



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

Ελεγκτική Λογιστική

Ν. Ηρειώτης / Ι. Πλουμπής

Ακαδημαϊκό Έτος 2024-2025

Β' Εξάμηνο

Αίθουσα Ι.Λ.ΔΗΜΑΚΗ

Βασικά χαρακτηριστικά μαθήματος

1. Εισαγωγή στην Ελεγκτική και τον Εξωτερικό Έλεγχο (External Audit)
2. Εισαγωγή στην Εταιρική Διακυβέρνηση και τον Εσωτερικό Έλεγχο (Corporate Governance & Internal Audit)
3. Εισαγωγή στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (COSO Integrated Framework)
4. Πρακτικά Παραδείγματα - Case Studies Ελεγκτικών Εργασιών (Μέρος 1ο)
5. Πρακτικά Παραδείγματα - Case Studies Ελεγκτικών Εργασιών (Μέρος 2ο)

Σύγγραμμα και Βιβλιογραφία

Βασικό Σύγγραμμα Μαθήματος

Εσωτερικός Έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς
ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΗΡΕΙΩΤΗΣ.Ν, ΜΕΝΕΞΙΑΔΗΣ ΜΑΡΙΟΣ, ΜΠΑΛΙΟΣ Π.
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Εκδότης: ROSILI ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΕΚΔΟΤΙΚΗ Μ. ΕΠΕ
Χρονολογία Έκδοσης: 2017

Προτεινόμενη Βιβλιογραφία

Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική
ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΗΡΕΙΩΤΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, ΜΠΑΛΙΟΣ Π. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
Εκδότης: ROSILI ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΕΚΔΟΤΙΚΗ Μ. ΕΠΕ
Χρονολογία Έκδοσης: 2021

Ορισμός και Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου

Ορισμός του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο **Εξωτερικός Έλεγχος (External Audit)** είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαδικασία αξιολόγησης των οικονομικών καταστάσεων, των λογιστικών αρχείων και των εσωτερικών ελέγχων ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης. Πραγματοποιείται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από τη διοίκηση του οργανισμού και έχουν την ευθύνη να επαληθεύσουν την ακρίβεια και τη διαφάνεια των οικονομικών πληροφοριών.

Ορισμός και Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος διεξάγεται σύμφωνα με τα διεθνή ή εθνικά ελεγκτικά πρότυπα, όπως τα **Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA - International Standards on Auditing)** ή τα **Γενικά Αποδεκτά Λογιστικά Πρότυπα (GAAP - Generally Accepted Accounting Principles)**, ανάλογα με τη δικαιοδοσία.

Ορισμός και Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου

Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο κύριος σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η παροχή ανεξάρτητης διαβεβαίωσης στους μετόχους, στους επενδυτές, στις ρυθμιστικές αρχές και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας ή ενός οργανισμού παρέχουν μια **δίκαιη και ακριβή εικόνα** της οικονομικής της κατάστασης. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ένας σημαντικός μηχανισμός για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών, της διαφάνειας και της καλής εταιρικής διακυβέρνησης. Είναι απαραίτητος τόσο για τις εισηγμένες εταιρείες όσο και για τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις που επιθυμούν να εξασφαλίσουν τη συμμόρφωση τους με τους νόμους και να ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών και των μετόχων τους.

Βασικές Αρχές του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος διέπεται από συγκεκριμένες βασικές αρχές που εξασφαλίζουν τη διαφάνεια, την αξιοπιστία και την ανεξαρτησία της διαδικασίας. Οι βασικές αρχές περιλαμβάνουν:

1.1 Ανεξαρτησία (Independence)

Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τον οργανισμό που ελέγχει. Αυτό σημαίνει ότι δεν πρέπει να έχει οικονομικά ή προσωπικά συμφέροντα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αντικειμενικότητά του.

