς, στο προσωπικό της και σε τρίτους, τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας, ώστε να εξετάζεται αν ικανοποιούνται οι απαιτήσεις αυτές για κάθε αναλαμβανόμενο ελεγκτικό έργο.
- Οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών ομάδων, πρέπει να ενημερώνουν τη Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τα αναλαμβανόμενα έργα και τις τυχόν απειλές που μπορεί να δέχονται κατά της ανεξαρτησίας του εξωτερικού ελεγκτή.
- Η Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να εξακριβώνει και να αξιολογεί, τυχόν απειλές κατά της ανεξαρτησίας του εξωτερικού ελεγκτή και να αναλαμβάνει κατάλληλα μέτρα για την απάλειψη

τέτοιων απειλών ή έστω τη μείωση αυτών σε ένα αποδεκτό, από τον Κώδικα Δεοντολογίας, επίπεδο.

- Η ελεγκτική εταιρεία οφείλει να αποχωρεί από οποιοδήποτε ανατιθέμενο ελεγκτικό έργο, σε περίπτωση δεν ικανοποιούνται οι απαιτήσεις ανεξαρτησίας.

Για την επίτευξη της ανεξαρτησίας του εξωτερικού ελεγκτή είναι, επίσης, απαραίτητη η διασφάλιση ότι η Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρείας ενημερώνεται εγκαίρως για τυχόν αθετήσεις απαιτήσεων ανεξαρτησίας, προκειμένου να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για επίλυση τέτοιων καταστάσεων. Μερικές από τις αρχές που μπορεί να καθιερώσει μια ελεγκτική εταιρεία γι' αυτό το θέμα είναι:

- Η Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να ενημερώνεται από όλους τους εμπλεκόμενους, σχετικά με τις αθετήσεις ανεξαρτησίας που υποπίπτουν στην αντίληψή τους.
- Επίσης, να ενημερώνεται άμεσα από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών ομάδων καθώς και από το λοιπό αρμόδιο προσωπικό, σχετικά με τις διαπιστωθείσες αθετήσεις ανεξαρτησίας και τις ενέργειες που έγιναν για την αντιμετώπισή τους.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC, κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να ζητά, σε ετήσια βάση, έγγραφη αξιολόγηση του προσωπικού της και συγκεκριμένα των εξωτερικών ελεγκτών της, κατά πόσο αυτό συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας.

Τέλος, ένα ακόμη σημείο που πρέπει να ελέγχεται από τη Διοίκηση της κάθε ελεγκτικής εταιρείας, προκειμένου για τη διασφάλιση του ποιοτικού ελέγχου, είναι το θέμα της οικειότητας, το οποίο αποκτάται όταν το ίδιο προσωπικό, απασχολείται, για μεγάλο χρονικό διάστημα, στην ίδια ελεγχόμενη εταιρεία. Και αυτό το θέμα μπορεί να διευθετηθεί καθιερώνοντας αρχές και διαδικασίες, όπως για παράδειγμα την αλλαγή υπεύθυνου ελεγκτή σε εισηγμένες εταιρίες κάθε επτά έτη κ.λπ.¹.

¹ Τα τελευταία χρόνια τα έτη από εφτά έχουν μειωθεί στα πέντε (πηγή: www.iesoel.gr)

2.1.4 Αποδοχή & Διατήρηση Ελεγκτικού Έργου & Συναφών Υπηρεσιών

Οι αρχές και οι διαδικασίες που θεσπίζει η κάθε ελεγκτική εταιρεία, εκτός από τα προαναφερθέντα, πρέπει να διασφαλίζουν ότι η αποδοχή και η διατήρηση ενός ελεγκτικού έργου από αυτήν γίνεται μόνο όταν κρίνει η Διοίκηση της ότι η ελεγχόμενη εταιρεία διαθέτει Διοίκηση με ακέραιο χαρακτήρα, η εταιρεία συμμορφώνεται στις δεοντολογικές απαιτήσεις και, επίσης, προτίθεται να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, για να γίνει ο έλεγχος. Για τον έλεγχο της ακεραιότητας της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας πρέπει η ελεγκτική εταιρεία να εξετάζει την ταυτότητα την υπόληψη και τη συμπεριφορά των μελών αυτής, αλλά και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της..

Άλλα θέματα που πρέπει να εξεταστούν για την αξιολόγηση της ακεραιότητας της είναι κατά πόσο η οικονομική μονάδα επιμένει τη διατήρηση της αμοιβής του ελέγχου σε χαμηλό επίπεδο. Επίσης, σε τι βαθμό περιορίζεται το εύρος και η έκταση του ελεγκτικού έργου.

Ακόμη πρέπει να εξετάζονται θέματα όπως οι τυχόν ενδείξεις για εμπλοκή της οικονομικής μονάδας σε ξέπλυμα χρήματος ή άλλες εγκληματικές δραστηριότητες.

Τέλος, πρέπει η ελεγκτική εταιρεία που αναλαμβάνει για πρώτη φορά την συγκεκριμένη οικονομική μονάδα να παραθέτει τους λόγους της επιλογής της, αλλά και η απερχόμενη ελεγκτική εταιρεία, τους δικούς της λόγους αποχώρησης.

Οι παραπάνω πληροφορίες μπορούν να δοθούν από επαγγελματίες που παρέχουν ή παρείχαν, στο παρελθόν, λογιστικές υπηρεσίες στην οικονομική μονάδα, από νομικούς συμβούλους, προσωπικό άλλων εταιριών, Τράπεζες κλπ.

Όσον αφορά το θέμα, ποιο θα είναι το προσωπικό που θα αναλάβει να εκτελέσει το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο, θα πρέπει να εξετάζονται τα εξής θέματα:

- Αν το ελεγκτικό προσωπικό έχει την απαιτούμενη γνώση και την εμπειρία που χρειάζεται να έχει κάποιος για τον κλάδο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (π.χ. τραπεζικός, ασφαλιστικός κλάδος κλπ.).

- Αν το ελεγκτικό προσωπικό είναι επαρκές και διαθέσιμο από την συγκεκριμένη ελεγκτική εταιρεία, για την ανάληψη του ελεγκτικού έργου.
- Αν υπάρχουν διαθέσιμοι εμπειρογνώμονες αν αυτοί απαιτούνται για την επίτευξη του ποιοτικού ελέγχου.
- Αν υπάρχει δυνατότητα περάτωσης του ελεγκτικού έργου εντός των καθορισμένων προθεσμιών, που τίθενται από το νόμο και την οικονομική μονάδα.

Αν η ελεγκτική εταιρία με βάση την πληροφόρηση που έχει, δεν επιθυμεί να αποδεχτεί ή να διατηρήσει το ελεγκτικό έργο, πρέπει να εξετάζονται τα εξής θέματα:

- ✓ Οι επαγγελματικές και νομικές ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας (π.χ. ενημέρωση Διοίκησης οικονομικής μονάδας, διοικητικές αρχές κλπ.).
- ✓ Η πιθανότητα αποχώρησης από το ελεγκτικό έργο, αφού ενημερωθεί η Διοίκηση της οικονομικής μονάδας για τους λόγους της αποχώρησης αυτής.

2.1.5 Ανθρώπινο Δυναμικό

Σημαντικό στοιχείο για την κάθε ελεγκτική εταιρεία είναι η ύπαρξη προσωπικού με ικανότητες, προσηλωμένο στις δεοντολογικές, διοικητικές και νομικές απαιτήσεις, ώστε να μπορεί να εκπληρώνει αποτελεσματικά τις υποχρεώσεις του. Για να εξασφαλίσει η ελεγκτική εταιρεία ότι διαθέτει τέτοιο προσωπικό, πρέπει να εξετάζει θέματα όπως: η επάνδρωση (π.χ. επιλογή ατόμων με ακεραιότητα χαρακτήρα και δυνατότητα εξελίξεως κ.λπ.), η αξιολόγηση της απόδοσης του εξωτερικού ελεγκτή στην ελεγκτική εργασία, οι ικανότητες και η επάρκεια γνώσεων και εμπειριών που διαθέτει (πχ συνεχής εκπαίδευση, επαγγελματική κατάρτιση, εργασιακή εμπειρία, καθοδήγηση από έμπειρο προσωπικό κλπ.), η επαγγελματική εξέλιξη που έχει μέχρι τη στιγμή που προσλαμβάνεται από την ελεγκτική εταιρεία (π.χ. προώθηση σε ανώτερη επαγγελματική βαθμίδα κλπ.), η δυνατότητα προαγωγής (π.χ. προώθηση σε θέσεις μεγαλύτερων ευθυνών κλπ.), τι αποδοχές θα παραχωρεί στον κάθε υπάλληλο (πχ αποδοχές ανάλογα της ικανότητας κλπ.) και, τέλος, να μπορεί να αξιολογεί κατά πόσο έχει ανάγκη από προσωπικό.

2.1.6 Ανάθεση Ευθυνών σε Ελεγκτικές Ομάδες

Η ελεγκτική εταιρεία δεν μπορεί να φέρει την ευθύνη όλων των εξωτερικών ελεγκτών όλων των ελεγκτικών έργων. Γι' αυτό το λόγο πρέπει να αναθέτει την ευθύνη για κάθε ελεγκτικό έργο σε ένα εξουσιοδοτημένο εταίρο (αρμόδιο ελεγκτή, επικεφαλής ελεγκτικής ομάδας), ο οποίος αναλαμβάνει με τη σειρά του μια ομάδα ατόμων που θα φέρουν σε πέρας το εκάστοτε ελεγκτικό έργο.

Ο εξουσιοδοτημένος εταίρος πρέπει να διαθέτει τις κατάλληλες ικανότητες, επάρκεια και απαιτούμενο χρόνο, προκειμένου να μπορεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του. Επίσης, να μπορεί και να γνωρίζει τις ευθύνες του, και να είναι σε θέση να τις μνημονεύει στη Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Το εξουσιοδοτημένο αυτό άτομο σε συνεργασία με την ελεγκτική εταιρεία πρέπει να μπορεί να επιλέγει το κατάλληλο προσωπικό στο οποίο θα αναθέσει την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου. Το προσωπικό αυτό εκτός από επαρκές, πρέπει, όπως έχει προαναφερθεί, να έχει τις απαραίτητες ικανότητες, την εμπειρία και το χρόνο, ώστε να μπορεί να εκτελεστεί το έργο σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τις ειδικότερες διοικητικές και νομικές απαιτήσεις. Τα κριτήρια επιλογής του ελεγκτικού προσωπικού, για κάθε ανάθεση, πρέπει να είναι τα εξής:

- Γνώση και πρακτική εμπειρία σε παρόμοιο ελεγκτικό έργο.
- Γνώση επαγγελματικών προτύπων και διοικητικών και νομικών απαιτήσεων.
- Κατάλληλη τεχνική γνώση, συμπεριλαμβανομένης και της γνώσης της πληροφορικής.
- Γνώση του κλάδου δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.
- Αυξημένη επαγγελματική κρίση.
- Γνώση των καθιερωμένων αρχών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής εταιρίας.

2.1.7 Διεκπεραίωση Ελεγκτικού Έργου

Κάθε ελεγκτική εταιρία πρέπει να διασφαλίζει με αρχές και διαδικασίες, τη διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ειδικότερες διοικητικές και νομικές απαιτήσεις. Επίσης, πρέπει να εγγυάται ότι οι χορηγούμενες εκθέσεις είναι κατάλληλες για την κάθε περίπτωση. Οι αρχές και διαδικασίες που πρέπει να υφίστανται για να γίνουν πραγματικότητα τα προαναφερθέντα είναι:

- Ενημέρωση του προσωπικού για το σκοπό του ελεγκτικού έργου.
- Συμμόρφωση τόσο του προσωπικού όσο και της οικονομικής μονάδας με τα εφαρμοστέα Ελεγκτικά Πρότυπα.
- Εκπαίδευση, επίβλεψη και καθοδήγηση ελεγκτικού προσωπικού
- Επιθεώρηση τόσο της ελεγκτικής εργασίας, όσο και των σημαντικών αποφάσεων που ελήφθησαν κατά την εκτέλεση αυτού.
- Επιθεώρηση του τύπου που επιλέχθηκε από το ελεγκτικό προσωπικό για τη χορηγηθείσα έκθεση.
- Κατάλληλη τεκμηρίωση της εκτελεσθείσας ελεγκτικής εργασίας, καθώς και της επιλογής του χρόνου και της έκτασης της επισκόπησης του ελεγκτικού έργου
- Τήρηση όλων των αρχών και διαδικασιών που έχουν υιοθετηθεί από την ελεγκτική εταιρία, σε όλα τα θέματα.

2.1.8 Συνεννόηση

Το θέμα της συνεννόησης μεταξύ των συνεργαζόμενων ατόμων, ήταν ανέκαθεν πολύ σημαντικό για οποιαδήποτε οικονομική μονάδα. Έτσι η ελεγκτική εταιρία, όντας μια οικονομική μονάδα, πρέπει να διασφαλίζει την κατάλληλη συνεννόηση στα δύσκολα ή επίμαχα θέματα (π.χ συζήτηση θεμάτων με άτομα που έχουν εξειδικευμένη εμπειρία και μπορούν να επιλύουν ένα δύσκολο ή επίμαχο θέμα κ.λπ.). Επίσης, πρέπει να υπάρχουν διαθέσιμα αρμόδια όργανα για να μπορεί να γίνει κατάλληλη συνεννόηση (π.χ. άλλες εταιρίες, επαγγελματικά και διοικητικά σώματα κ.λπ.), και τέλος, να υπάρχει τεκμηρίωση της φύσης και της έκτασης τέτοιων συνεννοήσεων (π.χ. θέμα συζήτησης, αποτελέσματα συνεννόησης, ληφθείσα απόφαση, τρόπος εφαρμογής απόφασης κ.λπ.).

2.1.9 Διαφορές Γνώμης

Είναι σύνηθες φαινόμενο να υπάρχουν μεταξύ των μελών της ελεγκτικής ομάδας και εκείνων που παρέχουν συμβουλές, διαφορές γνώμης, ή και ακόμη μεταξύ του προϊσταμένου της ελεγκτικής ομάδας και του επιθεωρητή ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου. Και σε αυτήν την περίπτωση οφείλει η ελεγκτική εταιρία να έχει καθιερώσει αρχές και διαδικασίες για το σχολιασμό και την επίλυση, φυσικά, αυτών των διαφορών γνώμης. Τα τελικά συμπεράσματα, στα οποία καταλήγει η ελεγκτική ομάδα, πρέπει όχι μόνο να τεκμηριώνονται αλλά και να εφαρμόζονται. Η έκθεση ελέγχου δεν πρέπει να χορηγείται μέχρις ότου επιλυθεί οποιοδήποτε επίμαχο θέμα.

Η επίλυση των διαφορών γνώμης συνηθίζεται να γίνεται κατόπιν συνεννόησης με άλλον ελεγκτή επαγγελματία ή με ένα επαγγελματικό ή διοικητικό Σώμα.

2.1.10 Ποιοτικός Έλεγχος του Ελεγκτικού Έργου

Αν και το Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου καθιερώνει τις αρχές και τις διαδικασίες για τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου, οφείλουν και οι ελεγκτικές εταιρείες από μόνες τους, να κάνουν το ίδιο, έχοντας ως στόχο την αξιολόγηση των σημαντικών αποφάσεων που λήφθηκαν από την ελεγκτική ομάδα, καθώς και τα τελικά συμπεράσματα που λήφθηκαν υπόψη στη διατύπωση της έκθεσης ελέγχου.

Οι αρχές και οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να προβλέπουν τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου για όλους τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων οικονομικών μονάδων. Επίσης, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να θέτει κριτήρια αξιολόγησης των λοιπών ελέγχων, δηλαδή των μη εισηγμένων οικονομικών μονάδων, προκειμένου να υπαχθούν σε ποιοτικό έλεγχο.

Με βάση το ISQC1 η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να προβλέπει την ολοκλήρωση του ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου πριν από τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου. Μετά τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου, η ελεγκτική εταιρεία και ο εξωτερικός ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο, δεν

φέρουν καμία ευθύνη.

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου, πέρα των όσων έχουν προαναφερθεί, ορίζει ότι κάθε ελεγκτική εταιρία πρέπει να καθιερώνει αρχές και διαδικασίες που καθορίζουν τα ακόλουθα:

α) Τη φύση, την επιλογή του χρόνου και την έκταση της διενέργειας ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου: Η έκταση του ποιοτικού ελέγχου εξαρτάται από την πολυπλοκότητα του ελεγκτικού έργου, καθώς και τον κίνδυνο η έκθεση ελέγχου να μην είναι κατάλληλη. Γι' αυτό το λόγο κρίνεται απαραίτητο να υπάρχει συζήτηση με τον προϊστάμενο της ελεγκτικής ομάδας, να γίνεται αναλυτική και εμπειριστατωμένη επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, να εξετάζεται εάν η έκθεση ελέγχου είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις, να γίνεται προσεκτική επισκόπηση των επιλεγμένων φύλλων εργασίας, που αφορούν σε σημαντικές αποφάσεις που λήφθηκαν από την ελεγκτική ομάδα, καθώς και τα τελικά συμπεράσματα του ελέγχου.

Ιδιαίτερη, φανερώνει ο ποιοτικός έλεγχος για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων οικονομικών μονάδων που είναι εισηγμένες. Σε αυτήν την περίπτωση κύριο μέλημα είναι η αξιολόγηση των μελών της ελεγκτικής ομάδας για την τήρηση της ανεξαρτησίας, που όπως προαναφέρθηκε αποτελεί πολύ σημαντικό στοιχείο του ποιοτικού ελέγχου. Πρέπει, επίσης, να γίνεται αξιολόγηση των σημαντικών κινδύνων που διαπιστώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να παραθέτονται τα μέτρα που λήφθηκαν για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Παράλληλα με τα μέτρα πρέπει να παραθέτονται και οι ληφθείσες αποφάσεις σχετικά με τη σημαντικότητα που είχαν αυτές για τον έλεγχο, ιδιαίτερα για θέματα που αφορούν το είδος και τη βαρύτητα των διορθωμένων ή μη ανακριβειών που προέκυψαν.

Ο ποιοτικός έλεγχος επίσης εξετάζει αν έγινε κατάλληλη συνεννόηση σε θέματα που υπάρχουν διαφορές γνώμης ή άλλα δύσκολα ή επίμαχα θέματα, καθώς και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τέτοιες συνεννοήσεις. Επίσης, ποια από αυτά τα θέματα και με ποιο τρόπο γνωστοποιήθηκαν, ως οφειλόταν, στη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας και σε άλλους αρμοδίους φορείς, όπως η ελεγκτική επιτροπή, οι διοικητικές αρχές κ.λπ..

Τέλος, πρέπει να εξεταστεί, όπως προαναφέρθηκε, η καταλληλότητα της έκθεσης ελέγχου που χορηγήθηκε, αφού πρώτα αξιολογηθούν τα φύλλα εργασίας που επελέγησαν για ποιοτικό έλεγχο, ώστε να αντανakλούν την εκτελεσθείσα εργασία και να στηρίζουν τα τελικά συμπεράσματα του ελέγχου.

Όσον αφορά τον ποιοτικό έλεγχο των μη εισηγμένων οικονομικών μονάδων μπορεί αυτός, ανάλογα με τις περιστάσεις, να περιλαμβάνει μερικά ή όλα από τα προαναφερόμενα θέματα.

Τέλος, ο επιθεωρητής ποιοτικού ελέγχου διενεργεί το έργο του πριν την αποπεράτωση του ελεγκτικού έργου, και αυτό συμβαίνει, ώστε αν υπάρξουν σημαντικά θέματα να επιλυθούν πριν από τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου.

β) Τα κριτήρια για την καταλληλότητα των επιθεωρητών ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου: Στην προηγούμενη παράγραφο αναφέρθηκε ο επιθεωρητής ποιοτικού ελέγχου. Πρέπει να προβλέπεται από την κάθε ελεγκτική εταιρεία ο διορισμός επιθεωρητών ποιοτικού ελέγχου και να καθορίζονται οι ποιοτικές προδιαγραφές για την καταλληλότητά τους (πχ επαρκή και κατάλληλη εμπειρία, κύρος, ικανότητα παροχής συμβουλών, αντικειμενικότητα κ.λπ.). Ο επιθεωρητής ποιοτικού ελέγχου δεν πρέπει να είναι κάποιος από τους προϊσταμένους των ελεγκτικών ομάδων, ούτε να συμμετέχει στην εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, αλλά ούτε και να λαμβάνει αποφάσεις για την ελεγκτική ομάδα. Γενικά δεν πρέπει να αναλαμβάνει θέματα που θα μπορούσαν να απειλήσουν την αντικειμενικότητά του.

Ο επιθεωρητής ποιοτικού ελέγχου αντικαθίσταται όταν δεν μπορεί να είναι αντικειμενικός κατά την εκτέλεση της εργασίας του. Η ελεγκτική εταιρία ενδέχεται να διορίσει στη θέση αυτή πρόσωπο εκτός εταιρίας αρκεί να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα. Η περίπτωση αυτή διαπιστώνεται ότι συμβαίνει από μεμονωμένους επαγγελματίες ελεγκτές ή μικρές ελεγκτικές εταιρίες.

γ) Τεκμηρίωση του ποιοτικού ελέγχου του ελεγκτικού έργου: Η τεκμηρίωση του ποιοτικού ελέγχου αφορά την εκτέλεση των απαιτούμενων, από τη Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρίας, διαδικασιών για τον ποιοτικό έλεγχο του ελεγκτικού έργου, την ολοκλήρωση του ποιοτικού ελέγχου πριν από τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου και την ενημέρωση του επιθεωρητή ποιοτικού ελέγχου για τα δύσκολα και επίμαχα θέματα, τις σημαντικές αποφάσεις που

λήφθηκαν από την ελεγκτική ομάδα, καθώς και για την ορθότητα των τελικών συμπερασμάτων.

2.1.11 Παρακολούθηση

Κάθε ελεγκτική εταιρία πρέπει να διαθέτει έναν κανονισμό οποίος να περιλαμβάνει συναφείς, κατάλληλες και αποτελεσματικά λειτουργικές αρχές και διαδικασίες και ακολουθούνται στην πράξη. Για να γίνει αυτό εφικτό πρέπει να εξετάζονται συνεχώς και να αξιολογούνται από ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής εταιρίας. Αυτό πρέπει να γίνεται σε μια κυκλική βάση που δεν πρέπει να επεκτείνεται περισσότερο από τρία έτη για κάθε αρμόδιο ελεγκτή.

Ο σκοπός της παρακολούθησης της συμμόρφωσης με τις αρχές και διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου πρέπει να γίνεται για να διαπιστωθεί η τήρηση των επαγγελματικών προτύπων και των διοικητικών και νομικών απαιτήσεων. Επίσης, μέσω της παρακολούθησης μπορεί να διαπιστωθεί αν και κατά πόσο το σύστημα ποιοτικού ελέγχου έχει κατάλληλα σχεδιαστεί και εφαρμόζεται αποτελεσματικά, καθώς και αν και κατά πόσο οι αρχές και διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου έχουν εφαρμοστεί σωστά, ώστε οι εκθέσεις ελέγχου να είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις.

Η ευθύνη της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος ποιοτικού ελέγχου ανατίθεται σε «εξουσιοδοτημένο εταίρο» ή άλλα πρόσωπα με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και κύρος στην εταιρία. Η παρακολούθηση καλύπτει τόσο την καταλληλότητα του σχεδιασμού του συστήματος ποιοτικού ελέγχου όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του. Η συνεχής εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος ποιοτικού ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει αναλύσεις των νέων εξελίξεων στα επαγγελματικά πρότυπα και τις διοικητικές και νομικές απαιτήσεις, της έγγραφης επιβεβαίωσης συμμόρφωσης με τις αρχές της ανεξαρτησίας, της επαγγελματικής εξέλιξης και των αποφάσεων που αφορούν στην αποδοχή και διατήρηση του ελεγκτικού έργου. Επίσης, πρέπει να προσδιορίζονται οι τυχόν διορθώσεις και βελτιώσεις που απαιτούνται να γίνουν στο σύστημα ποιοτικού ελέγχου (π.χ βελτιώσεις στην κατάρτιση, εκπαίδευση κλπ.), προκειμένου να ανανεωθεί και να γίνει πιο σωστό.

Σε περίπτωση που διαπιστωθούν αδυναμίες στο σύστημα ποιοτικού

ελέγχου σε ότι αφορά τη γνώση ή τη συμμόρφωση σε αυτό, πρέπει να ενημερώνονται οι αρμόδιοι της ελεγκτικής εταιρίας. Μάλιστα, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να διαθέτει το κατάλληλο προσωπικό, το οποίο θα αναλάβει να κάνει τις αναγκαίες τροποποιήσεις στις αρχές και διαδικασίες του συστήματος ποιοτικού ελέγχου, για τη βελτίωση του.

Σε περίπτωση που κατά την αξιολόγηση του συστήματος ποιοτικού ελέγχου διαπιστωθούν ανεπάρκειες πρέπει να προσδιοριστεί πόσο σημαντικές είναι οι επιπτώσεις που δημιουργούνται. Εξετάζεται, λοιπόν, αν οι περιπτώσεις αυτές δε δείχνουν, στην πραγματικότητα, ανεπάρκεια του συστήματος ποιοτικού ελέγχου, ή αν είναι συστηματικές, επαναλαμβανόμενες ή άλλες ουσιώδεις αδυναμίες που απαιτούν άμεση διορθωτική ενέργεια.

Η αξιολόγηση των αδυναμιών του συστήματος ποιοτικού ελέγχου πρέπει να καταλήγει σε συστάσεις, όπως:

- κατάλληλη επανορθωτική πράξη, σχετικά με κάποιο ελεγκτικό έργο
- γνωστοποίηση των ευρημάτων σε αυτούς που είναι υπεύθυνοι για την εκπαίδευση και την επαγγελματική εξέλιξη
- μεταβολές στις αρχές και διαδικασίες του συστήματος ποιοτικού ελέγχου, και
- πειθαρχικές κυρώσεις σε αυτούς που αρνούνται να συμμορφωθούν με τις αρχές και διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρίας και ειδικά σε εκείνους που ενεργούν έτσι κατ' επανάληψη.

Οι διαπιστωθείσες αδυναμίες του συστήματος ποιοτικού ελέγχου, πρέπει να γνωστοποιούνται στους προϊσταμένους των ελεγκτικών ομάδων, καθώς και στο αρμόδιο προσωπικό της εταιρίας. Όταν τα αποτελέσματα της παρακολούθησης δείχνουν ότι η έκθεση ελέγχου είναι ακατάλληλη ή ότι έγιναν παραλείψεις κατά τη διαδικασία εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου, η ελεγκτική εταιρία πρέπει να καθορίσει περαιτέρω ορθές ενέργειες και να εξετάσει τη λήψη νομικής συμβουλής. Η γνωστοποίηση των αδυναμιών πρέπει να γίνεται τουλάχιστον σε ετήσια βάση, προκειμένου τα αρμόδια όργανα (ελεγκτικές ομάδες, αρμόδιο προσωπικό, διευθύνοντας σύμβουλος, διοικητικό συμβούλιο, κλπ) να ενεργήσουν άμεσα και κατάλληλα, σύμφωνα με τους καθορισμένους ρόλους και ευθύνες τους. Όταν η ελεγκτική εταιρία λειτουργεί ως μέρος ενός δικτύου, τότε τα συμπεράσματα της διαδικασίας παρακολούθησης πρέπει να

γνωστοποιούνται σε όλους τους αρμοδίους του δικτύου.

Η σχετική γνωστοποίηση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- περιγραφή των διαδικασιών παρακολούθησης που εκτελέστηκαν από τα αρμόδια όργανα της ελεγκτικής εταιρίας
- τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τις διαδικασίες παρακολούθησης
- περιγραφή των ουσιαστικών αδυναμιών του συστήματος ποιοτικού ελέγχου που διαπιστώθηκαν σε συνεχή και συστηματική βάση και οι ενέργειες που έγιναν για την επίλυση των αδυναμιών αυτών.

2.1.12 Παράπονα & Καταγγελίες

Η ελεγκτική εταιρεία, σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου πρέπει να εξετάζει τυχόν παράπονα και καταγγελίες των μελών της εταιρίας ή τρίτων, σχετικά με τη διενέργεια της ελεγκτικής εργασίας σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις διοικητικές και νομικές απαιτήσεις. Γενικά, πρέπει να εξετάζει καταγγελίες περί μη συμμόρφωσης με το σύστημα ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής εταιρίας.

Η έρευνα που γίνεται μετά τα παράπονα και τις καταγγελίες, επιβλέπεται από έναν εταίρο, με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και κύρος μέσα στην εταιρία, ο οποίος δεν πρέπει να εμπλέκεται στο ελεγκτικό έργο. Στη σχετική έρευνα εμπλέκεται υποχρεωτικά και ο νομικός σύμβουλος της ελεγκτικής εταιρίας. Όταν τα αποτελέσματα των ερευνών δείξουν αδυναμίες στο σχεδιασμό ή τη λειτουργία των αρχών και διαδικασιών του ποιοτικού ελέγχου ή μη συμμόρφωση με το σύστημα ποιοτικού ελέγχου, η ελεγκτική εταιρία πρέπει να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα (π.χ. κατάλληλη επανορθωτική πράξη, μεταβολές στις αρχές και διαδικασίες, πειθαρχικές κυρώσεις κ.λπ.).

2.1.13 Τεκμηρίωση

Πέραν των όσων προαναφέρθηκαν, κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να θεσπίζει αρχές και κανόνες που να προβλέπουν την κατάλληλη τεκμηρίωση της λειτουργίας του συστήματος ποιοτικού ελέγχου. Η τεκμηρίωση της λειτουργίας του συστήματος ποιοτικού ελέγχου πρέπει να φυλάσσεται για όσο χρόνο απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή σχετική απόφαση της ελεγκτικής

εταιρείας. Παράγοντες, που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της μορφής και του περιεχομένου της τεκμηρίωσης, είναι οι εξής:

- το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας και του αριθμού των ελεγκτικών ομάδων
- η έκταση των αρμοδιοτήτων που παρέχονται τόσο στο προσωπικό όσο και στις ελεγκτικές ομάδες
- η φύση και πολυπλοκότητα της ακολουθούμενης πρακτικής της ελεγκτικής εταιρείας και της οργάνωσής της.

2.2 Ελεγκτική Τεκμηρίωση

Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 230 είναι αυτό που ορίζει την «ελεγκτική τεκμηρίωση». Συγκεκριμένα το ορίζει *«ως το αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που έχουν διενεργηθεί, τα σχετικά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί, καθώς και τα συμπεράσματα στα οποία ο ελεγκτής έχει καταλήξει από τον έλεγχό του»*.

Με βάση το πρότυπο αυτό ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώσει, όσο γίνεται πιο έγκαιρα, σημαντικά θέματα του ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται με τη συγκέντρωση επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων, με βάση τα οποία μπορεί ο ελεγκτής όχι μόνο να υποστηρίξει τη διατυπούμενη γνώμη του αλλά και να τεκμηριώσει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Δ.Ε.Π.

Όταν η τεκμηρίωση του ελεγκτή είναι έγκαιρη και επαρκής, στοχεύει στη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου και διευκολύνει την αποτελεσματική επισκόπηση και αξιολόγηση των ελεγκτικών στοιχείων που έχουν συλλεχθεί, καθώς και των συμπερασμάτων που έχουν εξαχθεί πριν από τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου.

2.2.1 Σκοπός της Ελεγκτικής Τεκμηρίωσης

Η ελεγκτική τεκμηρίωση εξυπηρετεί πολλούς σκοπούς οι οποίοι επιτυγχάνονται σε συνδυασμό με τις διατάξεις και άλλων προτύπων. Η ελεγκτική τεκμηρίωση παρέχει σημαντική βοήθεια στην ελεγκτική ομάδα στα πλαίσια του σχεδιασμού και της εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Επίσης, παρέχει βοήθεια στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας που είναι υπεύθυνα για την

άμεση επίβλεψη του ελεγκτικού έργου, καθώς και την επισκόπησή του.

Το Ελεγκτικό Πρότυπο 230 έχει ακόμη σα στόχο τον προσδιορισμό της ανάληψης της ευθύνης από την ελεγκτική ομάδα για το ελεγκτικό έργο που εκτελεί. Οι αναλαμβάνοντες την ευθύνη συνήθως καταρτίζουν ένα αρχείο θεμάτων το οποίο οφείλουν να διατηρούν για τους μελλοντικούς ελέγχους. Το αρχείο αυτό δίνει τη δυνατότητα σε έναν έμπειρο ελεγκτή² να ασκεί ποιοτικούς ελέγχους και έρευνες, καθώς και να εκτελεί εξωτερικές έρευνες, σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου³ και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές διατάξεις.

2.2.2 Η Φύση της Ελεγκτικής Τεκμηρίωσης

Η ελεγκτική τεκμηρίωση καταχωρείται σε έντυπα ή σε ηλεκτρονικά ή άλλα μέσα. Περιλαμβάνει την αξιολόγηση του ελεγκτικού κινδύνου, την ανάπτυξη της στρατηγικής του ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και τα προγράμματα ελέγχου, που συνδέονται με το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου, καθώς και τους ισχυρισμούς της Διοίκησης. Ακόμη περιλαμβάνει αναλύσεις, περιλήψεις σημαντικών θεμάτων, επιβεβαιωτικές επιστολές, αλληλογραφία, συμβόλαια, συμφωνίες και άλλα σημαντικά στοιχεία, που είναι απαραίτητα για την ελεγκτική τεκμηρίωση.

Η ελεγκτική τεκμηρίωση κάθε ελεγκτικού έργου συγκεντρώνεται σε ε αρχείο (Audit file).

2.2.3 Μορφή, Περιεχόμενο & Έκταση των Φύλλων Εργασίας

Τα φύλλα πρέπει να είναι πλήρη και λεπτομερή και να παρέχουν μία συνολική εικόνα του ελέγχου που διενεργήθηκε. Στα φύλλα εργασία καταγράφονται τα στοιχεία και οι πληροφορίες, σχετικά το σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου, τη φύση, την επιλογή του χρόνου και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργήθηκαν, τις διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία.

² Ως έμπειρος ελεγκτής θεωρείται το πρόσωπο εκείνο που μπορεί να κατανοήσει με ευκολία τις ελεγκτικές διαδικασίες, τα ΔΕΠ, τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές διατάξεις, το επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οικονομική μονάδα, καθώς και τα ελεγκτικά θέματα και τα θέματα που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στον τομέα που δραστηριοποιείται η οικονομική μονάδα.

³ Βλ. παράγραφο 2.1

Τα φύλλα εργασίας πρέπει ο ελεγκτής να τα συντάσσει με τέτοιο τρόπο, ώστε ένας έμπειρος ελεγκτής, ο οποίος δεν έχει οποιαδήποτε σχέση με τον έλεγχο, να καθίσταται ικανός να κατανοήσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που έχουν εκτελεστεί, καθώς και ότι αυτές είναι σύμφωνες με τα ΔΕΠ και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές διατάξεις. Επίσης, να μπορεί να διαπιστώσει ποια είναι τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί. Τα φύλλα ελέγχου πρέπει να δίνουν πληροφορίες για σημαντικά θέματα που απορρέουν από τον έλεγχο και να καταγράφονται σε αυτά τα συμπεράσματα, τα οποία έχουν εξαχθεί σχετικά με αυτά.

Η μορφή, το περιεχόμενο και η έκταση της ελεγκτικής τεκμηρίωσης των φύλλων εργασίας εξαρτάται από παράγοντες, όπως:

- Η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν
- Οι κίνδυνοι που μπορεί να προκύψουν όταν εντοπίζονται σημαντικά λάθη
- Ο βαθμός της κρίσης που απαιτείται για την εκτέλεση της εργασίας, καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου
- Η σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν
- Η φύση και ο βαθμός των εξαιρέσεων που εντοπίστηκαν και καταγράφηκαν
- Η ανάγκη τεκμηρίωσης ενός συμπεράσματος το οποίο δεν προσδιορίζεται με ευχέρεια
- Η ελεγκτική μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να διευκρινιστεί ότι δεν είναι ούτε απαραίτητο, ούτε και, φυσικά, πρακτικά εύκολο να τεκμηριώνεται κάθε εξεταζόμενο θέμα, από τον ελεγκτή κατά την διάρκεια του ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να παρέχει και προφορικά εξηγήσεις σχετικά με την εργασία την οποία έχει εκτελέσει. Αυτό δε σημαίνει ότι μπορούν να χρησιμοποιηθούν αυτές οι πληροφορίες για να εξηγήσει ή να τεκμηριώσει την πληροφορία αυτή.

2.2.4 Ελεγκτική Τεκμηρίωση των Προσδιοριστικών Χαρακτηριστικών των Θεμάτων που Ελέγχονται

Οι ελεγκτικές διαδικασίες χρειάζονται προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου εκτέλεσής τους και την έκτασή τους. Γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει τα χαρακτηριστικά των περιοχών ή των θεμάτων που χρήζουν έλεγχο.

Όταν ο ελεγκτής καταχωρήσει τα χαρακτηριστικά αυτά, στην ουσία εξυπηρετούνται σκοποί, όπως π.χ. η ελεγκτική ομάδα καθίσταται υπεύθυνη της ελεγκτικής εργασίας που έχει διενεργηθεί και διευκολύνεται η έρευνα των παρατηρήσεων ή αλλιώς σφαλμάτων που εντοπίστηκαν. Ανάλογα με τη φύση των διαδικασιών ελέγχου, τα χαρακτηριστικά μπορεί να ποικίλουν. Το ίδιο μπορεί να συμβαίνει και για τα θέματα που πρόκειται να ελεγχθούν. Για παράδειγμα, όταν ένας ελεγκτής θελήσει να ελέγξει τις εντολές αγοράς, μπορεί να επιλέξει για τον έλεγχο του στοιχεία από τις ημερομηνίες και τον αριθμό των εντολών αγοράς.

Για διαδικασίες που απαιτούν επιλογή ή επισκόπηση πολλών στοιχείων, ο ελεγκτής μπορεί απλά να καταγράψει το σκοπό της διαδικασίας και να προσδιορίσει τον πληθυσμό. Δεν χρειάζεται να αναλύσει ξεχωριστά το κάθε στοιχείο. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής ακολουθεί μία διαδικασία, κατά την οποία απαιτείται συστηματική δειγματοληψία από τον πληθυσμό εγγραφών και άλλων στοιχείων, μπορεί απλά να προσδιορίσει τα έγγραφα και τα στοιχεία που επιλέχθηκαν, υποδεικνύοντας την πηγή τους, το σημείο εκκίνησης και τη μέθοδο με την οποία έγινε η δειγματοληψία. Για παράδειγμα, όταν θελήσει κάποιος ελεγκτής να ελέγξει τις δαπάνες που αφορούν τις φορτωτικές, για μία συγκεκριμένη περίοδο, στην ελεγκτική τεκμηρίωση μπορεί να καταγράψει την περίοδο που ήλεγξε, καθώς και τους αύξοντες αριθμούς των φορτωτικών.

Όταν χρειάζεται να γίνουν διαδικασίες που απαιτείται η υποβολή ερωτημάτων στο προσωπικό της οικονομικής μονάδας, ο ελεγκτής μπορεί να καταγράψει τις ημερομηνίες και τα ονόματα, αλλά και την περιγραφή της θέσης του προσωπικού της οικονομικής μονάδας.

Προκειμένου για την φυσική απογραφή ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να καταγράψει τη διαδικασία ή το αντικείμενο της απογραφής, τα αρμόδια πρόσωπα που συμμετέχουν στην απογραφή, με τις σχετικές ευθύνες τους και

τον χρόνο και τον τόπο που έγινε η αυτή.

2.2.5 Σημαντικά Θέματα

Το πρότυπο 230 ασχολείται με ιδιαίτερη προσοχή με τα σημαντικά θέματα. Σκοπός αυτού του τμήματος του προτύπου είναι η αξιολόγηση της σημαντικότητας των θεμάτων. Η εποικοδομητική αξιολόγηση απαιτεί αντικειμενική ανάλυση των γεγονότων και των συνθηκών που επικρατούν. Σημαντικά θέματα μπορεί να είναι αυτά που αυξάνουν το ελεγκτικό κίνδυνο ή τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών.

Λέγοντας αποτελέσματα ελεγκτικών διαδικασιών, εννοούμε την οικονομική πληροφόρηση που μπορεί να περιέχει ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις ή την ανάγκη να αναθεωρηθεί η προηγούμενη αξιολόγηση του ελεγκτή, σχετικά με τους κινδύνους ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων ή παραλείψεων και η ανταπόκριση του ελεγκτή στους κινδύνους αυτούς.

Άλλα σημαντικά θέματα είναι, οι συνθήκες οι οποίες προκαλούν στον ελεγκτή σημαντική δυσκολία στην εφαρμογή των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών, όπως και τα ευρήματα τα οποία μπορεί να οδηγήσουν σε «παρατήρηση⁴» στην έκθεση ελέγχου.

Το Πρότυπο αυτό ωθεί τον ελεγκτή, στα πλαίσια της ελεγκτικής τεκμηρίωσης, να συντάξει μια σύνοψη, η οποία είναι γνωστή και ως μνημόνιο ολοκλήρωσης, στην οποία περιγράφει τα σημαντικά θέματα που έχουν εντοπισθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς και πώς αυτά έχουν αντιμετωπισθεί. Η σύνοψη αυτή εξυπηρετεί την αποτελεσματική και αποδοτική επισκόπηση και έρευνα της ελεγκτικής τεκμηρίωσης, σε μεγάλα και σύνθετα ελεγκτικά έργα. Επιπλέον, η σύνταξη τέτοιου είδους περιλήψεων μπορεί να βοηθήσει τόσο τον ελεγκτή που διεξήγαγε τον έλεγχο όσο και τρίτους, στη μελέτη σημαντικών θεμάτων.