1.2 Αντικειμενικότητα (Objectivity)

Ο έλεγχος πρέπει να βασίζεται σε ακριβή και αμερόληπτα δεδομένα, χωρίς προκαταλήψεις ή επιρροές από τη διοίκηση ή άλλα μέρη. περίπτωση ελέγχου από τρίτους.

Βασικές Αρχές του Εξωτερικού Ελέγχου

1.3 Ακεραιότητα (Integrity)

Οι ελεγκτές πρέπει να τηρούν ηθικά πρότυπα και να ενεργούν με ειλικρίνεια και διαφάνεια κατά τη διαδικασία του ελέγχου.

1.4 Επαγγελματική Δεοντολογία και Δεξιότητες (Professional Competence and Due Care)

Οι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις, δεξιότητες και επαγγελματική κρίση για να εκτελέσουν τον έλεγχο σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.

Βασικές Αρχές του Εξωτερικού Ελέγχου

1.5 Εμπιστευτικότητα (Confidentiality)

Τα ευρήματα του ελέγχου και οι πληροφορίες που λαμβάνονται από τον οργανισμό πρέπει να διαχειρίζονται με απόλυτη εμπιστευτικότητα.

1.6 Πλήρης Τεκμηρίωση και Τεκμηριωμένη Απόδειξη (Audit Evidence and Documentation)

Όλα τα ευρήματα του ελέγχου πρέπει να βασίζονται σε επαρκή και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια, ώστε να μπορούν να υποστηριχθούν σε περίπτωση ελέγχου από τρίτους.

Νομικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

Ο εξωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα ρυθμίζεται από εθνικές και διεθνείς κανονιστικές διατάξεις, οι οποίες εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία, τη διαφάνεια και την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών. Οι βασικές νομοθετικές πράξεις περιλαμβάνουν:

1. Νόμος 4449/2017 – Ελεγκτικές Υπηρεσίες

Ο νόμος 4449/2017 αποτελεί τη βάση για το θεσμικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα, ενσωματώνοντας την Οδηγία 2014/56/ΕΕ και τον Κανονισμό (ΕΕ) 537/2014. 1.2 Νόμος 4308/2014 – Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)

Νομικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

2. Ο νόμος 4308/2014 καθορίζει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), τα οποία αντικατέστησαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ). Παρόλο που αφορά τη λογιστική απεικόνιση, συνδέεται με τον εξωτερικό έλεγχο, αφού οι ελεγκτές καλούνται να διαπιστώσουν τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τα πρότυπα αυτά.

3 Κανονισμός (ΕΕ) 537/2014 – Ειδικοί Κανονισμοί για Ελεγκτές Δημοσίου Συμφέροντος

- Ισχύει για οντότητες δημοσίου συμφέροντος, όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες και εισηγμένες επιχειρήσεις.
- Ενισχύει τις απαιτήσεις για διαφάνεια και αυστηρότερη εποπτεία των εξωτερικών ελεγκτών.

Νομικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

4 Νόμος 3693/2008 – Ενσωμάτωση Ευρωπαϊκών Οδηγιών

Αν και έχει τροποποιηθεί από μεταγενέστερους νόμους, εξακολουθεί να αποτελεί θεμέλιο της ελεγκτικής νομοθεσίας.

Ρυθμιστικές Αρχές – Εποπτικές Αρχές

Ρυθμιστικές Αρχές

Στην Ελλάδα, ο εξωτερικός έλεγχος εποπτεύεται από συγκεκριμένους φορείς:

1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ)

Η ΕΛΤΕ είναι η κύρια ρυθμιστική αρχή και έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Εποπτεύει τους ορκωτούς ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρείες.
- Εκδίδει οδηγίες και ελεγκτικά πρότυπα.
- Επιβάλλει κυρώσεις σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.

Ρυθμιστικές Αρχές – Εποπτικές Αρχές

2 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)

Το **ΣΟΕΛ** είναι ο επαγγελματικός φορέας που διασφαλίζει τη συμμόρφωση των μελών του με τους ελεγκτικούς κανόνες και τα επαγγελματικά πρότυπα.