Εύλογο είναι να σκεφτεί κανείς ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να καταγράφει, εγκαίρως, τις συζητήσεις των σημαντικών θεμάτων με τη διοίκηση και τους λοιπούς αρμόδιους της οικονομικής μονάδας.

Η ελεγκτική τεκμηρίωση στο θέμα των σημαντικών θεμάτων περιλαμβάνει αρχεία όλων όσων έχουν συζητηθεί, καθώς και πότε

⁴ Παρατήρηση στην έκθεση είναι η έκφραση γνώμης ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας φέρουν λάθη ή/και παραλείψεις.

συζητήθηκαν και με ποιον. Δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα αρχεία που συντάσσονται από τον ελεγκτή. Εκτός όμως από αυτά η ελεγκτική τεκμηρίωση πρέπει να περιλαμβάνει και άλλα κατάλληλα αρχεία, όπως τα πρακτικά των συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου, επιτροπών κλπ.) που συντάσσονται από τους αρμόδιους. Μια Τρίτη κατηγορία αρχείο που μπορούν να περιληφθούν στην ελεγκτική τεκμηρίωση των σημαντικών θεμάτων, είναι οι συζητήσεις με λοιπά πρόσωπα, στα οποία συμπεριλαμβάνονται αυτά που ασκούν την εταιρική διακυβέρνηση, όπως και πρόσωπα τα οποία παρέχουν επαγγελματικές συμβουλές στην οικονομική μονάδα.

Εάν κατά τον έλεγχο ο ελεγκτής εντοπίσει πληροφορίες που έρχονται είτε σε αντίθεση, είτε σε ανακολουθία με τα τελικά συμπεράσματά του, σχετικά με ένα σημαντικό θέμα, οφείλει να καταγράψει τον τρόπο με τον οποίο αντιμετώπισε την αντίθεση αυτήν ή την ανακολουθία κατά τη διατύπωση του τελικού συμπεράσματος.

2.2.6 Τεκμηρίωση των Αποκλίσεων από τις Βασικές Αρχές & τις Θεμελιώδεις Διαδικασίες

Όπως έχει προαναφερθεί πολλές φορές μέχρι στιγμής, στην παρούσα πτυχιακή εργασία, οι βασικές αρχές και θεμελιώδεις διαδικασίες των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων έχουν ως σκοπό να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην επίτευξη ενός σωστού και αποτελεσματικού ελέγχου. Κάθε ελεγκτής οφείλει, λοιπόν, να προσαρμόζεται στις βασικές αρχές και διαδικασίες που διέπουν τον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται κάθε έλεγχος.

Εάν για οποιοδήποτε λόγο ο ελεγκτής χρειαστεί να παρεκκλίνει αυτών των βασικών αρχών, οφείλει να το αναφέρει, καθώς και να προσδιορίσει τις εναλλακτικές λύσεις και διαδικασίες που πρέπει να εκτελεστούν ούτως ώστε να επιτευχθεί ο σκοπός του ελέγχου και τους λόγους της απόκλισης. Σαφώς, ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώσει τον τρόπο με τον οποίο εκτελέστηκαν οι εναλλακτικές διαδικασίες επαρκώς, ώστε να μπορούν να αντικαταστήσουν τις βασικές ή θεμελιώδεις διαδικασίες.

Παρακάτω παρατίθενται *σχηματικά* οι διαδικασίες που πρέπει να διενεργήσει ο ελεγκτής στα πλαίσια εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου...



2.2.7 Προσδιορισμός του Συντάξαντος & του Επισκοπήσαντος

Κατά την ελεγκτική τεκμηρίωση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των εκτελεσθεισών ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής οφείλει να καταγράψει ποιος διενήργησε την ελεγκτική διαδικασία και πότε ολοκληρώθηκε η ελεγκτική εργασία. Επίσης πρέπει να αναφερθεί ποιος επισκόπησε την ελεγκτική εργασία, την ημερομηνία και την έκταση της επισκόπησης αυτής.

Το γεγονός ότι η επισκόπηση μιας ελεγκτικής διαδικασίας απαιτεί και την τεκμηρίωσή της, δεν προϋποθέτει και την σύνταξη φύλλου εργασίας που θα αποτελεί την απόδειξη ότι έγινε η επισκόπηση. Αντίθετα προϋποθέτει την γνώση του ποιος επισκόπησε συγκεκριμένα τμήματα ελεγκτικής εργασίας.

2.2.8 Σύνταξη του Τελικού Ελεγκτικού Αρχείου

Η σύνταξη του τελικού ελεγκτικού αρχείου, πρέπει να γίνεται εγκαίρως, και μάλιστα αμέσως μετά την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου. Το Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου απαιτεί οι ελεγκτικές εταιρίες να εφαρμόζουν διαδικασίες, που να εξασφαλίζουν την έγκαιρη ολοκλήρωση των ελεγκτικών αρχείων. Συγκεκριμένα προσδιορίζει ότι το τελικό ελεγκτικό αρχείο πρέπει να συντάσσεται εξήντα ημέρες μετά την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου.

Η ολοκλήρωση της σύνταξης είναι μια διοικητική διαδικασία που δεν περιλαμβάνει σε καμία περίπτωση την εκτέλεση νέων ελεγκτικών διαδικασιών ή τη διαμόρφωση νέων συμπερασμάτων. Ωστόσο, μπορούν να γίνουν αλλαγές στην ελεγκτική τεκμηρίωση, κατά τη διάρκεια της τελικής σύνταξης, αρκεί η φύση τους να είναι μόνο διοικητικής μορφής. Για παράδειγμα:

- Η διαγραφή ή απόρριψη εγγράφων ή στοιχείων που αντικαταστάθηκαν

- Η ταξινόμηση των φύλλων εργασίας
- Η υπογραφή των καταστάσεων ολοκλήρωσης του ελέγχου (checklists), οι οποίες σχετίζονται με την διαδικασία του ελεγκτικού αρχείου
- Η καταγραφή της ελεγκτικής τεκμηρίωσης την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει, συζητήσει και συμφωνήσει με τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας του, πριν από την ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης ελέγχου.

Μετά την ολοκλήρωση της σύνταξης του τελικού ελεγκτικού αρχείου ο ελεγκτής δεν επιτρέπεται να διαγράψει ή να απορρίψει ελεγκτικά τεκμήρια πριν από τη λήξη της περιόδου διατήρησης των φύλλων ελέγχου. Το Διεθνές πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου 1 απαιτεί οι ελεγκτικές εταιρίες να εφαρμόζουν διαδικασίες διατήρησης της τεκμηρίωσης των ελεγκτικών έργων. Επίσης, προσδιορίζει ότι η περίοδος διατήρησης, του ελεγκτικού αρχείου, δεν μπορεί να είναι μικρότερη από τα πέντε έτη από την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου.

2.2.9 Αλλαγές στην Ελεγκτική Τεκμηρίωση

Αλλαγές στην ελεγκτική τεκμηρίωση, μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, μπορεί να γίνουν σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όπως η αποκάλυψη μεταγενέστερων γεγονότων⁵. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει νέες ή πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, που ενδεχομένως να τον οδηγούν σε νέα συμπεράσματα. Όταν συμβαίνει αυτό πρέπει να τεκμηριώσει τους λόγους που τον ανάγκασαν να εκτελέσει τις νέες ή πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, να παραθέσει αυτές τις νέες ή τις επιπρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελέσθηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, καθώς και τα συμπεράσματα που προέκυψαν. Επίσης, όπως και στην αρχική διαδικασία έτσι και εδώ πρέπει να αναφερθεί πότε και από ποιον διενεργήθηκαν και έχουν επισκοπηθεί οι τυχόν αλλαγές επί της ελεγκτικής τεκμηρίωσης.

⁵ Τα μεταγενέστερα γεγονότα προβλέπονται από το ελεγκτικό πρότυπο 560 που θα εξεταστεί παρακάτω.

2.2.10 Φύλλα Εργασίας (Φ.Ε.)

Τα φύλλα εργασίας, που προκύπτουν από το κάθε ελεγκτικό έργο, είναι ιδιοκτησίας του αρμοδίου ελεγκτή που τα συνέταξε. Ο ελεγκτής οφείλει να λάβει τα απαραίτητα μέτρα προκειμένου να εξασφαλίζεται:

- Η τήρηση του απορρήτου και η εμπιστευτικότητα των Φ.Ε.
- Η ασφαλής διαφύλαξη των Φ.Ε. και
- Η διατήρηση των Φ.Ε. για την προβλεπόμενη, από την ισχύουσα νομοθεσία και τις επαγγελματικές ενώσεις, χρονική περίοδο.

2.3 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 505 «Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις» παρέχει στον ελεγκτή τις οδηγίες που είναι απαραίτητες για τη διεξαγωγή ελέγχου με τη μέθοδο αυτή.

Ο ελεγκτής, λοιπόν, οφείλει να εξετάσει αν και κατά πόσο η χρήση εξωτερικών επιβεβαιώσεων είναι απαραίτητη, προκειμένου για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με την ύπαρξη και επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών, ώστε να μπορεί να διατυπώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Είναι στην κρίση του ελεγκτή και μέσα στα πλαίσια των διατάξεων του συγκεκριμένου προτύπου, εάν πρέπει να προβεί στη χρήση των εξωτερικών επιβεβαιώσεων. Παράγοντες από τους οποίους εξαρτάται είναι η σπουδαιότητα του κάθε ελεγκτικού αντικειμένου, το εκτιμώμενο επίπεδο του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου, καθώς και οι λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες που μειώνουν τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Ο ελεγκτής αναλαμβάνει να προσαρμόσει τις επιστολές εξωτερικής επιβεβαίωσης ανάλογα με το συγκεκριμένο ελεγκτικό στόχο. Δηλαδή ποιος θα είναι ο τύπος και το περιεχόμενο της επιστολής, έτσι ώστε να υπάρχει η δυνατότητα άμεσης και ευχερής απάντησης από τον λαμβάνοντα την επιστολή.

Επίσης, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει επαρκώς αν υπάρχουν λόγοι για τους οποίους η διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, αρνείται να αποσταλούν επιστολές εξωτερικής επιβεβαίωσης. Σε περίπτωση που οι λόγοι είναι βάσιμοι, τότε ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόσει εναλλακτικές

διαδικασίες για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με το θέμα αυτό. Σε περίπτωση, όμως, που δεν δεχθεί τους λόγους της άρνησης της διοίκησης ως βάσιμους και παράλληλα εμποδίζεται από αυτήν για την εκτέλεση, βάση των ελεγκτικών προτύπων, διαδικασίας της εξωτερικής επιβεβαίωσης, πρέπει να εξετάσει την περίπτωση αναφοράς του γεγονότος στην Έκθεση Ελέγχου.

Ο ελεγκτής, επίσης, οφείλει κατά την εκτέλεση των διαδικασιών της εξωτερικής επιβεβαίωσης, διατηρήσει τον έλεγχο της επιλογής αυτών στους οποίους θα σταλεί η σχετική επιστολή, της σύνταξης και αποστολής των επιστολών, καθώς και των σχετικών απαντήσεων.

Ας υποθέσουμε ότι, ο ελεγκτής καταφέρει να αποστείλει της επιστολές εξωτερικής επιβεβαίωσης, αλλά δεν λαμβάνει πίσω απαντητικές επιστολές. Σε αυτήν την περίπτωση οφείλει να εκτελέσει άλλες κατάλληλες εναλλακτικές διαδικασίες που να παρέχουν ισοδύναμα αποδεικτικά τεκμήρια με εκείνα των επιστολών (π.χ. έλεγχος μεταγενέστερων ταμειακών εισπράξεων, εκταμιεύσεων μετρητών κ.λπ.). Αλλά ακόμη και αν λάβει απαντητικές επιστολές, θα πρέπει να ελέγξει την αξιοπιστία αυτών (π.χ. έλεγχος της αυθεντικότητας της απαντήσεως, τηλεφωνική επικοινωνία κ.λπ.).

Τέλος, θα πρέπει να αξιολογήσει αν τα αποτελέσματα της διαδικασίας εξωτερικής επιβεβαίωσης, καθώς και τα αποτελέσματα των λοιπών ελεγκτικών διαδικασιών που έχει διενεργήσει, του παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά αποδεικτικά τεκμήρια για τη διατύπωση γνώμης επί των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων. Σε αντίθετη περίπτωση οφείλει να εξετάσει την αναγκαιότητα διαφοροποίησης της Έκθεσης Ελέγχου. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση λειτουργίας επαρκούς και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει ημερομηνίες επιβεβαιώσεων υπολοίπων λογαριασμών, προγενέστερες της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού, και ειδικότερα όταν απαιτείται να ολοκληρωθεί ο έλεγχος σε σύντομο χρονικό διάστημα, μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

2.4 Αρχικές Αναθέσεις – Υπόλοιπα Έναρξης

Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 510 «Αρχικές Αναθέσεις – Υπόλοιπα Έναρξης» εφαρμόζεται από τους ελεγκτές παράλληλα με το ελεγκτικό πρότυπο 710 «Συγκριτικά Στοιχεία».

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όταν αναλαμβάνει να ελέγξει οικονομικές καταστάσεις για πρώτη φορά ή είχαν ελεγχθεί από άλλον ελεγκτή στην προηγούμενη χρήση.

Επίσης, πρέπει να ελέγξει ότι τα υπόλοιπα έναρξης δεν περιέχουν ανακρίβειες που να επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης. Αυτό επιτυγχάνεται όταν τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης έχουν ορθώς μεταφερθεί στην τρέχουσα χρήση ή έχουν, διορθωτικά, αναμορφωθεί όπου ήταν ενδεδαιγμένο. Άλλη μια επιβεβαίωση της επιτυχίας τους ελέγχου της τρέχουσα χρήσης υπάρχει όταν έχουν εφαρμοστεί, κατά τις προηγούμενες χρήσεις, οι κατάλληλες λογιστικές αρχές και μέθοδοι και οι τυχόν παρεκκλίσεις έχουν αναφερθεί στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου.

Αν, μετά την εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής δεν κατορθώσει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ως προς τα υπόλοιπα έναρξης, είναι υποχρεωμένος να διατυπώσει το πόρισμα του ελέγχου είτε με σύμφωνη γνώμη, είτε με άρνηση γνώμης, είτε, όπου επιτρέπεται, διατύπωση γνώμης με εξαίρεση ή άρνηση γνώμης ως προς τα αποτελέσματα της χρήσης και διατύπωση σύμφωνης γνώμης ως προς τον ισολογισμό. Ο τρόπος που θα επιλέξει ο ελεγκτής να εκφράσει τη γνώμη του εξαρτάται από τα ευρήματα του.

Σε περίπτωση που η επίδραση των ανακριβειών δεν έχει καταλλήλως αντιμετωπισθεί και επεξηγηθεί, ο ελεγκτής οφείλει να διατυπώσει γνώμη με εξαίρεση ή να διατυπώσει άρνηση γνώμης ανάλογα με την περίπτωση. Επίσης, πρέπει να διατυπώσει γνώμη με εξαίρεση ή να διατυπώσει άρνηση γνώμης, κατά περίπτωση, αν οι ακολουθούμενες, κατά την τρέχουσα χρήση, λογιστικές αρχές είναι διαφορετικές από εκείνες που ακολουθήθηκαν στην προηγούμενη χρήση και εφόσον οι διαφοροποιήσεις αυτές δεν έχουν αντιμετωπισθεί και επεξηγηθεί.

Είναι σημαντικό ο ελεγκτής να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου του, όταν η διαφοροποίηση των δεδομένων των οικονομικών της προηγούμενης χρήσης έχει ουσιώδεις επιπτώσεις επί τα καταστάσεων της τρέχουσας

χρήσης.

Τα παραπάνω δεν μπορεί να τα πιστοποιήσει ο ελεγκτής εάν δεν διαθέτει τα απαραίτητα συγκριτικά στοιχεία. Οφείλει, λοιπόν, να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια έτσι ώστε να πιστοποιήσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης και τα υπόλοιπα αυτών έχουν παρατεθεί με ακρίβεια και έχουν ταξινομηθεί ορθά.

Ανάλογα με τις διαπιστώσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της παρούσας χρήσης. Κάνει σχετική παραπομπή στα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης όταν γι' αυτά έχει εκφραστεί, στη προηγούμενη έκθεση του ελεγκτή, γνώμη με εξαίρεση, άρνηση γνώμης ή αρνητική γνώμη. Δεν πρέπει, όμως, να ξεχνά να λάβει υπόψη του τα υπόλοιπα των νέων καταστάσεων, σε περίπτωση τροποποίησης ή αναθεώρησης των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης με τις διαπιστωθείσες, από τον έλεγχο, παραλείψεις.

Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή μη τροποποίησης ή αναθεώρησης των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης, παρότι αυτό ήταν απαραίτητο, πρέπει ο ελεγκτής να εκφράσει γνώμη με εξαίρεση, σχετικά με τα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης.

Ακόμη και αν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης έχουν ελεγχθεί από άλλον ελεγκτή ή μπορεί και να μην έχουν ελεγχθεί καθόλου, πρέπει ο τωρινός ελεγκτής να το αναφέρει και αυτό, αρκεί να το κρίνει σκόπιμο.

Σε περίπτωση διαπίστωσης ανακριβών υπολοίπων των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης, ο ελεγκτής οφείλει να ζητήσει από τη Διοίκηση την τακτοποίηση των υπολοίπων αυτών. Σε περίπτωση άρνησης, οφείλει να αναφέρει το γεγονός αυτό στην έκθεση ελέγχου.

2.5 Έλεγχος Αποτιμήσεων στην Εύλογη Αξία

Βασική λογιστική αρχή είναι η σωστή αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας. Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 545 «Έλεγχος Αποτιμήσεων στην Εύλογη Αξία και Γνωστοποιήσεις», παρέχει στον ελεγκτή τις οδηγίες για τον κατάλληλο χειρισμό τέτοιων περιπτώσεων.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά

τεκμήρια ότι οι αποτιμήσεις στην εύλογη αξία και οι γνωστοποιήσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας. Κατάλληλο τεκμήριο είναι η επαρκής γνώση της μεθοδολογίας της οικονομικής μονάδας για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και των γνωστοποιήσεων, καθώς και των σχετικών διαδικασιών, προκειμένου να αναπτύξει μια αποτελεσματική ελεγκτική προσέγγιση (π.χ. γνώση και εμπειρία εκείνων που προσδιορίζουν την εύλογη αξία, παραδοχές της διοίκησης, έλεγχος αξιοπιστίας κ.λπ.). Μετά την απόκτηση της γνώσης αυτής, πρέπει, ο ελεγκτής, να εκτιμήσει τους κινδύνους ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών που σχετίζονται με τις αποτιμήσεις στην εύλογη αξία και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να προσδιορίσει τη φύση, την επιλογή του χρόνου και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Πέρα όμως των προαναφερθέντων ο ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίσει τεκμήρια για την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης να διεκπεραιώσει την εργασία της αποτίμησης σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει την ικανότητα να αξιολογήσει αν η ακολουθούμενη μέθοδος αποτίμησης είναι κατάλληλη για την εκάστοτε περίπτωση, ιδίως όταν το λογιστικό και νομοθετικό πλαίσιο προβλέπει εναλλακτικές μεθόδους αποτίμησης στην εύλογη αξία. Η επιλεγμένη μέθοδος αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζεται παγίως. Το ίδιο ισχύει και για τις γνωστοποιήσεις που μπορεί να έχει κάνει η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Πρέπει δηλαδή και αυτές να είναι σύμφωνες με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.

Ανάλογα με την περίπτωση, μπορεί ο ελεγκτής να κρίνει αναγκαία τη χρήση των γνώσεων ενός εμπειρογνώμονα. Μπορεί όμως και ο ίδιος να έχει την ειδικευση του χρειάζεται, αλλά και τη γνώση να σχεδιάσει και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σχετικές με τις εύλογες αξίες. Επίσης, οφείλει να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες ανάλογα με τους εκτιμηθέντες κινδύνους ουσιωδών ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις, σχετικά με τις αποτιμήσεις στην εύλογη αξία και τις γνωστοποιήσεις στις καταστάσεις αυτές.

Το ΔΕΠ 545 δίνει στον ελεγκτή την οδηγία να αξιολογήσει κατά πόσο σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση για την

αποτίμηση στην εύλογη αξία, παρέχουν μια λογική βάση. Επίσης, πρέπει να επαληθεύσει τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τις αποτιμήσεις στην εύλογη αξία και τις γνωστοποιήσεις και να αξιολογήσει κατά πόσο οι αποτιμήσεις αυτές έχουν σωστά προσδιοριστεί. Δεν πρέπει να ξεχνάει όμως, επιπτώσεις από τυχόν μεταγενέστερα γεγονότα.

Τέλος, ο ελεγκτής κάνοντας μια τελική εκτίμηση του βαθμού, στον οποίο οι αποτιμήσεις στην εύλογη αξία και οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το υιοθετηθέν λογιστικό πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, να αξιολογήσει την επάρκεια και καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που εξασφάλισε, όπως επίσης και τη συνέπεια αυτών των τεκμηρίων με άλλα τεκμήρια που απέκτησε και αξιολόγησε κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Αυτό επιτυγχάνεται με την εξασφάλιση γραπτών διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση σχετικά με το εύλογο των σημαντικών παραδοχών, που υιοθετήθηκαν, συμπεριλαμβάνοντας αν και κατά πόσο αντανακλούν κατάλληλα την πρόθεση και ικανότητά της να διεκπεραιώσει τα σχέδια δράσης της, σχετικά με αποτιμήσεις στην εύλογη αξία ή γνωστοποιήσεις.

2.6 Μεταγενέστερα Γεγονότα

Τα γεγονότα που έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού και μέχρι την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου ονομάζονται μεταγενέστερα. Όπως προαναφέρθηκε μεταγενέστερα γεγονότα μπορούν να οδηγήσουν σε αλλαγές στην ελεγκτική τεκμηρίωση. Γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την τυχόν επίπτωση των μεταγενέστερων γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση ελέγχου του.

Με ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να συλλέξει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι όλα τα γεγονότα, που έχουν επισυμβεί μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και επηρεάζουν σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις, έχουν εντοπισθεί πλήρως, έχουν λογιστικοποιηθεί δεόντως και επαρκώς γνωστοποιηθεί στις καταστάσεις αυτές. Σε περίπτωση που αποκαλυφθούν σημαντικά γεγονότα μετά τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου και πριν τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και να λάβει κατάλληλα μέτρα κατά περίπτωση,

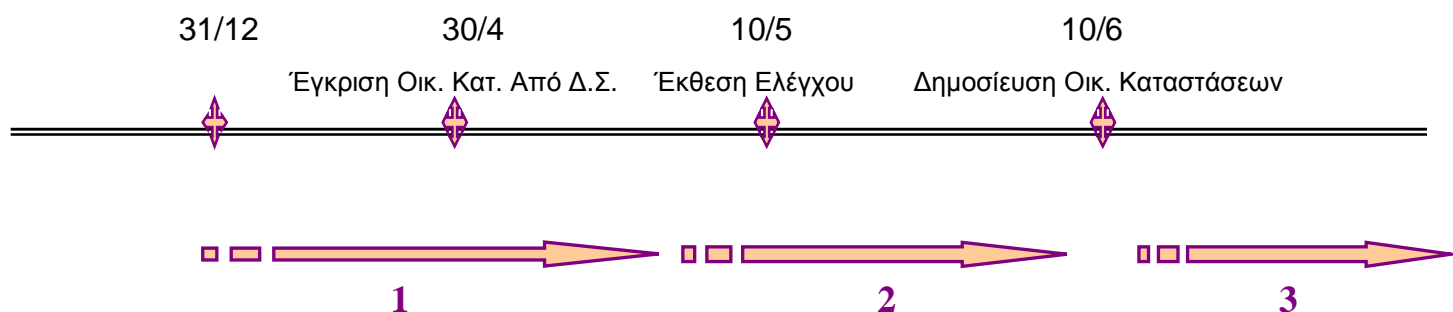
δηλαδή, αν υπάρχει ανάγκη τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Σε περίπτωση που επιδεχθεί η τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες και να χορηγήσει εκ νέου έκθεση ελέγχου επί των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Υπάρχει όμως και η περίπτωση η διοίκηση να αρνηθεί την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Τότε, ο ελεγκτής, πρέπει να λάβει τα κατάλληλα μέτρα και να χορηγήσει νέα έκθεση ελέγχου στην οποία να διατυπώσει γνώμη με εξαίρεση ή αρνητική γνώμη.

Για σημαντικά γεγονότα που αποκαλύφθηκαν μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά συνέβησαν πριν την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, πρέπει να ενημερωθεί η διοίκηση και να αξιολογήσει η ίδια κατά πόσο απαιτείται η αναθεώρηση και επαναδημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Εάν η διοίκηση επιλέξει να αναθεωρήσει τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες και να χορηγήσει νέα έκθεση ελέγχου επί των αναθεωρημένων οικονομικών καταστάσεων και παράλληλα να εκτιμήσει τα μέτρα που έλαβε η διοίκηση για την ενημέρωση των τρίτων. Μετά από όλα αυτά ο ελεγκτής έχει την υποχρέωση να συντάξει νέα έκθεση η οποία πρέπει να περιλαμβάνει ειδική παράγραφο στην οποία να δίνεται έμφαση, που να παραπέμπει σε σημείωση για τις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτές θα γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στους λόγους που οδήγησαν στην αναθεώρηση των οικονομικών καταστάσεων. Για ότι συνέβη μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν φέρει καμία υποχρέωση να προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια.

Το παρακάτω σχήμα παρουσιάζει διαγραμματικά όσα προαναφέρθηκαν για τα μεταγενέστερα γεγονότα.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ



1. Αποκάλυψη και Λογιστικοποίηση
2. Τροποποίηση Οικονομικών Καταστάσεων
3. Γεγονότα που συνέβησαν και αποκαλύφθηκαν μετά τη δημοσίευση, ο ελεγκτής δε φέρνει καμία ευθύνη.

Προτού προβεί ο ελεγκτής σε λογιστικοποίηση μεταγενέστερων γεγονότων πρέπει να εξακριβώσει την ύπαρξη αυτών εκτελώντας τις ακόλουθες διαδικασίες:

- Επισκόπηση των διαδικασιών, που εφαρμόζει η Διοίκηση, για εξασφάλιση ότι έχουν επισυμβεί μεταγενέστερα γεγονότα
- Ανάγνωση πρακτικών των συνεδριάσεων των μετόχων, των μελών του ΔΣ και των ελεγκτικών και εκτελεστικών επιτροπών, που έγιναν μετά τη λήξη της χρήσης και μελέτη θεμάτων που σχολιάστηκαν σε συνεδριάσεις, για τις οποίες δεν υπάρχουν ακόμη διαθέσιμα πρακτικά
- Ανάγνωση της τελευταίας ενδιάμεσης οικονομικής πληροφόρησης της οικονομικής μονάδας και, όπου θεωρείται αναγκαίο και ορθό, προϋπολογισμών, προβλέψεων ταμιακών ροών και άλλων συναφών εκθέσεων της διοίκησης
- Ερωτήματα ή επέκταση προηγούμενων προφορικών ή γραπτών ερωτημάτων προς τους δικηγόρους της οικονομικής μονάδας,

αναφορικά με δικαστικές διενέξεις και απαιτήσεις

- Υποβολή ερωτημάτων στη διοίκηση για το κατά πόσο συνέβησαν μεταγενέστερα γεγονότα, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα ερωτήματα που μπορούν να υποβληθούν στη Διοίκηση είναι τα ακόλουθα:

- Το τρέχον καθεστώς στοιχείων που έχουν λογιστικοποιηθεί με βάση προσωρινά δεδομένα, (π.χ. λογιστικοποίηση υπεραξίας επιχείρησης με προσωρινά δεδομένα κλπ.)
- Κατά πόσο έχουν υπεισέλθει σε νέες δεσμεύσεις, δανεισμούς ή εγγυήσεις
- Κατά πόσο έγιναν ή σχεδιάζεται να γίνουν πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων
- Κατά πόσο έγινε έκδοση νέων μετοχών ή ομολογιακών δανείων ή συμφωνία για συγχώνευση ή εκκαθάριση ή σχεδιάζεται να γίνουν τέτοιες πράξεις
- Κατά πόσο απαλλοτριώθηκαν από το Δημόσιο περιουσιακά στοιχεία ή καταστράφηκαν, για παράδειγμα, από πυρκαγιά ή πλημμύρα
- Κατά πόσο σημειώθηκαν εξελίξεις, σχετικά με θέματα ενδεχόμενων υποχρεώσεων.
- Κατά πόσο έγιναν ασυνήθεις λογιστικές αναπροσαρμογές σε στοιχεία του ισολογισμού.
- Κατά πόσο συνέβησαν γεγονότα που θα έπρεπε να αλλάξουν τις λογιστικές αρχές και μεθόδους (π.χ. η ισχύς της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας κ.λπ.).

2.7 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή

Το παρόν Ελεγκτικό Πρότυπο 600 «Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή», έχει εφαρμογή μόνο για τις εταιρείες που έχουν σχέση μητρικής – θυγατρικής. Για τη σύνταξη των ενοποιημένων καταστάσεων πρέπει οι ελεγκτές της μητρικής να χρησιμοποιήσει τα ευρήματα του ελεγκτή της θυγατρικής. Δεν αφορά τις σχέσεις των ελεγκτών των τρεχουσών

χρήσεων με τους προκατόχους τους.

Ο ελεγκτής, λοιπόν, που αναλαμβάνει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οφείλει αρχικά να προσδιορίσει πως μπορεί η εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής εταιρείας να επηρεάσει το δικό του έλεγχο. Στα πλαίσια αυτού του προσδιορισμού, μπορεί να εκτιμήσει την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή της θυγατρικής στο συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.

Όπως σε κάθε έλεγχο, έτσι και σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει ο ελεγκτής να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με την ποιότητα του διενεργηθέντος ελέγχου της θυγατρικής εταιρείας. Παράλληλα θα πρέπει να συνεκτιμήσει τα σημαντικά ευρήματα του.

Ένας έμπειρος ελεγκτής σίγουρα δε θα παραλείψει να διενεργήσει και κάποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής, προκειμένου να διαπιστώσει εάν υπάρχουν τυχόν λάθη ή παραλείψεις.

Από την πλευρά του ελεγκτή της θυγατρικής εταιρείας, πρέπει να αναφέρουμε ότι, κρίνεται απαραίτητο να συνεργάζεται με τον ελεγκτή της μητρικής εταιρείας. Ιδιαίτερα, όταν ο ελεγκτής της μητρικής είναι αναγκασμένος να περιοριστεί μόνο στην εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής.

Σε περίπτωση που ο ελεγκτής της μητρικής εταιρείας δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει την εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής εταιρείας, και επίσης δεν μπορεί και ο ίδιος να διενεργήσει ελεγκτικές διαδικασίες, οφείλει να διατυπώσει γνώμη με εξαίρεση ή να αρνηθεί να διατυπώσει γνώμη, επειδή υπάρχει περιορισμός στο εύρος και την έκταση του ελέγχου.

2.8 Χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνώμονα

Κατά τη διάρκεια εκτέλεσης ενός ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να ζητήσει τη βοήθεια ενός εμπειρογνώμονα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων. Αυτή μπορεί να δοθεί με τη μορφή μιας έκθεσης, μιας γνώμης ή ακόμη με αποτιμήσεις και δηλώσεις του εμπειρογνώμονα αυτού. Σε τέτοια περίπτωση ο ελεγκτής πρέπει κατά το σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου, να εντοπίσει τις περιοχές των οικονομικών καταστάσεων, όπου απαιτείται η χρησιμοποίηση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα, και να μηνμονεύσει σχετικά στην έκθεση ελέγχου.

Πριν την επιλογή χρήσης ενός εμπειρογνώμονα, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη του τη σπουδαιότητα του υπό εξέταση κονδυλίου των οικονομικών καταστάσεων, τον κίνδυνο ανακρίβειας με βάση τη φύση και την πολυπλοκότητα του υπό εξέταση ζητήματος και την επάρκεια και καταλληλότητα άλλων διαθέσιμων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που πραγματικά κρίνεται απαραίτητη η χρησιμοποίηση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα. Τέτοιες είναι:

- Αποτιμήσεις ορισμένων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, όπως γηπέδων και κτιρίων, βιομηχανοστασίων και μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λπ.
- Απογραφή των ποσοτήτων ή της φυσικής κατάστασης περιουσιακών στοιχείων, όπως ορυκτών αποθηκευμένων σε στοιβάδες, υπόγειων ορυκτών, αποθεμάτων πετρελαίου και υπολειμματικής ωφέλιμης ζωής ακινητοποιήσεων.
- Προσδιορισμός υποχρεώσεων με τη χρήση ειδικευμένων τεχνικών ή μεθόδων, όπως αναλογιστική μελέτη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων στο προσωπικό κλπ.
- Η επιμέτρηση ολοκληρωμένων έργων, καθώς και των προς ολοκλήρωση εργασιών, σε εν εξελίξει συμβάσεις.
- Νομικών γνωμοδοτήσεων που αφορούν δικαστικές διενέξεις, ερμηνείες συμβάσεων, καταστατικών και κανονισμών.

Για να επιλέξει το κατάλληλο εμπειρογνώμονα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την αντικειμενικότητα και την επαγγελματική ικανότητα του (π.χ. οικονομική εξάρτηση εμπειρογνώμονα με την οικονομική μονάδα, επαγγελματική άδεια, εμπειρία, φήμη κλπ.). Ο εμπειρογνώμονας μπορεί να είναι είτε συμβεβλημένος με την οικονομική μονάδα ή με τον ελεγκτή, είτε απασχολούμενος από την οικονομική μονάδα ή από τον ελεγκτή.

Ο ελεγκτής και σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι η εργασία του εμπειρογνώμονα είναι επαρκής και κατάλληλη για τους σκοπούς του ελέγχου. Επίσης, πρέπει να αξιολογήσει την καταλληλότητα της εργασίας του εμπειρογνώμονα σε συνδυασμό με την αντίστοιχη αξιολόγηση της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας, που διατυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι σε περίπτωση που τα αποτελέσματα της εργασίας του εμπειρογνώμονα δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ή τα αποτελέσματα αυτά είναι αντίθετα με άλλα στοιχεία ελέγχου, το θέμα πρέπει να επιλύεται από τον ελεγκτή. Γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός και πως θα συντάξει την έκθεση ελέγχου. Δεν πρέπει για παράδειγμα να παραπέμπει στην εργασία του εμπειρογνώμονα, γιατί μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί επιφύλαξη για τη γνώμη του. Μόνο στην περίπτωση που η έκθεση ελέγχου που χορηγείται με εξαίρεση, μπορεί ο ελεγκτής να παραπέμπει στην εργασία του εμπειρογνώμονα. Αν υπάρξει άρνηση της άδειας και ο ελεγκτής πιστεύει ότι η παραπομπή είναι αναγκαία, τότε πρέπει να ζητηθεί νομική συμβουλή.

Κεφάλαιο 3^ο: Μεθοδολογία Αξιολόγησης Ελεγκτικού Κινδύνου, στο Πλαίσιο της Αποδοχής & του Σχεδιασμού του Ελεγκτικού Έργου, με πρακτικό παράδειγμα εφαρμογής.

3.1 Ελεγκτικός κίνδυνος

3.1.1 Έννοια ελεγκτικού κινδύνου

Ο όρος «Ελεγκτικός κίνδυνος» σύμφωνα με τα ΔΠΕ εκφράζει το ενδεχόμενο ο ελεγκτής, κατά τον έλεγχο ενός έργου, να διατυπώσει μη κατάλληλη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις που εξετάζει περιλαμβάνουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις. Με άλλα λόγια η έννοια του ελεγκτικού κινδύνου εκφράζει τον κίνδυνο ο ελεγκτής να προβεί, χωρίς να το γνωρίζει, σε αποτυχία διαφοροποίησης της γνώμης του, σχετικά με το ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν λάθη και παραλείψεις. Την ίδια έννοια έχει και στην περίπτωση του συνόλου των οικονομικών καταστάσεων.

Γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής πρέπει να ενεργεί ύστερα από πλήρη προγραμματισμό και σχεδιασμό προκειμένου να αποφύγει λάθη και παραλείψεις και συνεπώς να αποφύγει τον ελεγκτικό κίνδυνο. Ο ελεγκτής πρέπει να χειρίζεται με πολύ σωστές, μελετημένες, και προσεκτικές διαδικασίες ούτως ώστε να είναι σε θέση να εξάγει συμπεράσματα τεκμηριωμένα πλήρως, με σκοπό τη διατύπωση σωστής ελεγκτικής γνώμης.

Εύλογη Διασφάλιση αποκτάται μόνο όταν ο ελεγκτής μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο;

Είναι σαφές ότι δεν υπάρχει κάποιος συγκεκριμένος τρόπος που να οδηγεί σε μηδενισμό του ελεγκτικού Κινδύνου. Το επίπεδο του κινδύνου πρέπει να είναι χαμηλό σε κάθε περίπτωση. Πρέπει να είναι χαμηλό γιατί τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, οι προσδοκίες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και οι κοινά είναι αυτά που απαιτούν από κάθε ελεγκτή να εκτελεί τις ελεγκτικές διαδικασίες με το χαμηλότερο δυνατό κίνδυνο. Σε αυτά τα πλαίσια πρέπει επίσης να αποφεύγονται όσο το δυνατό περισσότερο τα σφάλματα και οι παραλείψεις.

Ο χαμηλότερος δυνατός κίνδυνος επιτυγχάνεται με τη διαφοροποίηση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών.

Συνεπώς, όταν ο ελεγκτικός κίνδυνος εκτιμάται ότι είναι υψηλός απαιτούνται περισσότερο αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια και διαδικασίες που πρέπει να εκτελεστούν.

Στην φάση του σχεδιασμού, ο ελεγκτής μελετά την έκταση και τη φύση των ελεγκτικών διαδικασιών, που πρέπει να εκτελεστούν. Όσο μεγαλύτερος είναι ο ελεγκτικός κίνδυνος, τόσο μεγαλύτερος είναι ο όγκος της ελεγκτικής εργασίας που πρέπει να εκτελεστεί.

Όπως προαναφέρθηκε, ο όρος «Ελεγκτικός κίνδυνος» χρησιμοποιείται για να περιγράψει τον κίνδυνο που έχει ο ελεγκτής για να διατυπώσει την κατάλληλη ελεγκτική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Η γνώμη αυτή είναι για να παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση της οικονομικής μονάδας που ελέγχεται και τα αποτελέσματα αυτής καθώς και τις ταμειακές ροές της. Για πρακτικούς λόγους σημειώνεται ότι οι ελεγκτές είναι, συνήθως, εκτεθειμένοι στον «κίνδυνο» να διατυπώσουν μία «καθαρή γνώμη» (clean audit opinion) για οικονομικές καταστάσεις οι οποίες περιέχουν ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις.

Στην καθημερινότητα δεν συνηθίζεται ο ελεγκτής να παρουσιάζει μια «διαφοροποιημένη γνώμη» (modified audit opinion) ή ακόμη και «άρνηση γνώμης» (adverse opinion), ενώ από την άλλη πλευρά οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν σοβαρά λάθη και παραλείψεις, δεδομένου ότι οι Διοικήσεις των ελεγχόμενων γνωρίζουν (πολύ καλά) τις επιπτώσεις τέτοιου είδους εκθέσεων ελέγχου και συνεπώς θα καταβάλλουν κάθε προσπάθεια, παρέχοντας όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες και τεκμήρια, προκειμένου να αποφευχθεί τέτοιου είδους λάθος. Στην ευρύτερη έννοια της έννοιας του ελεγκτικού κινδύνου παραμένει αδιευκρίνητο το ενδεχόμενο ο ελεγκτής να διατυπώσει εσφαλμένη γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν λάθη και παραλείψεις.

Ο ελεγκτικός κίνδυνος δεν είναι ίδιος σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου ότι ορισμένοι λογαριασμοί και ομάδες λογαριασμών είναι πολύ πιθανό να εμπεριέχουν διαφορετικό βαθμό και τύπο κινδύνου και ως εκ τούτου και οι ελεγκτικές διαδικασίες διαμορφώνονται ανάλογα, και φυσικά έχουν διαφορετικό κόστος.

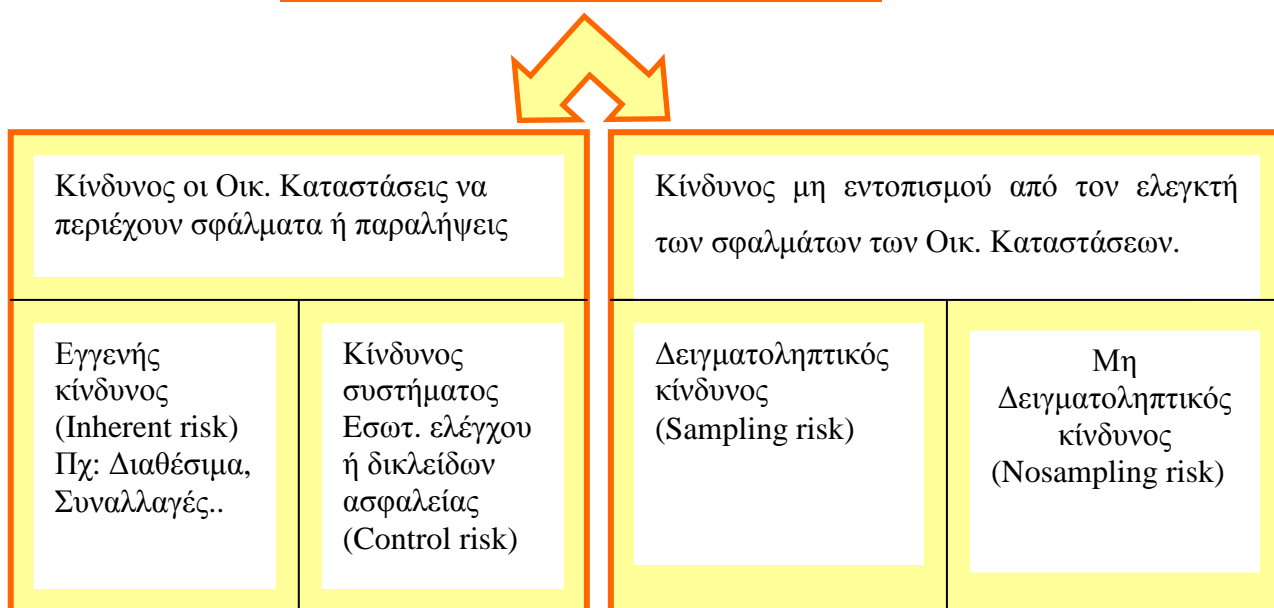
Κύριος σκοπός και στόχος του ελεγκτή είναι να πραγματοποιήσει τον έλεγχο με τέτοιο τρόπο, έτσι ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος

σε μεμονωμένα υπόλοιπα λογαριασμών ή ομάδες λογαριασμών και στο τέλος του ελέγχου ο συνολικός ελεγκτικός κίνδυνος να έχει ελαχιστοποιηθεί στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο, ή το επίπεδο διασφάλισης να είναι επαρκώς υψηλό που να επιτρέπει στον ελεγκτή να διατυπώσει τη γνώμη του στις οικονομικές καταστάσεις. Ένας άλλος λόγος που έχει εξίσου σημασία είναι να αποκτήσει την επιθυμητή διασφάλιση στην υψηλότερη δυνατή απόδοση.