Το ρυθμιστικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου στην Ελλάδα βασίζεται σε εθνικές και ευρωπαϊκές διατάξεις, με στόχο τη διαφάνεια και τη χρηματοοικονομική σταθερότητα. Οι ελεγκτικές υπηρεσίες εποπτεύονται από την **ΕΛΤΕ**, ενώ οι επιχειρήσεις οφείλουν να συμμορφώνονται με τους **Νόμους 4449/2017, 4308/2014 και 3693/2008**, καθώς και με τις διεθνείς ελεγκτικές προδιαγραφές.

Διαφορές Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

Κριτήριο	Εξωτερικός Έλεγχος (External Audit)	Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit)
Ορισμός	Ανεξάρτητος έλεγχος για την αξιολόγηση της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων.	Εσωτερική διαδικασία ελέγχου για τη βελτίωση της διαχείρισης κινδύνων και των λειτουργιών.
Σκοπός	Παροχή γνώμης σχετικά με την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.	Ανάλυση και βελτίωση της διαχείρισης και συμμόρφωσης.
Ανεξαρτησία	Ανεξάρτητοι ελεγκτές εκτός της εταιρείας.	Διενεργείται από υπαλλήλους της εταιρείας.
Υποχρεωτικότητα	Υποχρεωτικός για εισηγμένες εταιρείες και επιχειρήσεις με νομικές απαιτήσεις.	Προαιρετικός, αλλά χρήσιμος για την αποδοτικότητα και διαχείριση κινδύνων.
Ελεγκτές	Εξωτερικοί επαγγελματίες ελεγκτές.	Εσωτερική ομάδα ελεγκτών της εταιρείας.
Πεδίο Εφαρμογής	Επικεντρώνεται στις οικονομικές καταστάσεις και λογιστικές εγγραφές.	Ευρύτερο φάσμα ελέγχου (διαδικασίες, κίνδυνοι, κανονιστική συμμόρφωση).
Πρότυπα & Κανονισμοί	Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA) ή τα Γενικά Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (GAAS).	Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (IIA Standards).
Έκθεση Ελέγχου	Παράγει δημόσια διαθέσιμη Έκθεση Ελέγχου.	Παράγει εσωτερικές αναφορές προς τη διοίκηση.
Περιοδικότητα	Συνήθως ετησίως.	Διεξάγεται συνεχώς ή σε τακτά χρονικά διαστήματα.
Εστίαση στην Απάτη	Εντοπισμός ουσιωδών λαθών και απάτης στις οικονομικές καταστάσεις.	Αναγνώριση και πρόληψη της απάτης, καθώς και αδυναμιών στις διαδικασίες.

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Βασικά Στάδια Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων

Ανάθεση ελέγχου – Ευθύνες ελεγκτή	Σχεδιασμός ελέγχου	Εκτέλεση ελέγχου	Αξιολόγηση ευρημάτων ελέγχου	Χορήγηση έκθεσης ελέγχου
ΔΠΕ	ΔΠΕ	ΔΠΕ	ΔΠΕ	ΔΠΕ
200	300	500	450	700
... ..				
... ..		600		
... ..				
265	330	620		720

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας

Διεθνές Πρότυπο για τις Δικλίδες Ποιότητας (Δ.Π.Δ.Δ.Π 1), Δικλίδες Ποιότητας για Ελεγκτικές Εταιρίες

Το Διεθνές Πρότυπο για τις Δικλίδες Ποιότητας 1 (Δ.Π.Δ.Δ.Π 1), γνωστό ως ISQM 1 (International Standard on Quality Management 1), είναι ένα από τα πιο σύγχρονα και αυστηρά πλαίσια διαχείρισης ποιότητας για τις ελεγκτικές εταιρείες. Το ISQM 1 αντικατέστησε το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου Ποιότητας 1 (ISQC 1) και τέθηκε σε εφαρμογή από την 1η Δεκεμβρίου 2022.