3.1.2 Συστατικά ελεγκτικού κινδύνου

Τα συστατικά στοιχεία του Ελεγκτικού Κινδύνου αναλύονται λεπτομερώς στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Κατωτέρω παρατίθενται σχηματικά τα συστατικά του ελεγκτικού κινδύνου.

✦ ΕΝΙΑΙΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ ✦



Ο κίνδυνος να υπάρχουν ουσιώδη σφάλματα σε επίπεδο διοίκησης αποτελείται από δύο συστατικά τα οποία αναλύονται στην συνέχεια:

Εγγενής κίνδυνος, είναι η δεκτικότητα (ή ευαισθησία) ενός ισχυρισμού της διοίκησης σε σφάλμα το οποίο μπορεί να είναι σημαντικό, είτε σε επίπεδο ατομικό είτε σε επίπεδο σωρευτικό μαζί με άλλα σφάλματα, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν σχετικές δικλίδες ασφαλείας. Ο κίνδυνος αυτός, συγκριτικά με άλλους είναι υψηλότερος σε κάποιους ισχυρισμούς της διοίκησης, συναφείς με κατηγορίες συναλλαγών, λογιστικά. υπόλοιπα και γνωστοποιήσεις του

προσαρτήματος. Για παράδειγμα, συναλλαγές με υψηλό βαθμό πολυπλοκότητας είναι περισσότερο πιθανό να περιέχουν ουσιώδη σφάλματα από αυτές με πιο χαμηλό βαθμό πολυπλοκότητας. Υπόλοιπα λογαριασμών που προέρχονται από λογιστικές εκτιμήσεις, οι οποίες προέρχονται από αβέβαιες μετρήσεις και υπολογισμούς, εμπεριέχουν σημαντικότερο κίνδυνο σε σχέση με τους λογαριασμούς που περιέχουν αντικειμενικά δεδομένα.

Οι εξωγενείς παράγοντες αυξάνουν τους επιχειρηματικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, οι τεχνολογικές εξελίξεις μπορεί να καταστήσουν κάποιο προϊόν απαξιωμένο και εξαιτίας αυτού τα αποθέματα μπορεί ξαφνικά να υπερεκτιμηθούν όσο αφορά την αξίας τους. Επιπλέον, υπάρχουν και παράγοντες που συνδέονται με ορισμένες ή όλες τις κατηγορίες των συναλλαγών, υπολοίπων των λογαριασμών, οι οποίες ενδέχεται να επιδρούν στον εγγενή κίνδυνο που συνδέεται με ένα συγκεκριμένο ισχυρισμό της διοίκησης. Οι παράγοντες αυτοί περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την έλλειψη κεφαλαίου κίνησης που να είναι επαρκές για να συνεχιστούν οι δραστηριότητές της ή μια αγορά που συνεχώς παρουσιάζεται όλο και πιο πτωτική και η οποία χαρακτηρίζεται από έναν σημαντικό αριθμό επιχειρηματικών αποτυχιών.

Κίνδυνος δικλείδων ασφαλείας, είναι ο κίνδυνος ή το σφάλμα εκείνο που μπορεί να προκύψει σε έναν ισχυρισμό της διοίκησης, ο οποίος είναι σημαντικός είτε σε επίπεδο ατομικό είτε σε επίπεδο γενικό, δεν μπορεί να προβλεφθεί ή να εντοπιστεί και να διορθωθεί από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ο κίνδυνος δικλείδων ασφαλείας λειτουργεί παράλληλα με την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και των εσωτερικών δικλείδων ασφαλείας που λειτουργούν, προκειμένου η οικονομική μονάδα να πετύχει τους στόχους της που συνδέονται με τη διαδικασία προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων.

Ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος των δικλείδων ασφαλείας υπάρχουν ανεξάρτητα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Όταν η εκτίμηση του ελεγκτή, για τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών λαθών περιλαμβάνει και την προσδοκία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλείδων ασφαλείας, ο ελεγκτής διενεργεί έλεγχο και στις δικλείδες ασφαλείας προκειμένου να υποστηρίξει την ελεγκτική του εκτίμηση (risk assessment). Τα ΔΠΕ συνήθως δεν αναφέρονται ξεχωριστά, αλλά περισσότερο σε μια συνδυασμένη εκτίμηση

κινδύνου σημαντικών σφαλμάτων (combined risk assessment).

Παρότι τα ΔΠΕ περιγράφουν μια συνδυαστική εκτίμηση του κινδύνου ουσιωδών σφαλμάτων. Ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει ανάμεσα στη ξεχωριστή εκτίμηση κινδύνου ή στη συνδυασμένη. Αυτό εξαρτάται από τις ελεγκτικές τεχνικές και τη μεθοδολογία και τις πρακτικές που προτιμά να εφαρμόσει. Τα ΔΠΕ εξηγούν ότι η εκτίμηση του κινδύνου ουσιωδών σφαλμάτων μπορεί να εκφραστεί σε ποσοτικοποιημένους όρους, όπως τα ποσοστά ή σε μη ποσοτικοποιημένους όρους. Ο ελεγκτής σε κάθε περίπτωση οφείλει να εκτελέσει την κατάλληλη εκτίμηση κινδύνου.

Κίνδυνος μη εντοπισμού. Σύμφωνα με τα ΔΠΕ ο «Κίνδυνος μη εντοπισμού» αφορά τον κίνδυνο ο ελεγκτής να μην εντοπίσει ένα σφάλμα, το οποίο ενδεχομένως υπάρχει σε έναν ισχυρισμό της διοίκησης. Ο κίνδυνος, μη εντοπισμού είναι συνάρτηση της αποτελεσματικότητας μίας ελεγκτικής διαδικασίας και της εφαρμογής της από τον ελεγκτή. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού δεν μπορεί να απομακρυνθεί τελείως, σκεπτόμενοι και το γεγονός ότι ο ελεγκτής κατά κύριο λόγο δεν εξετάζει όλες τις κατηγορίες συναλλαγών, τα λογιστικά υπόλοιπα των λογαριασμών ή τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή λοιπούς παράγοντες.

Τέτοιου είδους παράγοντες περιέχουν τη δυνατότητα ο ελεγκτής να επιλέξει μια ακατάλληλη ελεγκτική διαδικασία ή να κάνει κακή εκτέλεση μίας ελεγκτικής διαδικασίας ή να μην κατάλαβε σωστά και να παρερμήνευσε τα αποτελέσματα του ελέγχου. Οι υπόλοιποι παράγοντες συνήθως μπορεί να καλυφθούν μέσω ενός σχεδιασμού, της εξεύρεσης ενός κατάλληλου προσωπικού στην ομάδα ελέγχου και της εφαρμογής επαγγελματικής κρίσης, για την εκτελεσθείσα εργασία.

Ο κίνδυνος μη εντοπισμού συνδέεται με τη φύση, το χρόνο, και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που αποφασίζονται από τον ελεγκτή, προκειμένου να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

3.1.3 Μοντέλο Ελεγκτικού Κινδύνου

Συνοψίζοντας τα όσα προβλέπονται από τα ΔΠΕ, σχετικά με τα συστατικά του ελεγκτικού κινδύνου, μπορούμε να ισχυριστούμε ότι ο Ελεγκτικός Κίνδυνος σε επίπεδο λογιστικού υπολοίπου λογαριασμού ή κατηγορίας συναλλαγών έχει δύο κύρια συστατικά: α) τον κίνδυνο οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν σφάλματα και παραλείψεις που είναι σημαντικές είτε σε ατομικό είτε σε συνολικό επίπεδο, και β) τον κίνδυνο ο ελεγκτής να μην εντοπίσει αυτά τα ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις κατά τη διάρκεια του ελέγχου του. Ο ελεγκτής εντοπίζει τους κινδύνους, οι οποίοι συνδέονται με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και εκτιμά τον κίνδυνο οι εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας να μην έχουν την δυνατότητα (είτε λόγω ελλιπούς σχεδιασμού είτε λόγω ανεπαρκούς λειτουργίας) να προβλέπουν ή να εντοπίζουν σφάλματα και παραλείψεις που μπορεί να είναι σημαντικές, χωρίς όμως να μπορεί να μειώσει ή να αλλάξει τους κινδύνους αυτούς.

Ο δεύτερος κίνδυνος από τους προαναφερθέντες είναι ο κίνδυνος μη εντοπισμού και είναι διαχειρίσιμος από τον ελεγκτή, μέσω της επιλογής και εκτέλεσης των κατάλληλων άμεσων αναλυτικών ελεγκτικών διαδικασιών, σε συγκεκριμένους ισχυρισμούς της διοίκησης που συνδέονται με κατηγορίες συναλλαγών και υπόλοιπα λογαριασμών. Η εκτίμηση του κινδύνου οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν σφάλματα προσδιορίζει το επίπεδο του κινδύνου μη εντοπισμού, το οποίο ο ελεγκτής μπορεί να αποδεχθεί, συνεχίζοντας όμως να περιορίζει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Ο ελεγκτής επιδιώκει να εξασφαλίσει ότι δεν υπάρχει κίνδυνος πέραν ενός ποσοστού π.χ. 5% ότι η γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εσφαλμένη. Διαφορετικά θα μπορούσε να ειπωθεί, ότι εξασφαλίζει την βεβαιότητα κατά 95% ότι η γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων είναι ορθή (η ελεγκτική βεβαιότητα σε αυτή την περίπτωση εκτιμάται ως 100% αφαιρουμένου του ελεγκτικού κινδύνου). Το ποσοστό, το οποίο χρησιμοποιήθηκε (στην περίπτωση μας 95%), είναι μια παραδοχή μόνο. Αυτό υποδηλώνει ότι δεν μπορούμε να είμαστε 100% σίγουροι για κανένα συμπέρασμα. Αυτό είναι γνωστό ως ελεγκτικός κίνδυνος και σημαίνει ότι οι ελεγκτές αποδέχονται ότι πέντε εκθέσεις ελέγχου στις εκατό μπορεί να περιέχουν λανθασμένη γνώμη. Ο ελεγκτικός κίνδυνος, όπως εξηγήθηκε και

προηγουμένως, μπορεί να εφαρμοστεί σε οποιοδήποτε επίπεδο. Εάν οι ελεγκτές ορίσουν ένα ποσοστό 100%, δεν υφίσταται λόγος να εκτελέσουν καθόλου ελεγκτικό έργο, αλλά υπάρχει σημαντικός κίνδυνος να κατηγορηθούν για αμέλεια. Στην καθημερινή πρακτική οι ελεγκτές ορίζουν ένα ποσοστό κινδύνου σε ένα εύρος 4%-6% . και σχεδιάζουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες ανάλογα.

Όπως προαναφέρθηκε, ο ενιαίος ελεγκτικός κίνδυνος, δηλαδή ο κίνδυνος να διατυπώσει ο ελεγκτής ακατάλληλη ελεγκτική γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν σημαντικά σφάλματα, αποτελείται από τρία συστατικά:

- ✓ Τον Εγγενή κίνδυνο (Inherent Risk)
- ✓ Τον κίνδυνο Δικλείδων Ασφαλείας (Control Risk)
- ✓ Τον κίνδυνο μη Εντοπισμού (Detection Risk)

Οι τρεις αυτοί κίνδυνοι πολλαπλασιαζόμενοι μεταξύ τους δίνουν τον Ενιαίο Ελεγκτικό Κίνδυνο (AR). Συνεπώς:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

Βάσει της ανωτέρω σχέσης; όσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου που καθορίστηκε, τόσο περισσότερη ελεγκτική εργασία απαιτείται.

3.1.4 Εξειδίκευση του Μοντέλου του Ελεγκτικού Κινδύνου

Η εξειδίκευση του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου

- Καθορισμός ελεγκτικού κινδύνου (AR) σε συγκεκριμένο αποδεκτό επίπεδο, (συνήθως 5%), κοινό σε όλους τους λογαριασμούς
- Εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου (IR), που μπορεί να μεταβάλλεται από λογαριασμό σε λογαριασμό μεταξύ 80% και 100%
- Εκτίμηση του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου ή δικλείδων ασφαλείας (CR), που μπορεί να μεταβάλλεται από λογαριασμό σε λογαριασμό μεταξύ 30% και 100%
- Υπολογισμός κινδύνου διαδικασιών ελέγχου ή μη εντοπισμού σφαλμάτων ή παραλείψεων (DR) μεταβλητού ανά λογαριασμό, ώστε να

διατηρείται ελεγκτικός κίνδυνος (AR) σταθερός στο καθορισμένο επίπεδο (5%).

Επισημαίνεται ότι η ποσοτικοποίηση των ανωτέρω κινδύνων γίνεται κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή και δεν υπάρχει κανόνας που θα μπορούσε να ακολουθήσει για τον σκοπό αυτό.

3.2 Μεθοδολογία Αξιολόγησης του Ελεγκτικού Κινδύνου στο Πλαίσιο Αποδοχής & Σχεδιασμού του Ελεγκτικού Έργου

α. Μεθοδολογία εκτίμησης κινδύνων σε επίπεδο οικονομικών μονάδων

Κατά την εκτίμηση των κινδύνων γενικά σε επίπεδο οικονομικών μονάδων ακολουθούνται τα εξής στάδια:

α' στάδιο: Καθορισμός των παραγόντων κινδύνου (risk factors) όπως π.χ.

- το ύψος των συναλλαγών, που διενεργήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση
- η καταλληλότητα του απασχολούμενου προσωπικού
- η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- ο χρόνος που μεσολάβησε από τον προηγούμενο έλεγχο

β' στάδιο: Καθορισμός του βαθμού σημαντικότητας κάθε παράγοντα κινδύνου.

Ποσοστιαία κατανομή της σημαντικότητας· μεταξύ των επιλεχθέντων παραγόντων κινδύνου (π.χ. 20%, 50%, 25%, και 5% αντίστοιχα για τους ανωτέρω παράγοντες).

γ' στάδιο: Βαθμολόγηση· της επιμέρους δραστηριότητας κάθε παράγοντα κινδύνου με βάση την κλίμακα 1-9.

Για παράδειγμα, ως προς τον πρώτο επιλεγέντα παράγοντα κινδύνου, αν η δραστηριότητα έχει πενήντα (50) ημερήσιες συναλλαγές για κάθε υπάλληλο, τότε μπορεί να βαθμολογηθεί με 1 ή 2, ενώ αν έχει πεντακόσιες (500) ημερήσιες συναλλαγές για κάθε υπάλληλο, τότε μπορεί να βαθμολογηθεί με 9. Επίσης, ως προς τον τρίτο επιλεγέντα παράγοντα κινδύνου, αν η δραστηριότητα έχει ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τότε μπορεί να βαθμολογηθεί με 1, ενώ, εάν έχει ανεπαρκές και αναποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τότε μπορεί να βαθμολογηθεί με 8 ή 9.

δ' στάδιο: Ταξινόμηση δραστηριοτήτων (π.χ. προμήθειες, πωλήσεις κλπ.) της οικονομικής μονάδας.

Για κάθε δραστηριότητα πολλαπλασιάζεται η σχετική βαθμολογία που δόθηκε (γ' στάδιο) με το βαθμό σημαντικότητας κάθε παράγοντα κινδύνου (β' στάδιο).

Αυτό γίνεται για κάθε παράγοντα κινδύνου στη συγκεκριμένη δραστηριότητα και στη συνέχεια αθροίζονται τα επί μέρους αθροίσματα.

Το άθροισμα αυτό είναι ο σχετικός βαθμός κινδύνου της συγκεκριμένης δραστηριότητας.

Τέλος, το άθροισμα του βαθμού κινδύνου όλων των επιμέρους δραστηριοτήτων είναι ο συνολικός κίνδυνος της οικονομικής μονάδας.

β. Μεθοδολογία εκτίμησης ελεγκτικού κινδύνου σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων

Η εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων γίνεται, στην πράξη, με τη συμπλήρωση σχετικού ερωτηματολογίου, όπου έχουν περιληφθεί όλοι οι παράγοντες που συντελούν στην αύξηση του ελεγκτικού κινδύνου όπως π.χ. το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η ακεραιότητα και συμπεριφορά της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας, το επιχειρηματικό περιβάλλον, κλπ.

Στην συνέχεια, ο συνολικός αυτός κίνδυνος διαβαθμίζεται σε χαμηλό, μέτριο και υψηλό κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή. Η διαβάθμιση αυτή αποτελεί την βάση για τον προσδιορισμό της έκτασης του ελέγχου και συνδέεται άμεσα με τα συντασσόμενα φύλλα εργασίας του ελεγκτή.

3.3 Πρακτικό Παράδειγμα Εφαρμογής στην Εταιρεία [ANEK LINES A.E.](#) της Μεθοδολογίας Αξιολόγησης του Ελεγκτικού Κινδύνου

Σε αυτό το σημείο της πτυχιακής εργασίας θα παρουσιαστεί ένα ερωτηματολόγιο αποδοχής ελεγκτικού έργου όπως αυτό απαντήθηκε από αρμόδιο πρόσωπο της εταιρείας [ANEK LINES A.E.](#).

Σκοπός της σύνταξης του ερωτηματολογίου αυτού είναι να καλύψει τις απαιτήσεις των ΔΕΠ, σχετικά με την τεκμηρίωση της αξιολόγησης των κινδύνων των νέων υποψηφίων για έλεγχο οικονομικών μονάδων, προκειμένου να γίνει αποδεκτός ο έλεγχος τους, καθώς και των παλαιών ελεγχθεισών οικονομικών μονάδων, προκειμένου να διατηρηθεί ο έλεγχος τους και στο μέλλον.

Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου αυτού πρέπει να γίνεται από τον **εμπειρότερο ελεγκτή της ομάδας**. Οι σχετικές απαντήσεις πρέπει να σταθμίζονται ανάλογα της σημαντικότητας του αντίστοιχου θέματος, ώστε να προκύπτει, ποσοτικοποιημένα ο συνολικός κίνδυνος που αναλαμβάνεται από τον ελεγκτή.

Στη συνέχεια ο συνολικός αυτός κίνδυνος διαβαθμίζεται σε χαμηλό, μέτριο και υψηλό κατά της επαγγελματική κρίση του Ελεγκτή (έως 70 points είναι χαμηλός. Από 70 έως 100, είναι μέτριος.. Ενώ από 100 points και πάνω είναι υψηλός). Η διαβάθμιση αυτή αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό της έκτασης του ελέγχου και συνδέεται άμεσα με τα συντασσόμενα φύλλα εργασίας του ελεγκτή.

Ανάλογα λοιπόν με το αποτέλεσμα του ερωτηματολογίου, ο ελεγκτής θα είναι σε θέση να αποφασίσει αν θα αποδεχτεί τους νέους υποψηφίους πελάτες προς έλεγχο, καθώς και για τους ήδη υπάρχοντες πελάτες αν θα διατηρήσει τη συνεργασία του με αυτούς.

Στη συνέχεια θα παρατίθενται ορισμένα σχόλια, σχετικά με αυτό..

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ

1. Διοίκηση και εταιρική διακυβέρνηση οικονομικής μονάδας.

ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

ΝΑΙ ΟΧΙ ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ

1 Σε περίπτωση ύπαρξης Ελεγκτικής επιτροπής στην οικονομική μονάδα, βεβαιωθήκατε για την ακεραιότητα της και την ικανότητα των στελεχών της;

	• 2 points	
--	---------------	--

2 Βεβαιωθήκατε για την ύπαρξη ανεξάρτητων μη εκτελεστικών μελών στο Διοικητικό Συμβούλιο και ποιες είναι οι αρμοδιότητες του;

	• 1 points	
--	---------------	--

3 Ικανοποιηθήκατε για το βαθμό ικανότητας και την ποιότητα της σύνθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου;

	• 2 points	
--	---------------	--

4 Σε περίπτωση που η ανώτατη Διοίκηση αποτελείται από ένα μόνο άτομο ή μια μικρή ομάδα ατόμων, βεβαιωθήκατε εάν ο ρόλος του Διοικητικού Συμβουλίου δεν είναι περιορισμένος χωρίς ουσιαστικές αρμοδιότητες;

		•
--	--	---

5 Διαπιστώσατε ότι ο βαθμός ικανότητας και εμπειρίας των διοικητικών στελεχών είναι επαρκής και ότι τα στελέχη της Διοίκησης είναι ικανά να αντεπεξέλθουν στα καθήκοντα τους;

	• 1 points	
--	---------------	--

6 Διαπιστώσατε την μη ύπαρξη συχνών μετακινήσεων ή αντικαταστάσεων των διοικητικών στελεχών;

•		
---	--	--

Total	6 points	
--------------	-----------------	--

2. Ανεξαρτησία

1 Διαπιστώσατε ότι πράγματι δεν υπάρχουν συνθήκες και σχέσεις με την οικονομική μονάδα, οι οποίες ενδέχεται να αποτελούν εστίες απειλών για την ανεξαρτησία των μελών της *ANEK LINES AE*;

2 Διαπιστώσατε ότι εντός της τρέχουσας χρήσης δεν παρασχέθηκαν υπηρεσίες οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως ασυμβίβαστες με το κύριο έργο διασφάλισης ή υπηρεσίες οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν αρνητική επίπτωση στην ανεξαρτησία των μελών της *ANEK LINES AE*;

3 Βεβαιωθήκατε για την μη ύπαρξη θέματος ανεξαρτησίας των μελών της ελεγκτικής ομάδας, που πρόκειται να εμπλακούν στο ελεγκτικό έργο;

4 Στη περίπτωση ελέγχου θυγατρικών , βεβαιωθήκατε εάν τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας πληρούν τις προϋποθέσεις ανεξαρτησίας ως προς τον Όμιλο, σύμφωνα με τον Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών της Ελεγκτικής Εταιρείας ;

ΝΑΙ ΟΧΙ ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ

•		
	• 3 points	
•		
		•
Σύνολο	3 points	

3. Κώδικας Δεοντολογίας

1 Διαπιστώσατε την μη ύπαρξη κάποιας ένδειξης σχετικά με παραίτηση μελών της Διοίκησης για λόγους που εγείρουν ερωτηματικά ως προς τη συμπεριφορά της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας;

2 Διαπιστώσατε την μη ύπαρξη κάποιας ένδειξης σχετικά με την ακεραιότητα της Διοίκησης ή των ιδιοκτητών;

3 Βεβαιωθήκατε, με τη λήψη στοιχείων και πληροφοριών, ότι δεν υπάρχουν καταδίκες και ποινική αδικήματα ή κακουργήματα , για οικονομικά εγκλήματα, έρευνες και αγωγές από εποπτικές αρχές, για τα μέλη της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας, καθώς και σχετικές καταγγελίες και δημοσιεύσεις στον τύπο;

4 Βεβαιωθήκατε ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις για τυχόν πρόθεση της Διοίκησης να παραποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις ,μειώνοντας τις υποχρεώσεις ,υπερεκτιμώντας συγκεκριμένη επένδυση , μη γνωστοποιώντας προσωπικές εγγυήσεις επί των εταιρικών δανείων και μη εμφανίζοντας υποχρεώσεις σχετικές με αποζημιώσεις προσωπικού κλπ ;

5 Βεβαιωθήκατε ότι επενδυτές ,πιστωτές ή άλλα τρίτα μέρη δεν έχουν θέσει μη ρεαλιστικούς στόχους στην Διοίκηση ,σχετικά με τη κερδοφορία της οικονομικής μονάδας ή τις μελλοντικές της προσδοκίες ;

6 Διαπιστώσατε τη μη ύπαρξη κάποιου λόγου αμφισβήτησης της ακεραιότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας ;

7 Διαπιστώσατε ότι τα στελέχη της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας δεν έχουν ιδιαίτερα επιθετική και ασυνήθιστη συμπεριφορά;

8 Διαπιστώσατε ότι η Διοίκηση έχει την πρόθεση να καταρτίζει ακριβείς και ορθές οικονομικές καταστάσεις και να αποφεύγει τα λάθη και τις παραλείψεις;

9 Διαπιστώσατε, με τη λήψη στοιχείων και πληροφοριών, ότι η Διοίκηση έχει καλή φήμη όσον αφορά την ακεραιότητα και την επαγγελματική συμπεριφορά ;

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
		•
		•
•		
•		
		•
	•	
	3 points	
•		
•		
•		
Σύνολο	3 points	

4.Κίνδυνοι σχετιζόμενοι με το επιχειρηματικό περιβάλλον

1 Βεβαιωθήκατε ότι παρότι η αγορά στην οποία δραστηριοποιείται η οικονομική μονάδα είναι σε υψηλό ή χαμηλό βαθμό ανταγωνιστική, υπάρχει δυνατότητα αντίδρασης της;

2 Βεβαιωθήκατε ότι, παρότι η αγορά στην οποία δραστηριοποιείται η οικονομική μονάδα είναι σε ανάπτυξη ,υπάρχει δυνατότητα αυξήσεως του μεριδίου της στην αγορά;

3 Διαπιστώσατε ότι τα προϊόντα ή υπηρεσίες της οικονομικής μονάδας είναι διαφοροποιησιμα σε σύγκριση με αυτά των ανταγωνιστών της;

4 Διαπιστώσατε αν η βιωσιμότητα της επιχείρησης θα κινδυνέψει στο μέλλον από πιθανούς σημαντικούς επιχειρηματικούς κινδύνους ή άλλους ;

5 Βεβαιωθήκατε από μια πρώτη μελέτη οικονομικών στοιχείων ότι η οικονομική μονάδα δεν αντιμετωπίζει προβλήματα ρευστότητας;

6 Βεβαιωθήκατε ότι η οικονομική μονάδα δε σχεδιάζει να εφαρμόσει νέες λογιστικές αρχές και μεθόδους ή μπορεί να υπαχθεί σε ειδικούς περιορισμούς οι οποίοι μπορεί να επηρεάσουν τη χρηματοοικονομική της σταθερότητα;

7 Βεβαιωθήκατε, με τη λήψη σχετικής επιστολής , για τη μη ύπαρξη πρόθεσης από την οικονομική μονάδα να εισάγει μετοχικούς ή άλλους τίτλους της σε χρηματιστήριο εντός του επόμενου έτους;

8 Διαπιστώσατε την μη ύπαρξη σημαντικής αύξησης ή μείωσης των πωλήσεων της οικονομικής μονάδας σε σχέση με τη προηγούμενη χρήση; Σε αντίθετη περίπτωση ,αναφέρατε τους λόγους.

9 Διαπιστώσατε την μη ύπαρξη σημαντικής αύξησης ή μείωσης του περιθωρίου καθαρού κέρδους της οικονομικής μονάδας σε σχέση με τη προηγούμενη χρήση; Σε αντίθετη περίπτωση ,αναφέρατε τους λόγους.

10 Διαπιστώσατε την μη ύπαρξη σημαντικής διακύμανσης του περιθωρίου καθαρού κέρδους της οικονομικής μονάδας εντός των προηγούμενων 3 ετών; Σε αντίθετη περίπτωση ,αναφέρατε τους λόγους.

11 Διερευνήσατε εάν τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας είναι γενικά ή προσωρινά ζημιογόνα ή κερδοφόρα;

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
•		
	• 2 points	
		•
	• 2 points	
•		
	• 2 points	
		•
•		
•		
•		
•		
•		

12 Διαπιστώσατε ότι πράγματι η οικονομική μονάδα είναι ανταγωνιστική εντός της αγοράς στην οποία δραστηριοποιείται;

13 Βεβαιωθήκατε ότι πράγματι η οικονομική μονάδα κατέχει σημαντικό μερίδιο αγοράς με δυνατότητα να διατηρεί το μερίδιο αυτό;

14 Διαπιστώσατε ότι, παρότι η οικονομική μονάδα είναι ανταγωνιστική εντός της αγοράς στην οποία δραστηριοποιείται, δεν υπάρχει δυνατότητα από τους ανταγωνιστές της να ισχυροποιηθούν έναντι;

15 Βεβαιωθήκατε ότι η σημαντική μεγέθυνση ή συρρίκνωση της οικονομικής μονάδας δεν προβλέπεται να επιφέρει πίεση στη Διοίκηση της και στους χρηματοδότες της;

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
•		
	• 2 points	
	• 1 point	
	• 2 points	
Σύνολο	11 points	

5. Κίνδυνος συστήματος εσωτερικού έλεγχου

1 Διαπιστώσατε ότι πράγματι η οικονομική μονάδα έχει επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού έλεγχου;

2 Διαπιστώσατε, γενικά, την επάρκεια του προσωπικού σε σχέση με την δραστηριότητα και τους κινδύνους της οικονομικής μονάδας;

3 Διαπιστώσατε ότι η Διοίκηση της οικονομικής μονάδας δεν ασκείται από ένα μικρό αριθμό ατόμων;

4 Βεβαιωθήκατε για την μη ύπαρξη, κατά το παρελθόν ,σημαντικής διαφωνίας με την Διοίκηση ,σχετικά με την κοινοποίηση θέματος προς τις εποπτικές αρχές ;

5 Διαπιστώσατε ότι δεν υπάρχει έλλειψη ή ανεπάρκεια διαδικασίας στην κατάρτιση του προϋπολογισμού;

6 Διαπιστώσατε ότι ο Οικονομικός Διευθυντής έχει την αρμοδιότητα και τις ικανότητες να μη επιτρέπει στην ανώτατη Διοίκηση να καταστρατηγεί τις εσωτερικές διαδικασίες έλεγχου;

7 Διαπιστώσατε την επάρκεια των λογιστικών εσωτερικών δικλείδων ασφάλειας ως προς την αποτελεσματικότητα τους για τον εντοπισμό τυχόν λαθών στις οικονομικές καταστάσεις;

8 Διαπιστώσατε ότι πράγματι δεν έχει γίνει τα τελευταία χρόνια οποιαδήποτε αναδιτύπωση ή τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων (συνοπτικών ή ετήσιων) λόγω λάθους ή απάτης.

9 Στην περίπτωση θυγατρικών και υποκαταστημάτων ικανοποιηθήκατε για τις σχετικές διαδικασίες ελέγχου των μονάδων αυτών, την διαχείριση της χρηματοοικονομικής πληροφορίας που παρέχετε από αυτές, καθώς και τις διαδικασίες ενοποιήσεως τους;

10 Βεβαιωθήκατε για τις εσωτερικές διαδικασίες έλεγχου καταχώρησης των εσόδων ;

11 Βεβαιωθήκατε για τις τυχόν διαφορές του έλεγχου οι οποίες προέκυψαν σε προηγούμενους ελέγχους και ποιες από αυτές διορθώθηκαν και ποιες όχι;

12 Σημειώσατε τις σημαντικές παρατηρήσεις σε εκθέσεις έλεγχου προηγούμενων χρήσεων;

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
	• 2 points	
	• 3 points	
		•
		•
	• 4 points	
		•
	• 3 points	
	• 4 points	
		•
	• 4 points	
	• 2 points	
•		
Σύνολο	22 points	

6. Κίνδυνο Λάθους ή Απάτης

1 Διαπιστώσατε ότι δεν υπάρχουν κίνητρα που να σχετίζονται με τη πρόθεση της Διοίκησης για σκόπιμα λάθη επί των οικονομικών καταστάσεων;

2 Διαπιστώσατε ότι δεν υπάρχουν περιπτώσεις απάτης τόσο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης όσο και μέχρι την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου;

3 Διαπιστώσατε ότι δεν υπάρχουν ασυνήθιστες μέθοδοι αποζημιώσεως του προσωπικού ή τρίτων;

4 Βεβαιωθήκατε ότι οι τυχόν πρόσθετες αμοιβές των διευθυντικών και ανώτατων στελεχών είναι ισομερώς καταμερισμένες μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών στόχων; Οι στόχοι οι οποίοι έχουν τεθεί στο προσωπικό προκειμένου να υπολογιστούν τυχόν bonus ή έκτακτες αμοιβές, είναι ρεαλιστικοί και επιτεύξιμοι;

5 Διαπιστώσατε ότι δεν υπάρχουν γεγονότα , όπως:

- Ασυνήθεις συναλλαγές στο τέλος της χρήσεως.
- Ασυνήθεις συναλλαγές με εταιρείες εγκατεστημένες σε «φορολογικούς παραδείσους».
- Μη ρεαλιστικές προθεσμίες από την Διοίκηση της οικονομικής μονάδας για τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την ολοκλήρωση του ελέγχου.
- Απρόθυμη παροχή πληροφοριών ή με αδικαιολόγητη καθυστέρηση.
- Η Διοίκηση της οικονομικής μονάδας ασκείται από ένα άτομο.
- Μεγάλη έλλειψη προσωπικού στο τμήμα Λογιστηρίου.
- Πρόστιμα ή ποινές από Κρατικά Όργανα.
- Συχνές αλλαγές ελεγκτών και νομικών συμβούλων.
- Πτώση των βασικών οικονομικών μεγεθών και συνεχείς πιέσεις στα διευθυντικά στελέχη της οικονομικής μονάδας.
- Υπερβολικά σπάταλος τρόπος ζωής Διευθυντικών στελεχών ή εργαζομένων της οικονομικής μονάδας, τα οποία αυξάνουν τον κίνδυνο Λάθους ή Απάτης.
- Δυσμενή σχόλια των μαζικών μέσων ενημέρωσης.
- Μη επιβεβαιωτικές απαντήσεις από τη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας σε σχετικά ερωτήματα του ελέγχου.

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
•		
•		
	• 4 points	
•		
	• 5 points	
		•
	• 4 points	
	• 3 points	
		•
•		
•		
	• 2 points	
		•
		•
		•
	• 3 points	

Σύνολο 21 points

7. Συνέχιση της δραστηριότητας (going concern)

1 Βεβαιωθήκατε ότι δεν υπάρχουν προβλήματα προσέλευσης χρηματοδότησης ;

2 Βεβαιωθήκατε ότι δεν υπάρχουν προβλήματα ή αδυναμία παροχής εγγυήσεων για εξεύρεση χρηματοδότησης;

3 Βεβαιωθήκατε ότι δεν υπάρχει αδυναμία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου;

4 Βεβαιωθήκατε ότι τα δυο τελευταία χρόνια η οικονομική μονάδα δεν έχει αντιμετωπίσει προβλήματα ρευστότητας ,αρνητικών χρηματοροών λόγω εξόφλησης δανεισμού και κάλυψης υποχρεώσεων επάρκειας κεφαλαίων;

5 Βεβαιωθήκατε ότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία για την δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας στο μέλλον;

6 Σε περίπτωση υπάρξεως γεγονότων ή καταστάσεων , που μπορούν να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία για την δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να συνεχίσει τις δραστηριότητες της, διερευνήσατε τα προγράμματα της Διοίκησης για τις μελλοντικές της ενέργειες;

7 Βεβαιωθήκατε ότι δεν υπάρχουν θέματα τα οποία μπορεί να έχουν αρνητική επίπτωση στην δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να συνεχίσει τη δραστηριότητα της στο άμεσο προβλεπτό μέλλον; Όπως,

- Αρνητικοί βασικοί οικονομικοί δείκτες
- Ουσιώδεις λειτουργικές ζημιές
- Μεταβολές στη νομοθεσία ή στην κυβερνητική πολιτική, οι οποίες επηρεάζουν δυσμενώς την πορεία της οικονομικής μονάδας.
- Απώλεια μεγάλης αγοράς , χρήσης δικαιώματος άδειας ή κύριο προμηθευτή.
- Εργασιακές δυσχέρειες ή ελλείψεις σημαντικών αποθεμάτων.
- Μη συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία.
- Εκκρεμείς αγωγές κατά της οικονομικής μονάδας οι οποίες μπορεί , αν ευδοκιμήσουν , να οδηγήσουν σε μη αντιμετωπίσιμες δικαστικές αποφάσεις

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
	• 3 points	
	• 3 points	
		•
•		
	• 5 points	
	• 3 points	
		•
		•
•		
	• 3 points	
	• 2 points	
•		
•		
Σύνολο	19 points	

8. Ελεγκτικά και Λογιστικά θέματα.

1 Διαπιστώσατε ότι στην οικονομική μονάδα δεν διενεργούνται συναλλαγές ιδιαίτερα σημαντικού ύψους;

2 Διαπιστώσατε ότι στην οικονομική μονάδα δεν λειτουργεί ένα ιδιαίτερα περίπλοκο σύστημα εσωτερικού ελεγχου και συναλλαγών;

3 Διαπιστώσατε ότι δεν υπάρχουν ενδείξεις για ασυνήθιστες πολιτικές ή πρακτικές της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας;

4 Βεβαιωθήκατε για το βαθμό ακρίβειας των λογιστικών εκτιμήσεων;

5 Διερευνήσατε τις τυχόν σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη

6 Διερευνήσατε αν οι εκθέσεις ελέγχου περιέχουν παρατηρήσεις θέματα έμφασης, άρνηση γνώμης ή αρνητική γνώμη;

7 Επικοινωνήσατε με το προηγούμενο ελεγκτή για την αναζήτηση πληροφοριών για τη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας και για τυχόν αλλά σημαντικά ελεγκτικά θέματα;

8 Βεβαιωθήκατε για τις τυχόν ειδικές ανάγκες εξειδίκευσης του ελεγκτικού έργου;

9 Διερευνήσατε εάν το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο απαιτεί την εμπλοκή εμπειρογνώμονα ή την εμπλοκή και άλλων ελεγκτικών γραφείων;

ΝΑΙ	ΟΧΙ	ΔΕΝ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ
•		
	• 5 points	
	• 4 points	
	• 2 points	
		•
•		
•		
•		
		•
Σύνολο	11 points	

Από το άθροισμα των παραπάνω συνόλων προκύπτει το γενικό σύνολο :

$$\text{Σύνολο}_1 + \text{Σύνολο}_2 + \text{Σύνολο}_3 + \text{Σύνολο}_4 + \text{Σύνολο}_5 + \text{Σύνολο}_6 + \text{Σύνολο}_7 + \text{Σύνολο}_8 = \\ 6 + 3 + 3 + 11 + 22 + 21 + 19 + 11 = 96 \text{ points}$$

Από τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου συμπεραίνουμε ότι η εξεταζόμενη εταιρεία έχει μέτριο ποσοστό κινδύνου. Η εταιρεία αξιολογείται με 96 πόντους, δηλαδή περισσότερο από 70 και λιγότερο των 100. Σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα, όταν η αξιολόγηση μιας εταιρείας είναι κάτω των 70 πόντων τότε η οικονομική μονάδα χαρακτηρίζεται ως εταιρεία χαμηλού κινδύνου. Όταν η αξιολόγηση της εταιρείας κυμαίνεται μεταξύ των 70 και 100 πόντων, ο κίνδυνος της εταιρείας χαρακτηρίζεται μέτριος. Ενώ όταν ξεπερνάει

τους 100 πόντους τότε η εταιρεία χαρακτηρίζεται ως εταιρεία με υψηλό κίνδυνο.

H ANEK LINES A.E., λοιπόν, έχει μέτριο κίνδυνο, άρα δεν παρουσιάζει κάποιο ιδιαίτερο πρόβλημα στις οικονομικές της καταστάσεις για να χρειαστεί να λάβει άμεσα, τα κατάλληλα μέτρα.

Το μεγαλύτερο όμως πρόβλημα φαίνεται να παρουσιάζεται στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου όπου συγκεντρώνει και τους περισσότερους πόντους (22). Με βάση το ερωτηματολόγιο η υποψήφια οικονομική μονάδα διαθέτει ένα μέτριο σε επάρκεια και αποτελεσματικότητα σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Αυτό οφείλεται κυρίως στην επάρκεια και ειδίκευση του προσωπικού.

Επομένως η εταιρία, προς δικό της όφελος θα πρέπει να στελεχωθεί με τα κατάλληλα πρόσωπα, στις κατάλληλες θέσεις.

Κεφάλαιο 4^ο: Μεθοδολογία Καθορισμού του Επιπέδου της ελεγκτικής Σημαντικότητας με Πρακτικά Παραδείγματα Εφαρμογής

4.1 Ελεγκτική Σημαντικότητα

Η σημαντικότητα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων με βάση το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 320, είναι αυτή με την οποία ο ελεγκτής κρίνει κατά πόσο παραλείψεις μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Η σημαντικότητα εξαρτάται πάντα από το μέγεθος τους λάθους ή της παράλειψης, σε συνάρτηση φυσικά με τις οικονομικές καταστάσεις και την περιουσία της οικονομικής μονάδας.