Το πρότυπο αναπτύχθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board) και στοχεύει στη βελτίωση του ποιοτικού ελέγχου των ελεγκτικών εταιρειών, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή το εύρος των υπηρεσιών τους.

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Έλεγχοι ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Γενικές αρχές και ευθύνες

ΔΠΕ 200, Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

ΔΠΕ 210, Συμφωνώντας τους όρους αναθέσεων ελέγχου

ΔΠΕ 220, Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

ΔΠΕ 230, Τεκμηρίωση ελέγχου

ΔΠΕ 240, Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

- ΔΠΕ 250,** Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 260,** Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση
- ΔΠΕ 265,** Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και για τη διοίκηση
- ΔΠΕ 300,** Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων
- ΔΠΕ 315,** Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

ΔΠΕ 320, Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου

ΔΠΕ 330, Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους

ΔΠΕ 402, Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών

ΔΠΕ 450, Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Ελεγκτικά τεκμήρια

ΔΠΕ 500, Ελεγκτικά τεκμήρια

ΔΠΕ 501, Ελεγκτικά Τεκμήρια -Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια

ΔΠΕ 505, Εξωτερικές επιβεβαιώσεις

ΔΠΕ 510, Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης

ΔΠΕ 520, Αναλυτικές διαδικασίες

ΔΠΕ 530, Δειγματοληψία ελέγχου

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

ΔΠΕ540, Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων,
περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς
γνωστοποιήσεις

ΔΠΕ550, Συνδεδεμένα μέρη

ΔΠΕ560, Μεταγενέστερα γεγονότα

ΔΠΕ570, Συνέχιση δραστηριότητας

ΔΠΕ580, Έγγραφες διαβεβαιώσεις

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Χρησιμοποιώντας την εργασία άλλων

ΔΠΕ 600, Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου
(περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)

ΔΠΕ 610, Χρησιμοποιώντας την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών

ΔΠΕ 620, Χρησιμοποιώντας την εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Συμπεράσματα ελέγχου και αναφορά

ΔΠΕ 700, Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επίοικονομικών καταστάσεων

ΔΠΕ 701, Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

ΔΠΕ 705, Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

ΔΠΕ 706, Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Φύση του θέματος που προκαλεί την διαφοροποίηση	Κρίση του ελεγκτή σχετικά με το αν οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι διάχυτες (pervasive)	
	Ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες	Ουσιώδεις και διάχυτες
Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν πράγματι ουσιώδη ανακρίβεια	Γνώμη με επιφύλαξη (Qualified opinion)	Αρνητική γνώμη (Adverse opinion)
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη (Qualified opinion)	Αδυναμία έκφρασης γνώμης (Disclaimer of opinion)

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

Εξειδικευμένοι τομείς

ΔΠΕ 800, Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού

ΔΠΕ 805, Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης

ΔΠΕ 810, Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων



Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ)

2000-2699 Διεθνή πρότυπα για αναθέσεις επισκόπησης

2400: Αναθέσεις για επισκόπηση Οικονομικών Καταστάσεων (πρώην 910)

2410: Επισκόπηση Ενδιάμεσων Οικονομικών
Καταστάσεων από τον Ανεξάρτητο Ελεγκτή της Οικονομικής Μονάδας

Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης Ποιότητας-1 (ΔΠΔΠ-1)

Κάθε ελεγκτική εταιρία πρέπει να θεσπίσει και να διατηρεί σύστημα δικλίδων ποιότητας που να περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες για κάθε ένα από τα ακόλουθα στοιχεία:

- α.** Ευθύνες Διοίκησης για την ποιότητα εντός της ελεγκτικής εταιρίας.
- β.** Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.
- γ.** Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες και ειδικές αναθέσεις.
- δ.** Ανθρώπινοι πόροι.
- ε.** Εκτέλεση ανάθεσης.
- στ.** Παρακολούθηση.

ΔΠΕ 200 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή

Επαγγελματικός σκεπτικισμός

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός σημαίνει κατάλληλη αντίδραση του ελεγκτή, στις περιπτώσεις όπου:

- ✓ Ελεγκτικά τεκμήρια έρχονται σε αντίθεση με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- ✓ Πληροφορίες που θέτουν σε αμφισβήτηση την αξιοπιστία εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια.
- ✓ Γεγονότα που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανή απάτη.
- ✓ Περιπτώσεις που υποδεικνύουν την ανάγκη για ελεγκτικές διαδικασίες, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ.

ΔΠΕ 200 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή

β) Επαγγελματική κρίση

Η κατάλληλη **επαγγελματική κρίση** του ελεγκτή είναι βασική προϋπόθεση για την αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου. Η αναγκαιότητα αυτή πηγάζει από το γεγονός ότι η κατάλληλη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας και των ΔΠΕ δεν μπορεί να λάβουν χώρα χωρίς την εφαρμογή της σχετικής γνώσης και εμπειρίας για τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Επαγγελματική κρίση (professional judgment) είναι το επιστέγασμα της σχετικής εκπαίδευσης, των γνώσεων και της εμπειρίας ενός ελεγκτή.

ΔΠΕ 200 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή

β) Επαγγελματική κρίση

Η επαγγελματική κρίση, είναι αναγκαία ιδιαίτερα σε αποφάσεις που αφορούν:

- ✓ Το ουσιώδες μέγεθος και τον ελεγκτικό κίνδυνο.
- ✓ Τη φύση, το χρόνο, και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ΔΠΕ και τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων.
- ✓ Την αξιολόγηση κατά πόσο έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και εάν πρέπει να αποκτηθούν περισσότερα για την επίτευξη του σκοπού του ελεγκτή.

ΔΠΕ 200 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή

- ✓ Την αξιολόγηση των κρίσεων της διοίκησης της οικονομικής μονάδας κατά την εφαρμογή του εφαρμοστέου λογιστικού πλαισίου.
- ✓ Την εξαγωγή συμπερασμάτων με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για παράδειγμα, την εκτίμηση του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών

ΔΠΕ 240 Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Ο κίνδυνος άπατης στις οικονομικές καταστάσεις

- ✓ Ανεπαρκή και ακατάλληλο προσωπικό στην επιχείρηση.
- ✓ Υπέρμετρη εμπιστοσύνη σε υπαλλήλους που υπηρετούν σε κύριες θέσεις.
- ✓ Συχνές αλλαγές στελεχών, νομικών συμβούλων και ελεγκτών.
- ✓ Ασυνήθεις συναλλαγές στο τέλος της χρήσης, που έχουν σημαντική επίδραση στα κέρδη της επιχείρησης.
- ✓ Ασυνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης με θυγατρικές της και με συνδεδεμένα μέρη.
- ✓ Ασυνήθεις συναλλαγές με εταιρίες εγκαταστημένες σε “φορολογικούς παραδείσους”.

ΔΠΕ 300 Σχεδιασμός Ελέγχου

Φάσεις Σχεδιασμού

- Κατανόηση της ελεγχόμενης οντότητας και του επιχειρηματικού περιβάλλοντος.
- Καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους.
- Εντοπισμός των σημαντικών λογαριασμών και εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου (Inherent Risk) ανά σημαντικό λογαριασμό.
- Εντοπισμός σημαντικών διαδικασιών και σχετικών με αυτές δικλίδων (controls).
- Εκτίμηση Κίνδυνου Δικλίδων (Control Risk).
- Κατάρτιση στρατηγικής ελέγχου
- Κατάρτιση σχεδίου (προγράμματος) ελέγχου

ΔΠΕ 300 Σχεδιασμός Ελέγχου

Συστατικά του ελεγκτικού κινδύνου

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 Δικλίδων Ασφαλείας (Control Risk)
- ✓ τον Κίνδυνο μη Εντοπισμού (Detection Risk)