Με βάση τις οδηγίες του προτύπου ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει τόσο τη σημαντικότητα του λάθους ή της παράλειψης σε συνδυασμό με τον ελεγκτικό κίνδυνο της επιχείρησης. Η σημαντικότητα πρέπει να εξετάζεται λαμβάνοντας υπόψη από τον ελεγκτή η φύση, ο χρόνος και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών κατά την αποκάλυψη του λάθους ή της παράλειψης. Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί τις επιπτώσεις που θα υπάρξουν στις οικονομικές καταστάσεις από τις ανακρίβειες.

Το ποσό είναι εκείνο που θα καθοδηγήσει τον ελεγκτή για την εκτέλεση του ελεγκτικού του έργου. Λαμβάνοντας, λοιπόν, υπόψη τόσο το ποσό όσο και το καθορισμένο λογιστικό πλαίσιο, ο ελεγκτής θα αξιολογήσει τις οικονομικές καταστάσεις. Σκοπός του είναι, άλλωστε, οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν τα δεδομένα με σαφήνεια, ορθότητα και πληρότητα.

Σε περίπτωση που η Διοίκηση αρνηθεί να επιφέρει τις αλλαγές και τις αναγκαίες διορθώσεις που έχει προτείνει ο ελεγκτής, τότε πρέπει να εξετάσει ο τελευταίος με ποιο τρόπο θα συντάξει την έκθεση ελέγχου του. Αν οι ανακρίβειες είναι ουσιώδης, ως αποτέλεσμα λανθασμένων ενεργειών, τότε οφείλει ο ελεγκτής να γνωστοποιήσει εγκαίρως αυτές τις ανακρίβειες στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης και να εξετάσει αν καθίσταται ανάγκη να το αναφέρει και σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Τα ΔΕΠ δεν δίνουν σαφείς οδηγίες για τον προσδιορισμό του επιπέδου

σημαντικότητας. Αφήνεται στην ευχέρεια και την εμπειρία του ελεγκτή. Συνηθίζεται να υφίστανται τα ακόλουθα ποσοστά:

- 5% - 10% επί των κερδών προ φόρων
- 1% - 3% επί του συνόλου του ενεργητικού
- 1% - 5% επί της καθαρής θέσης
- 1% - 3% επί των πωλήσεων

Αφού υπολογιστεί το επίπεδο σημαντικότητας τότε αυτό κατανέμεται στους επιμέρους λογαριασμούς του Ισολογισμού, με βασικό κριτήριο τη μείωση του κόστους του ελέγχου.

4.2 Βασικά Ερωτήματα

Ερωτήματα που θα μπορούσε να θέσει ένας ελεγκτής σχετικά με την ελεγκτική σημαντικότητα:

1. Τι θεωρείται σημαντικό στις οικονομικές καταστάσεις;
Σημαντικό θεωρείται οποιοδήποτε λάθος ή παράλειψη που μπορεί να επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας
2. Ποια είναι η έννοια του επιπέδου σημαντικότητας;
Επίπεδο σημαντικότητας είναι η τάξη μεγέθους ενός λάθους ή παράλειψης στις οικονομικές καταστάσεις που καθιστά πιθανό τον επηρεασμό των οικονομικών αποφάσεων των χρηστών.
3. Πότε ο ελεγκτής οφείλει να καθορίσει το επίπεδο σημαντικότητας;
Ο ελεγκτής οφείλει να καθορίσει το επίπεδο σημαντικότητας κατά το στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου. Μπορεί όμως και να το επανεκτιμήσει κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου ή και την ολοκλήρωση του ενδεχομένως.
4. Ποια η χρησιμότητα καθορισμού του επιπέδου σημαντικότητας για τον ελεγκτή;
Το ποσό που προσδιορίζεται ως επίπεδο σημαντικότητας λειτουργεί ως πυξίδα για τον ελεγκτή κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου. Επίσης, αποτελεί βάση αξιολόγησης των ελεγκτικών ευρημάτων στη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.
5. Το επίπεδο σημαντικότητας, που έχει προσδιοριστεί στο στάδιο

σχεδιασμού του ελέγχου, μπορεί να αναθεωρηθεί κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου;

Ναι, ο ελεγκτής μπορεί να αναθεωρήσει το επίπεδο σημαντικότητας κατά τη διάρκεια ή και στο τέλος του ελέγχου, κατά την ποσοτική και ποιοτική αξιολόγηση των παρατηρήσεων του.

Κεφάλαιο 5^ο: Μεθοδολογία επιλογής δείγματος ελέγχου

5.1 Ελεγκτική Δειγματοληψία

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 530 «Ελεγκτική Δειγματοληψία και Άλλες Επιλεγμένες Επαληθευτικές Διαδικασίες» ο ελεγκτής καθοδηγείται για τον τρόπο, το σχεδιασμό και τις επιλογές που πρέπει να κάνει σε αυτό το θέμα.

Πρώτο και κύριο είναι να προσδιορίσει τα κατάλληλα μέσα επιλογής των στοιχείων για επαλήθευση. Τα πιθανά μέσα επιλογής είναι: α) η επιλογή όλων των στοιχείων, β) η επιλογή συγκεκριμένων στοιχείων⁶, και γ) η επιλογή δείγματος ελέγχου όπως άλλωστε συμβαίνει στη στατιστική.

Ανεξάρτητα από το μέσο που θα επιλέξει ο ελεγκτής για να εκτελέσει την ελεγκτική του εργασία, πρέπει, κατά το σχεδιασμό του δείγματος ελέγχου, να λάβει υπόψη του τους ιδιαίτερους σκοπούς του ελέγχου και τις ιδιότητες του πληθυσμού από τον οποίο θα εξαχθεί το δείγμα.

Ο ελεγκτής για να καθορίσει το μέγεθος που θα έχει το δείγμα του πρέπει να λάβει υπόψη του και κατά πόσο μειώνεται ο δειγματοληπτικός κίνδυνος σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Πρέπει, επίσης, να επιλέξει τα κονδύλια του δείγματος με την προσδοκία ότι όλες οι μονάδες του δείγματος έχουν την ίδια ευχέρεια επιλογής από το πλήθος.

Αφού έχει επιλέξει το δείγμα του και έχει κάνει τον έλεγχο του, οφείλει στη συνέχεια να μελετήσει τα αποτελέσματα που προέκυψαν, τη φύση και την αιτία τυχόν διαπιστωμένων σφαλμάτων, καθώς και την πιθανή επίπτωσή τους στο βασικό σκοπό του ελέγχου ή σε άλλους τομείς του ελέγχου. Επίσης, να αξιολογήσει τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας, προκειμένου να καθορίσει εάν η εκτίμηση του σχετικού χαρακτηριστικού του πληθυσμού επιβεβαιώνεται

⁶ Η επιλογή αυτή δεν συνιστά ελεγκτική δειγματοληψία.

ή πρέπει να επανεξεταστεί.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν το μέγεθος του δείγματος είναι οι εξής:

1. Για ελεγκτικές επαληθεύσεις εσωτερικού ελέγχου

- Η προτιθέμενη από τον Ελεγκτή αξιοπιστία των συστημάτων λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου.
- Ο δείκτης απόκλισης, που ο ελεγκτής προτίθεται ή αναμένει να δεχθεί στο πλήθος (ανεκτό λάθος).
- Ο δείκτης απόκλισης από τις προδιαγραφόμενες ελεγκτικές διαδικασίες που ο ελεγκτής αναμένει να βρει στο πλήθος (αναμενόμενο λάθος).
- Το επίπεδο εμπιστοσύνης του ελεγκτή.
- Ο αριθμός των δειγματικών μονάδων στο πλήθος.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν το μέγεθος του δείγματος για ελεγκτικές επαληθεύσεις, είτε θετικά, είτε αρνητικά είναι οι ακόλουθοι:

Επίδραση πάνω	στο μέγεθος του δείγματος
Παράγοντες Αύξηση στην επιθυμητή αξιοπιστία του ελεγκτή στα συστήματα λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου	Αύξηση
Αύξηση στο λόγο απόκλισης από την προδιαγραφόμενη ελεγκτική διαδικασία που ο ελεγκτής είναι διατεθειμένος να δεχθεί (ανεκτό λάθος)	Μείωση
Αύξηση στο λόγο απόκλισης από την προδιαγραφόμενη ελεγκτική διαδικασία που ο ελεγκτής αναμένεται να βρει στο πλήθος (αναμενόμενο λάθος)	Αύξηση
Αύξηση στο απαιτούμενο επίπεδο εμπιστοσύνης του ελεγκτή (ή αντίστροφα, μείωση στον κίνδυνο ότι ο ελεγκτής θα συμπεράνει πως ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου είναι χαμηλότερος από τον πραγματικό κίνδυνο στο πλήθος)	Αύξηση
Αύξηση στον αριθμό των δειγματοληπτικών μονάδων στο πλήθος	Αμελητέα Επίδραση

2. Για ουσιαστικές διαδικασίες ελέγχου

- Η εκτίμηση του ελεγκτή για τον εγγενή κίνδυνο.
- Η εκτίμηση του ελεγκτή για τον κίνδυνο εσωτερικού ελέγχου.
- Η χρήση άλλων ουσιαστικών διαδικασιών που στοχεύουν στον ίδιο σκοπό.
- Το απαιτούμενο από τον ελεγκτή επίπεδο εμπιστοσύνης.
- Το συνολικό σφάλμα που ο ελεγκτής είναι διατεθειμένος να δεχθεί.
- Το ποσό του σφάλματος που ο ελεγκτής αναμένεται να συναντήσει στο πλήθος (αναμενόμενο σφάλμα).
- Η στρωματοποίηση του πλήθους.
- Ο αριθμός των δειγματικών μονάδων στο πλήθος.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν το μέγεθος του δείγματος για ουσιαστικές διαδικασίες ελέγχου, είτε θετικά, είτε αρνητικά είναι οι ακόλουθοι:

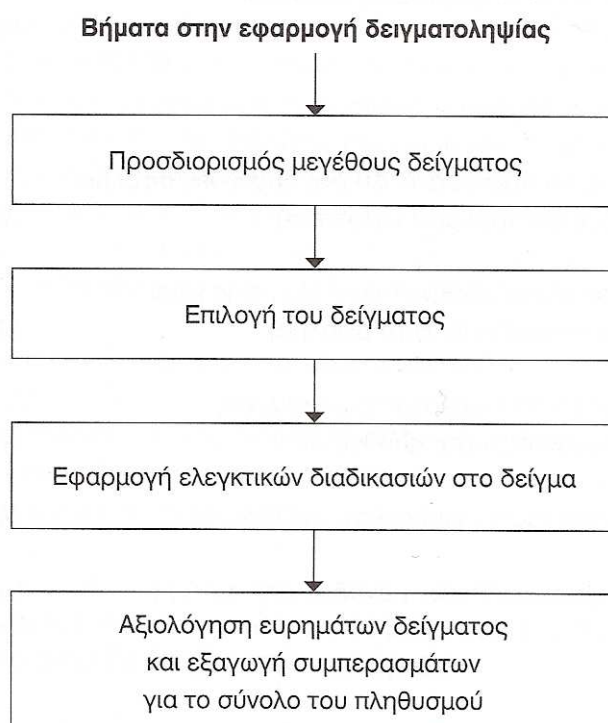
Επίδραση πάνω	στο μέγεθος
του δείγματος	
Παράγοντες	
Αύξηση στην εκτίμηση από τον ελεγκτή του εγγενούς κινδύνου	Αύξηση
Αύξηση στην εκτίμηση από τον ελεγκτή του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου	Αύξηση
Αύξηση στη χρήση άλλων ουσιαστικών διαδικασιών που στοχεύουν στην ίδια διαβεβαίωση οικονομικής κατάστασης	Μείωση
Αύξηση του απαιτούμενου επιπέδου εμπιστοσύνης του ελεγκτή (ή αντίστροφα, μείωση στον κίνδυνο που ο ελεγκτής θα συμπεράνει ότι ένα ουσιαστικό σφάλμα δεν υφίσταται, όταν πράγματι υφίσταται)	Αύξηση
Αύξηση στο συνολικό σφάλμα που ο ελεγκτής είναι διατεθειμένος να δεχθεί (ανεκτό σφάλμα)	Μείωση
Αύξηση στο ποσό σφάλματος που ο ελεγκτής αναμένει να συναντήσει στο πλήθος	Αύξηση
Ο αριθμός δειγματοληπτικών μονάδων στο πλήθος	Αμελητέα Επίδραση

5.1.1 Μέθοδοι Επιλογής Δείγματος

Όπως είναι γνωστό δεν μπορεί ένας ελεγκτής να ελέγξει τα πάντα σε μια οικονομική μονάδα. Γι' αυτό το λόγο έλεγχος γίνεται σε δειγματοληπτική βάση. Η δειγματοληψία, κατά την ελεγκτική διαδικασία βρίσκει εφαρμογή σε μικρότερο ποσοστό του 100% των στοιχείων που μπορεί να λάβει ένας ελεγκτής από μια εταιρεία. Το δείγμα που επιλέγεται πρέπει να είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού. Άλλωστε τα αποτελέσματα που θα λάβει ο ελεγκτής από την αξιολόγηση του δείγματος, πρέπει να τα διαμορφώσει έτσι ώστε να αποτελούν συμπεράσματα για το πλήθος από το οποίο αντλείται το δείγμα.

5.1.2 Βήματα στην Εφαρμογή Δειγματοληψίας

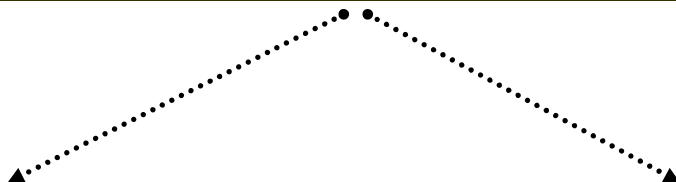
Τα βήματα που πρέπει να ακολουθεί ένας ελεγκτής για την εφαρμογή της δειγματοληψίας, παρουσιάζονται στο επόμενο διάγραμμα.



5.1.3 Είδη Ελεγκτικής Δειγματοληψίας

Το ΔΕΠ 530 αποδέχεται δύο μεθόδους δειγματοληψίας, οι οποίες είναι:

Είδη Ελεγκτικής Δειγματοληψίας



Στατική Δειγματοληψία

- * Επιστημονική Μέθοδος
- * Ποσοτικοποίηση δειγματοληπτικού κινδύνου
- * Τυχαία επιλογή δείγματος

Μη Στατική δειγματοληψία

- * Επαγγελματική κρίση ελεγκτή
- * Μη Ποσοτικοποίηση κινδύνου
- * Κατευθυνόμενο δείγμα

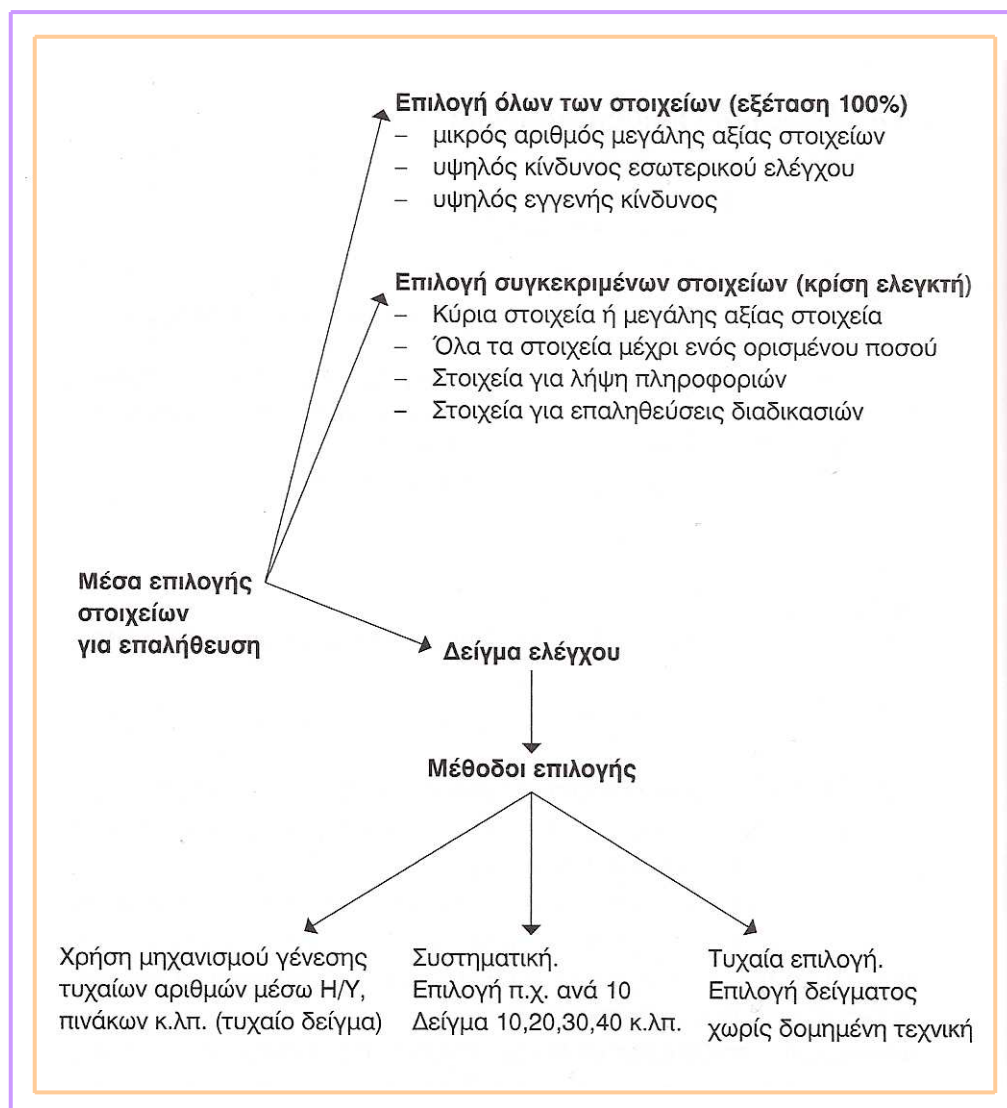
Ανεξάρτητα από το ποια μέθοδο θα επιλέξει ο ελεγκτής υπάρχουν κάποιοι κίνδυνοι που μπορεί να οδηγήσουν σε λανθασμένα αποτελέσματα. Αυτοί είναι ο κίνδυνος δειγματοληψίας και ο κίνδυνος μη σχετιζόμενος με δειγματοληψία.

Ο **Κίνδυνος Δειγματοληψίας** είναι η πιθανότητα εξαγωγής εσφαλμένου συμπεράσματος, λόγω εφαρμογής ελεγκτικών διαδικασιών σε μη αντιπροσωπευτικό δείγμα του πληθυσμού και όχι στο σύνολό του.

Ο **Κίνδυνος μη Σχετιζόμενος με Δειγματοληψία** είναι ο κίνδυνος εξαγωγής εσφαλμένου συμπεράσματος που σχετίζεται με τις ικανότητες, τις γνώσεις και την προσοχή που δίνει ο ελεγκτής κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

5.1.4 Μέσα Επιλογής Στοιχείων για Επαλήθευση

Στην αρχή του παρόντος κεφαλαίου αναφέρθηκε ότι ο ελεγκτής πρέπει να επιλέξει τα κατάλληλα μέσα για επαλήθευση, ενώ στη συνέχεια μιλήσαμε για τις μεθόδους επιλογής του δείγματος. Οι υποχρεώσεις αυτές του ελεγκτή σχηματικά έχουν την ακόλουθη μορφή:



5.1.5 Υπολογισμός Μεγέθους Δείγματος

Στις προηγούμενες σελίδες αναφέραμε ότι ο ελεγκτής πριν ξεκινήσει το δειγματοληπτικό έλεγχο πρέπει να υπολογίσει το μέγεθος του δείγματος πάνω στο οποίο θα δουλέψει. Για να το υπολογίσει θα πρέπει να λάβει υπόψη του και τον ελεγκτικό κίνδυνο.

Σε περίπτωση στατιστικής δειγματοληψίας το μέγεθος προσδιορίζεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$m = \frac{AB * \Sigma A}{\Delta \Pi \Lambda - (\Gamma \Pi \Lambda * \Sigma \epsilon)}$$

Όπου:

AB = Αξία βιβλίων (Book value) του πληθυσμού. Η αξία αυτή προκύπτει από τα λογιστικά βιβλία.

ΣΑ = Συντελεστής αξιοπιστίας (reliability factor) για τον κίνδυνο εσφαλμένης αποδοχής, δηλαδή τον κίνδυνο να συμπεράνει ο ελεγκτής, με βάση το σχετικό δειγματοληπτικό έλεγχο, ότι το ποσό ενός λογαριασμού δεν εμπεριέχει ουσιώδες ποσοτικό σφάλμα, ενώ στην πραγματικότητα συμβαίνει το αντίθετο (αρνητική συσχέτιση με το μέγεθος του δείγματος).

Όταν ορίζεται χαμηλός κίνδυνος εσφαλμένης αποδοχής, τότε προσδιορίζεται μεγαλύτερο μέγεθος δείγματος λόγω αύξησης του αριθμητή ή μείωσης του παρανομαστή του ανωτέρω τύπου.

ΑΠΛ = Ανεκτό ποσοστό λάθους (tolerable misstatement) στον πληθυσμό. Το ανεκτό ποσό λάθους είναι το μεγαλύτερο ποσό λάθους πριν αυτό καταστεί ουσιώδες. Το ανεκτό ποσό λάθους σε ένα λογαριασμό προσδιορίζεται από τον ελεγκτή με βάση την κατανομή του συνολικού επιπέδου σημαντικότητας για τις οικονομικές καταστάσεις στους επιμέρους λογαριασμούς.

ΠΠΛ = Προσδοκώμενο ποσοστό λάθους (anticipated misstatement) στον πληθυσμό που εκπροσωπεί τον κίνδυνο εσφαλμένης απόρριψης, δηλαδή τον κίνδυνο να συμπεράνει ο ελεγκτής ότι το ποσό ενός λογαριασμού εμπεριέχει ουσιώδες ποσοτικό σφάλμα, ενώ στην πραγματικότητα αυτό δε συμβαίνει (θετική συσχέτιση με το μέγεθος του δείγματος και αρνητική με τον κίνδυνο εσφαλμένης απόρριψης). Το προσδοκώμενο ποσό λάθους είναι το ποσό λάθους που αναμένει ο ελεγκτής στο λογαριασμό που ελέγχει και προσδιορίζεται με βάση την εμπειρία και την επαγγελματική κρίση του.

ΣΕ = Συντελεστής επέκτασης (expansion factor) για το προσδοκώμενο ποσό σφάλματος. Ο συντελεστής αυτός συσχετίζεται με τον κίνδυνο εσφαλμένης αποδοχής (θετική συσχέτιση με το μέγεθος του δείγματος). Ο συντελεστής αυτός έχει σημασία μόνο όταν ο ελεγκτής προσδοκά κάποιο ποσοτικό λάθος στο λογαριασμό που ελέγχει. Ο προσδιορισμός του συντελεστή επέκτασης στηρίζεται στον κίνδυνο εσφαλμένης αποδοχής με τον οποίο συσχετίζεται αρνητικά, ενώ συσχετίζεται θετικά με το μέγεθος του δείγματος. Ο συντελεστής αυτός αποτελεί ένα σύνδεσμο του κινδύνου εσφαλμένης αποδοχής και του κινδύνου εσφαλμένης απόρριψης που εκπροσωπείται από το προσδοκώμενο ποσό λάθους.

Όταν ο ελεγκτής αποφασίσει να διεξάγει μη στατιστική δειγματοληψία, το μέγεθος του δείγματος προσδιορίζεται από τον τύπο:

$$n = \frac{\text{Λογιστική αξία πληθυσμού} * \text{συντελεστή διασφάλισης από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες}}{\text{Ανεκτό ποσό σφάλματος}}$$

Ο συντελεστής διασφάλισης από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες προσδιορίζεται με βάση την εμπειρία και την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή.

5.2 Βασικά Ερωτήματα

Ερωτήματα που θα μπορούσε να θέσει ένας ελεγκτής σχετικά με την ελεγκτική δειγματοληψία:

1. Ποια είναι η έννοια της ελεγκτικής δειγματοληψίας;
Ελεγκτική δειγματοληψία είναι η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών σε λιγότερο από το 100% ενός πληθυσμού και η εξαγωγή συμπερασμάτων για ολόκληρο το πληθυσμό.
2. Ποια βήματα ακολουθούνται στην εφαρμογή της ελεγκτικής δειγματοληψίας;

Στην εφαρμογή της ελεγκτικής δειγματοληψίας ακολουθούνται τα εξής βήματα:

- Προσδιορισμός μεγέθους δείγματος
 - Επιλογή της μεθόδου δειγματοληψίας
 - Επιλογή των μονάδων του δείγματος
 - Εξασφάλιση της αντιπροσωπευτικότητας του δείγματος
 - Αξιολόγηση ευρημάτων δείγματος και εξαγωγή συμπερασμάτων για το σύνολο του πληθυσμού
3. Ποια βασικά θέματα αντιμετωπίζει ο ελεγκτής στην εφαρμογή της ελεγκτικής δειγματοληψίας;
Τα βασικά θέματα που αντιμετωπίζει ο ελεγκτής στην εφαρμογή της ελεγκτικής δειγματοληψίας είναι τα εξής:
 - Είναι το δείγμα επαρκές για τη μελέτη του πληθυσμού;
 - Είναι το δείγμα αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού;
 - Είναι ο πληθυσμός του δείγματος ομοιογενής
 - Είναι ο πληθυσμός πλήρης;

Κεφάλαιο 6^ο: Έκθεση Ελέγχου – Διατύπωση Παρατηρήσεων & Γνώμης Ελέγχου

6.1 Διάκριση Ελεγκτικών Έργων

Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα το έργο του ελεγκτή χωρίζεται σε δύο μέρη:

- Στον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων, και
- Στην επισκόπηση της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των μονάδων αυτών.

Ο πρώτος διενεργείται σύμφωνα με τις οδηγίες των ΔΕΠ, ενώ η επισκόπηση διενεργείται σύμφωνα με τις οδηγίες του Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου 2400 «Αναθέσεις για την επισκόπηση οικονομικών Καταστάσεων».

Ο ελεγκτής αφού διενεργήσει τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων χορηγεί Έκθεση Ελέγχου. Ενώ για την επισκόπηση χορηγεί Έκθεση Επισκόπησης.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι ο ελεγκτής εκτός από τους προαναφερθέντες ελέγχους, οφείλει να ελέγχει και την ετήσια Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου, αρμοδίως υπογεγραμμένη και καταχωρημένη στα αντίστοιχα πρακτικά, πριν την χορήγηση της Έκθεσης Ελέγχου.

6.2 Θέματα που Περιλαμβάνονται στην Παράγραφο Παρατηρήσεων & στην Παράγραφο Έμφασης

Στην έκθεση ελέγχου ο ελεγκτής, ανάμεσα σε άλλα περιλαμβάνει και τις παραγράφους παρατηρήσεων και έμφασης, όταν αυτό κρίνεται αναγκαίο. Πολλά και σημαντικά είναι τα θέματα που μπορεί να αναλύσει και να επισημάνει σε αυτές τις παραγράφους ο ελεγκτής. Μερικά από αυτά είναι:

Παράγραφος Παρατηρήσεων

- Θέματα σχετικά με παρεκκλίσεις από την ισχύουσα νομοθεσία και τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές: τέτοια θέματα είναι η μη διενέργεια αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων, ο μη σχηματισμός επαρκών

προβλέψεων κλπ..

- Θέματα σχετικά με τη μη επιβεβαίωση απαιτήσεων – υποχρεώσεων σημαντικού ποσού: ο ελεγκτής μπορεί να μην έχει λάβει απαντητικές επιστολές από τρίτους ή όσο εξονυχιστικός και να ήταν ο έλεγχος του δεν μπόρεσε να πεισθεί για την ύπαρξη των απαιτήσεων και υποχρεώσεων αυτών.
- Θέματα σχετικά με διαπιστωθείσες, από τον έλεγχο, ανακρίβειες: ιδιαίτερος αν οι ανακρίβειες αυτές έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις. Συνήθως θέματα όπως διαπιστωθείσες διαφορές σε απογραφέντα αποθέματα, ή σε επιβεβαιωτικές επιστολές τρίτων θεωρούνται πολύ σημαντικά.
- Θέματα σχετικά με τις ανέλεγκτες χρήσεις από την φορολογική αρχή και λοιπές φορολογικές υποθέσεις: ενδεχομένως από τον έλεγχο του ο ελεγκτής να οδηγηθεί στο συμπέρασμα καταλογισμού φόρου για την οικονομική μονάδα, που θα έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις. Σε αντίθετη περίπτωση που τα θέματα αυτά κρίνονται από τον ελεγκτή ως επουσιώδη περιλαμβάνονται στην παράγραφο έμφασης της Έκθεσης Ελέγχου ή Επισκόπησης.
- Θέματα σχετικά με απαιτήσεις σημαντικού ποσού, των οποίων καθυστέρει η είσπραξη: στη περίπτωση που ο ελεγκτής συλλέξει πληροφορίες για μη εύκολης ρευστοποίησης απαιτήσεων οφείλει να το συμπεριλάβει στην παράγραφο των παρατηρήσεων της Έκθεσης Ελέγχου. Αν και πάλι τα ποσά αυτά είναι επουσιώδη τότε αυτά περιλαμβάνονται στην παράγραφο έμφασης της Έκθεσης Ελέγχου ή Επισκόπησης.
- Θέματα σχετικά με την υποτίμηση των αποθεμάτων: ο ελεγκτής έχει πληροφορίες για μη εύκολη ρευστοποίηση αποθεμάτων και έχουν υποτιμηθεί σημαντικά. Και εδώ αν το ποσό κριθεί επουσιώδες τα θέματα αυτά περιλαμβάνονται στην παράγραφο έμφασης της Έκθεσης Ελέγχου ή Επισκόπησης.
- Θέματα σχετικά με αγωγές τρίτων κατά της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας: αν τα ποσά των αγωγών κριθούν σημαντικά περιλαμβάνονται στην παράγραφο των παρατηρήσεων, διαφορετικά στην παράγραφο της έμφασης.

- Θέματα σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενοποιούμενης θυγατρικής εταιρείας και, ειδικότερα, στη περίπτωση που ο ελεγκτής της μητρικής εταιρείας δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει την εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής και, παράλληλα, ο ίδιος δεν μπορεί να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες επί των οικονομικών καταστάσεων αυτής. Τη σημαντικότητα αυτού του θέματος μπορούμε να την κατανοήσουμε, αν λάβουμε υπόψη μας ότι υπάρχει ξεχωριστό ΔΕΠ που ασχολείται με το θέμα αυτό (ΔΕΠ600). Κατά την καταγραφή αυτής της παρατήρησης ο ελεγκτής οφείλει να αναφέρει το ποσοστό συμμετοχής.
- Θέματα σχετικά με τα υπόλοιπα των λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης, στη περίπτωση που ο ελεγκτής συγκέντρωσε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που τον οδηγούν στο συμπέρασμα για τη μη ορθότητα των υπολοίπων αυτών.
- Θέματα σχετικά με ουσιώδεις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, σε σημαντικούς τομείς δραστηριότητας της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.
- Θέματα σχετικά με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας (going concern): σε αντίθετη περίπτωση, τα θέματα αυτά αναφέρονται στην παράγραφο έμφασης της Έκθεσης Ελέγχου ή Επισκόπησης. Ενδείξεις για την περίπτωση αδυναμίας συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας μπορούν να είναι: ουσιώδεις λειτουργικές ζημίες, ενδεχόμενο εκούσιας πτώχευσης, σημαντική μείωση Ιδίων Κεφαλαίων, κλπ.
- Θέματα σχετικά με το περιορισμό του εύρους και της έκτασης του ελέγχου που οφείλεται, κυρίως, σε σχετική άρνηση της διοίκησης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Περιπτώσεις περιορισμού του ελέγχου είναι: η άρνηση της διοίκησης να θέσει στη διάθεση του ελεγκτή τα βιβλία και στοιχεία της οικονομικής μονάδας και να δώσει σ' αυτόν όλες τις πληροφορίες που θα ζητήσει, η άρνηση της διοίκησης να διευκολύνει το έργο της αποστολής επιστολών σε πελάτες, προμηθευτές, Τράπεζες κ.λπ. για επιβεβαίωση των υπολοίπων τους, όπως και πολλές άλλες.

Τα θέματα που προαναφέρθηκαν είναι ενδεικτικά. Το πρότυπο δεν τα αναφέρει ρητά αλλά είναι τα πιο συνηθισμένα. Επίσης, όπως μπορούμε να

παρατηρήσουμε μερικά θέματα από τα παραπάνω μπορούν να ενταχθούν και στην παράγραφο της έμφασης. Αρκεί τα θέματα που έχει διαπιστώσει ο ελεγκτής να έχουν επουσιώδες ενδιαφέρον. Άλλα που μπορούν να συμπεριληφθούν στην παράγραφο της έμφασης είναι τα ακόλουθα:

- Πληροφορίες σχετικά με τις ανέλεγκτες χρήσεις από τη φορολογική αρχή.
- Πληροφορίες σχετικά με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας (going concern).
- Πληροφορίες σχετικά με αγωγές τρίτων κατά της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.
- Πληροφορίες σχετικά με απαιτήσεις σημαντικού ποσού που καθυστερεί η είσπραξή τους.
- Πληροφορίες σχετικά με ακίνητα ή βραδέως κινούμενα αποθέματα σημαντικού ποσού.
- Πληροφορίες σχετικά με τη μη συμμόρφωση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.
- Πληροφορίες σχετικά με ακούσια ή εκούσια λάθη της ελεγχόμενης οικουμενικής μονάδας.
- Πληροφορίες σχετικά με ουσιώδεις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Πληροφορίες σχετικά με τη μη πληρότητα του Προσαρτήματος, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.
- Πληροφορίες σχετικά με τη διάθεση κερδών.
- Πληροφορίες σχετικά με την επανέκδοση των οικονομικών καταστάσεων, σε περίπτωση που έχουν συμβεί μεταγενέστερα γεγονότα, διορθωτικά των καταστάσεων αυτών.
- Πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης από άλλον ελεγκτή.

6.3 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά Παρατηρήσεων

Για να είναι μια παρατήρηση του ελεγκτή αποδεκτή πρέπει να έχει κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά. Στην παράγραφο των παρατηρήσεων πρέπει να γνωστοποιείται η διαπιστωμένη από τον έλεγχο παρέκκλιση από

τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους ή από τις ισχύουσες διατάξεις νόμων και κανονισμών. Επίσης, πρέπει να αναγράφεται ο συγκεκριμένος λόγος, για τον οποίο περιορίστηκε η δυνατότητα του ελεγκτή να σχηματίσει επαρκή γνώμη για επιμέρους στοιχεία ή για τη συνολική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, οι παρατηρήσεις του ελεγκτή πρέπει αν είναι:

- Σύντομες, δηλαδή να περιέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες και μόνον αυτές,
- Σαφείς, δηλαδή να διατυπώνονται με δόκιμο λεκτικό, χωρίς διφορούμενες λέξεις ή φράσεις και
- Πλήρεις, δηλαδή να περιέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες και μόνον αυτές, ώστε να μπορεί ο αναγνώστης να κατανοεί αμέσως τη διαφωνία ή την αμφιβολία του ελεγκτή, καθώς και τη σχετική επίδραση σε συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων.

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο η παρατήρηση που θα προκύψει επιδρά σε συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να γίνεται προσδιορισμός του ποσού από την επίδραση αυτή. Όταν υπάρχει αδυναμία προσδιορισμού της επίδρασης, πρέπει να γίνεται γενική εκτίμηση της επίδρασης ή σχετική αναφορά για αδυναμία οποιασδήποτε εκτίμησης.

Άλλα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι παρατηρήσεις του ελεγκτή είναι ότι πρέπει να παρατίθενται κατάλληλα ομαδοποιημένες, κατά θέμα, σε ιδιαίτερη παράγραφο της Έκθεσης Ελέγχου ή Επισκόπησης, η οποία προηγείται από το πόρισμα ελέγχου. Η ιδιαίτερη αυτή παράγραφος παρατηρήσεων πρέπει να περιλαμβάνει μόνον παρατηρήσεις, στις οποίες στηρίζεται η γνώμη του ελεγκτή.

6.4 Προβληματισμοί στη Διατύπωση Γνώμης Ελεγκτή στην Έκθεση Ελέγχου

Μετά την περάτωση του ελέγχου ή της επισκόπησης των οικονομικών καταστάσεων ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να διατυπώσει τη Γνώμη του ή το συμπέρασμα επισκόπησης στην αντίστοιχη έκθεση που θα χορηγήσει (έκθεση ελέγχου ή έκθεση επισκόπησης).

Στην έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων οφείλει να

εκφράσει με σαφήνεια την επαγγελματική του γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, σε μια ορισμένη ημερομηνία, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Στην έκθεση επισκόπησης επί της ενδιάμεσης οικονομικής πληροφόρησης οφείλει να διατυπώσει το συμπέρασμα του ότι, με βάση την διενεργηθείσα επισκόπηση, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή του οτιδήποτε που θα τον οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η συνημμένη ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση δεν έχει καταρτισθεί, από κάθε άποψη σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο.

Σύμφωνα με τα ΔΕΠ, υπάρχουν οι κατωτέρω τέσσερις κατηγορίες γνωμών:

Σύμφωνη Γνώμη:

Εάν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων δεν έχει προκύψει καμία παρατήρηση που να επηρεάζει ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να εκφράσει τη γνώμη του, χωρίς καμία επιφύλαξη. Η σχετική διατύπωση της γνώμης ελέγχου γίνεται ως εξής: *«Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την...».*

Αντίστοιχα, η σχετική διατύπωση του συμπεράσματος επισκόπησης γίνεται ως εξής: *«Με βάση τα διενεργηθείσα επισκόπηση, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η συνημμένη ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση δεν έχει καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 ή ΕΛΠ»*

Με επιφύλαξη

Εάν στην Έκθεση Ελέγχου έχουν περιληφθεί παρατηρήσεις, που αφορούν παρεκκλίσεις από τις λογιστικές αρχές, από την ισχύουσα νομοθεσία, παραλείψεις κλπ. ή και θέματα περιορισμού στο εύρος και στην έκταση του ελέγχου, οι οποίες είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες ώστε να απαιτείται η έκφραση αρνητικής γνώμης ή αδυναμία έκφρασης γνώμης και να μην επηρεάζουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά όχι σε

βαθμό που να έχουν καταστεί ελλιπείς ή παραπλανητικές, τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να εκφράσει τη γνώμη του με επιφύλαξη ως προς τις παρατηρήσεις αυτές. Η σχετική διατύπωση της γνώμης ελέγχου γίνεται ως εξής: *«Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος (ή των Θεμάτων) που μνημονεύεται (ή μνημονεύονται) στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την.....».*

Αντίστοιχα, η σχετική διατύπωση του συμπεράσματος Επισκόπησης γίνεται ως εξής: *«Με βάση την διενεργηθείσα επισκόπηση και με εξαίρεση το θέμα (ή τα Θέματα) που περιγράφεται (ή περιγράφονται) στην προηγούμενη παράγραφο, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε, που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση δεν έχει καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το ΔΑΠ34 ή τα ΕΛΠ.*

Αρνητική γνώμη

Εάν στην έκθεση ελέγχου έχουν περιληφθεί παρατηρήσεις, που αφορούν παρεκκλίσεις από τις Λογιστικές αρχές, από την ισχύουσα νομοθεσία, παραλείψεις κλπ., οι οποίες είναι τόσο ουσιώδεις και διάχυτες ώστε να είναι αδύνατη η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη και επίσης, επηρεάζουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τόσο σημαντικά ή εκτεταμένα που έχουν καταστεί οι καταστάσεις αυτές ελλιπείς ή παραπλανητικές, τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να εκφράσει αρνητική γνώμη. Η σχετική διατύπωση της γνώμης ελέγχου γίνεται ως εξής: *«Εξαιτίας των Θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την.....»*

Αντίστοιχα η σχετική διατύπωση του συμπεράσματος επισκόπησης γίνεται ως εξής: *«Με βάση την διενεργηθείσα επισκόπηση και εξαιτίας του θέματος (ή των θεμάτων) που περιγράφεται (ή περιγράφονται) στη προηγούμενη παράγραφο, η συνημμένη ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση δεν έχει καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το ΔΑΠ34 ή τα ΕΛΠ.».*

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Εάν στην έκθεση ελέγχου έχουν περιληφθεί παρατηρήσεις, που αφορούν θέματα περιορισμού στο εύρος και στην έκταση του ελέγχου οι οποίες είναι τόσο ουσιώδεις και διάχυτες, ώστε είναι αδύνατη η έκφραση γνώμης και επίσης, παρέχουν αβεβαιότητα ως προς την συνολική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τότε ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να αρνείται να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών. Η σχετική διατύπωση της γνώμης ελέγχου γίνεται ως εξής: *«Δεδομένης της σημαντικότητας_των Θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, αδυνατούμε να εκφέρουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων...»*

Αντίστοιχα, η σχετική διατύπωση του συμπεράσματος επισκόπησης γίνεται ως εξής: *«Δεδομένης της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, αδυνατούμε να εκφέρουμε γνώμη επί της ενδιάμεσης οικονομικής πληροφόρησης.»*

Βιβλιογραφία

1. Κάντζος Κ. & Χονδράκη Αθ., Ελεγκτική – Θεωρία & Πρακτική, εκδ. Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα 2006.
2. Καραμάνης Κ., Σύγχρονη Ελεγκτική, Α έκδοση, Αθήνα 2008
3. Λεβέντης Στέργιος, Voluntary Disclosure in a European Emerging Capital Market, 2008, σελ.1-12
4. Λουμιώτης Ι.Β., Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.), εκδ. Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, Αθήνα 2008.
5. Λουμιώτης Ι.Β., Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων, εκδ. Ινστιτούτο Εκπαίδευσης ΣΟΕΛ, Αθήνα 2009.

Πηγές

www.fle.gr

www.google.gr

www.iesoel.gr

www.taxheaven.gr