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

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

ΔΠΕ 300 Σχεδιασμός Ελέγχου

Συνθήκες και γεγονότα που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συνθηκών και γεγονότων που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

- Λειτουργίες σε χώρες που είναι οικονομικά ασταθείς.
- Θέματα συνέχισης δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας.
- Περιορισμοί στη διαθεσιμότητα κεφαλαίων και πίστωσης.
- Αλλαγές στον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική μονάδα.
- Ανάπτυξη ή προσφορά νέων προϊόντων ή υπηρεσιών.
- Αλλαγές στην οικονομική μονάδα, όπως μεγάλες αγορές ή αναδιοργανώσεις.
- Οικονομικές μονάδες ή επιχειρηματικοί τομείς που είναι πιθανό να πωληθούν.

ΔΠΕ 300 Σχεδιασμός Ελέγχου

- Σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
- Έλλειψη προσωπικού με κατάλληλες δεξιότητες.
- Αλλαγές στο βασικό προσωπικό, περιλαμβανομένης της αποχώρησης βασικών στελεχών.

ΔΠΕ 300 Σχεδιασμός Ελέγχου

Συνθήκες και γεγονότα που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

- Ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, ιδιαίτερα εκείνες που δεν αντιμετωπίζονται από τη διοίκηση.
- Αλλαγές στο περιβάλλον της πληροφορικής.
- Σφάλματα στο παρελθόν, ιστορικό λαθών ή σημαντικές προσαρμογές στο τέλος της χρήσης.
- Σημαντικό ύψος μη συνήθων συναλλαγών, περιλαμβανομένων διεταιρικών συναλλαγών και μεγάλων συναλλαγών εσόδων στο τέλος της χρήσης.
- Εφαρμογή νέου λογιστικού πλαισίου.
- Λογιστικές επιμετρήσεις με πολύπλοκες διαδικασίες.
- Γεγονότα ή συναλλαγές με σημαντική αβεβαιότητα επιμέτρησης, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων.

ΔΠΕ 300 Σχεδιασμός Ελέγχου

- ❑ Εκκρεμείς δικαστικές διενέξεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, για παράδειγμα, εγγυήσεις πωλήσεων, κλπ.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 1:

Τι θεωρείται ουσιώδες μέγεθος στις οικονομικές καταστάσεις;

Απάντηση 1:

Ουσιώδες μέγεθος θεωρείται οποιοδήποτε λάθος ή παράλειψη που τιθέμενα υπόψη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να επηρεάσουν τις οικονομικές τους αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις καταστάσεις αυτές.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 2:

Ποια είναι η έννοια του ουσιώδους μεγέθους;

Απάντηση 2:

Ουσιώδες μέγεθος είναι η τάξη μεγέθους (μέγιστο ποσό) ενός λάθους ή παράλειψης στις οικονομικές καταστάσεις που καθιστά πιθανό τον επηρεασμό των οικονομικών αποφάσεων των χρηστών. Είναι το επιθυμητό επίπεδο ακρίβειας του ελέγχου. Χρησιμοποιείται για την εφαρμογή της δειγματοληψίας σε όλο τον έλεγχο.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 3:

Πότε ο ελεγκτής οφείλει να καθορίσει το ουσιώδες μέγεθος;

Απάντηση 3:

Ο ελεγκτής οφείλει να καθορίσει το ουσιώδες μέγεθος:

- Κατά το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου (όπου καθορίζεται η φύση, η έκταση και ο χρόνος εκτέλεσης των ελεγκτικών διαδικασιών).
- Κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου και την ολοκλήρωση του ενδεχομένως να απαιτείται η επανεκτίμηση του ουσιώδους μεγέθους προκειμένου να γίνει αξιολόγηση των επιπτώσεων των λαθών ή παραλείψεων στις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα (συνέχεια)

Ερώτημα 4:

Ποια η χρησιμότητα καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους για τον ελεγκτή;

Απάντηση 4:

Το σχετικό ποσό που προσδιορίζεται ως ουσιώδες μέγεθος:

α. Λειτουργεί ως πυξίδα για τον ελεγκτή κατά τον σχεδιασμό και την

Α. εκτέλεση του ελεγκτικού έργου (έκταση ελεγκτικών διαδικασιών).

Β. Αποτελεί τη βάση αξιολόγησης των ελεγκτικών ευρημάτων στη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 5:

Συνδέεται το ουσιώδες μέγεθος με τον ελεγκτικό κίνδυνο;

Απάντηση 5:

Το ουσιώδες μέγεθος επηρεάζεται από την εκτίμηση του κινδύνου μη εντοπισμού (DR). Εάν το αποδεκτό επίπεδο DR έχει ορισθεί ως χαμηλό, θα πρέπει να ορισθεί ένα χαμηλό ουσιώδες μέγεθος, που σημαίνει εκτέλεση εκτεταμένων ελεγκτικών διαδικασιών, ώστε να παραμείνει σταθερό το ανεκτό επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου. Συνεπώς η άμεση σύνδεση του DR και ουσιώδους μεγέθους οδηγεί στον προσδιορισμό της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 6:

Συνδέεται το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης με τον ελεγκτικό κίνδυνο;

Απάντηση 6:

Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης είναι το μέγιστο ποσό λάθους, λαμβανόμενο μεμονωμένα ή σωρευτικά, που μπορεί ο ελεγκτής να αποδεχθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Σημαντική επίδραση στον προσδιορισμό του ποσού του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης έχει η εκτίμηση για το (IRxCR). Το ποσό του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης υπολογίζεται ως ποσοστό του ουσιώδους μεγέθους (συνήθως 50%-70%) και συνδέεται άμεσα με το DR και το (IRxCR). Συνεπώς, για ποσά μικρότερα του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης δεν εφαρμόζονται ελεγκτικές διαδικασίες ή εφαρμόζονται πολύ περιορισμένες, εκτός των περιπτώσεων των λογαριασμών με υψηλό εννενή κίνδυνο.

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 7:

Συνδέεται το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης με τον ελεγκτικό κίνδυνο;

Απάντηση 7:

Εάν ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος ($IR \times CR$) έχει εκτιμηθεί ως υψηλός, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης θα πρέπει να είναι χαμηλό που σημαίνει μεγάλης έκτασης ελεγκτικές διαδικασίες ανά λογαριασμό.

Αυτή η αρχή δεν ισχύει όταν κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, που είναι μικρότερα του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης, έχουν υψηλό εγγενή κίνδυνο

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους

Βασικά ερωτήματα

Ερώτημα 8:

Ποια είναι η Μεθοδολογία καθορισμού του ουσιώδους μεγέθους στην πράξη;

Απάντηση 8:

Τα ΔΠΕ δεν δίνουν σαφείς οδηγίες για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους. Στην πράξη, οι ελεγκτές χρησιμοποιούν εμπειρικούς κανόνες για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους.

Οι κανόνες αυτοί βασίζονται σε κυμαινόμενα ποσοστά επί ορισμένων μεγεθών των οικονομικών καταστάσεων,

ΔΠΕ 320 Ουσιώδες μέγεθος

, όπως π.χ.

- Ποσοστό 5% - 10% επί των κερδών προ φόρων
- Ποσοστό 0,5% - 1% επί του συνόλου του ενεργητικού
- Ποσοστό 1% - 5% επί της καθαρής θέσης
- Ποσοστό : 0,5% - 1% επί των πωλήσεων

Η βάση προσδιορισμού του ουσιώδους μεγέθους διαφοροποιείται ανά ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

ΔΠΕ 520 Αναλυτικές διαδικασίες

Παραδείγματα αναλυτικών διαδικασιών

- 1) Σύγκριση υπολοίπων λογαριασμών κλειόμενης χρήσεως με αντίστοιχα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσεως.
- 2) Σύγκριση προϋπολογιστικών και απολογιστικών στοιχείων.
- 3) Σύγκριση κόστους μισθοδοσίας με αριθμό εργαζομένων.
- 4) Σύγκριση ποσοστών μικτού κέρδους.
- 5) Επαλήθευση της μη μεταβολής των διαφορών ενοποίησης από χρήση σε χρήση στην περίπτωση που δεν επήλθε καμμία μεταβολή στον Όμιλο.

ΔΠΕ570 Συνέχιση Δραστηριότητας

Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν αμφιβολίες για την παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας

- ❖ Καθαρές υποχρεώσεις ή καθαρές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (αρνητικό κεφάλαιο κίνησης, κλπ).
- ❖ Δανεισμοί με καθορισμένες ημερομηνίες εξόφλησης των οποίων πλησιάζει η ημερομηνία λήξης χωρίς ρεαλιστική προοπτική ανανέωσης ή αποπληρωμής.
- ❖ Ενδείξεις άρσης της χρηματοοικονομικής υποστήριξης από πιστωτές.
- ❖ Αρνητικές λειτουργικές ταμειακές ροές.
- ❖ Αρνητικοί βασικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες.

ΔΠΕ 450 Αξιολόγηση σφαλμάτων

Κοινοποίηση και διόρθωση των σφαλμάτων

Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων

Πριν από την αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων, ο ελεγκτής πρέπει να επανεκτιμήσει το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΕ 320 για να επιβεβαιώσει εάν παραμένει κατάλληλο στο πλαίσιο των πραγματικών χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της οντότητας.

Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία. Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην ενότητα της έκθεσής μας “Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων”. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία, καθόλη τη διάρκεια του διορισμού μας, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του προαναφερόμενου Κώδικα Δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη

Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου

Ευθύνες της διοίκησης επί των οικονομικών καταστάσεων

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ⁶ όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την



Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προβεί σ' αυτές τις ενέργειες.

Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις, στο σύνολο τους, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ, όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία, θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου

Η επιλογή της κατάλληλης, κατά περίπτωση, γνώμης γίνεται βάσει των κατωτέρω στοιχείων:

Φύση του θέματος που προκαλεί την διαφοροποίηση	Κρίση του ελεγκτή σχετικά με το αν οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι διάχυτες (pervasive)	
	Ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες	Ουσιώδεις και διάχυτες
Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν πράγματι ουσιώδη ανακρίβεια	Γνώμη με επιφύλαξη (Qualified opinion)	Αρνητική γνώμη (Adverse opinion)
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη (Qualified opinion)	Αδυναμία έκφρασης γνώμης (Disclaimer of opinion)

Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου

Παράγραφος έμφασης θέματος στην έκθεση ελέγχου (Emphasis of matter paragraph)

Τέτοια θέματα μπορεί να είναι τα εξής:

- Η αβεβαιότητα σχετικά με μελλοντικά αποτελέσματα έκτακτων δικαστικών διενέξεων ή κανονιστικών πράξεων.
- Πρώιμη εφαρμογή, εφόσον επιτρέπεται, ενός λογιστικού προτύπου (π.χ. ενός νέου ΔΠΧΑ) που έχει διάχυτη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.
- Μια μεγάλη καταστροφή που είχε ή εξακολουθεί να έχει σοβαρές επιπτώσεις στην οικονομική θέση της εταιρίας.
- Η χορήγηση νέας ή τροποποιημένης έκθεσης ~~έχου~~ στη περίπτωση μεταγενέστερων γεγονότων.
- Η αναφορά ότι οι οικονομικές καταστάσεις ~~έχου~~ καταρτιστεί για ειδικό σκοπό και μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλοσκοπό.