

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ Π.Μ.Σ. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ-ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ-
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ Τ.Ε.Ι. ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

**«ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ»**

Βαΐα Βαλάρη του Κωνσταντίνου

**Επιβλέπων: Τσάμης Αναστάσιος,
Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου**

ΒΟΛΟΣ 2018

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	5
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	5
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	5
1.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ	7
1.3. ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	9
1.3.1. ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΜΕΤΑ ΤΟ 1992-ΙΔΡΥΣΗ- Σ.Ο.ΕΛ.	10
1.3.2. ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΟΙ BIG 4	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	14
ΕΛΕΓΧΟΣ	14
2.1. ΓΕΝΙΚΑ	14
2.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	15
2.3. Η ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	16
2.4. Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΟΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	16
2.5. Ο ΝΟΜΟΣ Sarbanes-OxleyAct	17
2.6. ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΛΕΓΧΟ	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	19
ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	19
3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	19
3.2. ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	21
3.3. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Σ.Ο.Λ.)	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	24
ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Ε.Π.)	24
4.1. ΓΕΝΙΚΑ	24
4.2. ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	27
4.3. ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (IFAC)	27
4.4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IAASB)	28
4.5. ΣΗΜΕΙΑ ΕΞΕΛΙΞΗΣ IAASB	30

4.6. ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°	35
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Ε.Π.).....	35
5.1.1.ΓΕΝΙΚΑ	35
5.2.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)	39
5.3. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	42
5.4. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°	44
ΠΡΟΚΛΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΕΠ	44
6.1. ΓΕΝΙΚΑ	44
6.2. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	45
6.3. ΣΗΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	49
6.4. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	50
6.5. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7°	54
ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	54
7.1. ΓΕΝΙΚΑ	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8°	58
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	58
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	59

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος στη Λογιστική και Ελεγκτική και έχει ως στόχο την θεωρητική επισκόπηση των ελεγκτικών προτύπων. Αρχικά, γίνεται εισαγωγή στην ελεγκτική επιστήμη και στο ελεγκτικό επάγγελμα τόσο διεθνώς όσο και στην Ελλάδα. Έπειτα, γίνεται διάκριση του ελέγχου των οικονομικών μονάδων, αναφορά στη σημασία του, καθώς και σε γεγονότα που καθιέρωσαν την ανάγκη ύπαρξης ποιοτικού ελέγχου.

Στη συνέχεια, αναλύονται τα ελεγκτικά πρότυπα και η ανάγκη που δημιουργήθηκε για την ύπαρξη τους. Είναι οι βασικές κατευθυντήριες γραμμές των ελεγκτών στη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων που πιστοποιούν ορθά και αντικειμενικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Αναλύονται τα ελεγκτικά πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών, τα ελεγκτικά πρότυπα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Λ.) που ίσχυαν στη χώρα μας ως το 2004 και τέλος η πορεία προς τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π) και τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.). Επιπρόσθετα, παρουσιάζονται τα κύρια όργανα που ασχολούνται με την έκδοση και αναθεώρηση των ελεγκτικών προτύπων.

Στα τελευταία κεφάλαια γίνεται σύγκριση των Διεθνών και Ελληνικών ελεγκτικών προτύπων, αναφορά στις προκλήσεις και τις υποχρεώσεις που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή τους αλλά και πρόσφατες εξελίξεις και αναθεωρήσεις ορισμένων ελεγκτικών προτύπων.

Λέξεις κλειδιά: Ελεγκτική, ελεγκτικά πρότυπα, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, IAASB

ABSTRACT

The present thesis was carried out in the framework of the postgraduate program in Accounting and Auditing and aims at the theoretical review of audit standards. Initially, it is introduced to audit science and the audit profession both internationally and in Greece. Then, is made a distinction between the audit of economic units, a reference to its significance, and events that have established the need for quality audit.

Next, are analyzed the auditing standards and the need for their existence. They are the basic guidelines of auditors in conducting quality controls that correctly and objectively certify the financial results. Are analyzed the auditing standards of the American Institute of Certified Auditors, the auditing standards of the Certified Auditors' Corps (IASs) that were in force in our country until 2004 and the course towards International Standards on Auditing (I.A.S.) and the Greek Auditing Standards (G.A.S). Additionally, are presented the main organizations which are involved in issuing and revising auditing standards.

In the last chapters is made a comparison of the International and Greek Auditing Standards, a reference to the challenges and obligations arising from their implementation, as well as recent developments and revisions of some audit standards.

Key words: Auditing, auditing standards, International Auditing Standards, IAASB

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

1.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

Η διεθνοποίηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η ύπαρξη οικονομικών εγκλημάτων και γενικά οι ασταθείς οικονομικές συνθήκες έχουν οδηγήσει σε ένα οικονομικό περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης των αγορών και των κεφαλαίων. Η ομαλή λειτουργία του προβληματίζει σε παγκόσμιο επίπεδο.

Ο έλεγχος, αναπτύχθηκε μόνο τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του εκδηλώθηκε πολλά χρόνια νωρίτερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Η ανάπτυξη των οικονομικών μονάδων και των εθνικών οικονομιών προϋποθέτει ένα κλίμα τάξης των συναλλαγών, εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση και συμμόρφωση στους κανόνες της κάθε πολιτείας.

Ο έλεγχος καθίσταται αναγκαίος για κάθε οικονομική μονάδα, κάτι που οφείλεται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης. Όπως ορίζει η Ελεγκτική, βασικό της μέλημα αποτελεί ο εντοπισμός πιθανών λογιστικών σφαλμάτων, που παραποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να μην προβάλλεται η σωστή εικόνα της επιχείρησης, όπως βέβαια και η διόρθωση αυτών των σφαλμάτων. Για να ληφθούν σωστές αποφάσεις πρέπει οι πληροφορίες που διατίθενται να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία, εγκυρότητα, ακρίβεια, και να είναι απαλλαγμένες από κάθε είδους μεροληψία.

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών συντελείται με ταχείς ρυθμούς και η αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών καθίσταται όλο και πιο σημαντική. Οι προσφορές τίτλων νομικών προσώπων δεν περιορίζονται πλέον σε εθνικό επίπεδο, αλλά επεκτείνονται σε όλο τον κόσμο. Επενδυτές και γενικά πάροχοι κεφαλαίου στρέφονται συνεχώς σε επενδύσεις εκτός συνόρων με σκοπό την αποτελεσματική και συμφέρουσα κατανομή κεφαλαίου. Ωστόσο, προϋπόθεση σ' αυτό αποτελεί η διασφάλιση των επενδυτών και κάθε παρόχου κεφαλαίου σχετικά με αξιόπιστες συναλλαγές. Η αξιόπιστη, σταθερή και επαρκής χρηματοοικονομική

πληροφόρηση στηρίζεται στην υψηλή ποιότητα των προτύπων ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης, απαιτούνται ομοιόμορφες διαδικασίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ώστε οι επενδυτές, οι δανειστές, οι χρηματοοικονομικοί αναλυτές, οι λογιστές και γενικά κάθε ενδιαφερόμενος να είναι σε θέση να λαμβάνει εκτός από αληθείς, και σαφείς πληροφορίες όποτε τις χρειαστεί. Λύση σ' αυτά τα θέματα δίνει η ύπαρξη μηχανισμού ελέγχου ώστε να εξασφαλιστεί η αποδοτική λειτουργία των οικονομικών μονάδων. Ο ρόλος της ελεγκτικής διαδικασίας είναι ζωτικής και διαρκώς αυξανόμενης σημασίας για τον ιδιωτικό αλλά και το δημόσιο τομέα της οικονομίας σε εθνικό αλλά και παγκόσμιο επίπεδο.

Με την κατάρρευση των οικονομικών συνόρων και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, η Ελεγκτική ως πρακτική και επάγγελμα έχει αποκτήσει εξαιρετική δυναμικότητα και αποτελεί καταλύτης για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος.(Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008).Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο (2005) η Ελεγκτική επιστήμη είναι το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση.

Η πολυπλοκότητα του σύγχρονου «επιχειρείν» έχει αυξήσει τις προκλήσεις αποτελεσματικής λειτουργίας των επιχειρήσεων και πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με αποτέλεσμα η επιτυχία ή αποτυχία των οικονομικών επιτελείων των κυβερνήσεων των κρατών να εξαρτάται από τον αποτελεσματικό έλεγχο των οικονομικών μονάδων. Λόγω των διαφορών στους κανονισμούς και στα πρότυπα ελέγχου μεταξύ των χωρών περιορίζεται σημαντικά η ανάπτυξη της διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Επομένως, οι επιχειρηματίες, οι χρηματοδότες και οι επενδυτές πρέπει να λάβουν υπόψη τις διαφορές που υπάρχουν.

Η εναρμόνιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων μπορεί να ωφελήσει την οικονομική δραστηριότητα σε ολόκληρο τον κόσμο. Η μετακίνηση σε παγκόσμιο επίπεδο προς τα διεθνή πρότυπα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τον έλεγχο είναι το πιο σημαντικό βήμα για το έργο των λογιστών και των ελεγκτών.

1.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

Η αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου, των βασικών εννοιών και πρακτικών χρονολογείται από την αρχή του οικονομικού βίου και ειδικά από την εμφάνιση των πρώτων ανταλλαγών οικονομικών αγαθών. Η εισαγωγή του χρήματος ως μέσου πραγματοποίησης οικονομικών συναλλαγών κατέστησε απαραίτητη την ύπαρξη ελεγκτικού μηχανισμού με σκοπό τη διασφάλιση των οικονομικών πράξεων.

Οι πρώτες γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη λογιστικών εκθέσεων με ελεγκτικά στοιχεία εμφανίζονται στην αρχαία Βαβυλώνα το 3000 π.Χ.. Στην Ελλάδα απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή την περίοδο 500-300 π.Χ. για την διαχείριση των Οικονομικών της πόλης-κράτους.

Η Ελεγκτική επιστήμη ως ξεχωριστός κλάδος των Οικονομικών δημιουργήθηκε αφότου ανέλαβε η Λογιστική. Στην Μ. Βρετανία, που θεωρείται η πατρίδα της Ελεγκτικής, αναγνωρίζεται με τον εταιρικό νόμο του 1862 η ανάγκη για ακριβοδίκαιη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και ανεξάρτητο έλεγχο μέσα από ένα οργανωμένο και τυποποιημένο λογιστικό σύστημα.. Από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα την πρωτοπορία της εξέλιξης και ανάπτυξης της Ελεγκτικής διατηρούν οι Η.Π.Α. με αρκετές χώρες της Δυτικής Ευρώπης.

Η ίδρυση, ανάπτυξη και η εξέλιξη του σύγχρονου ελεγκτικού επαγγέλματος συνδέεται στενά με τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων. Το αίτημα τόσο για τον εξωτερικό όσο και για τον εσωτερικό έλεγχο, προέρχεται από την ανάγκη να υπάρχουν ορισμένα μέσα επαλήθευσης για να μειωθούν τα σφάλματα τήρησης αρχείων, η υπεξαίρεση στοιχείων ενεργητικού και απάτης. Με αυτόν τον τρόπο η επιχείρηση μπορεί να προβεί σε έλεγχο, να εντοπίσει λάθη της διαχειριστικής περιόδου και να τα διορθώσει.

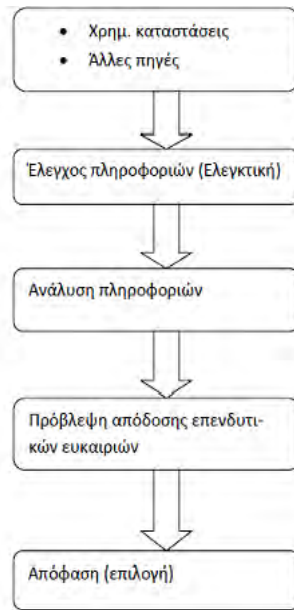
Η ελεγκτική είναι ο κλάδος της οικονομικής επιστήμης όπου σχετίζεται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Η αποτελεσματική διεξαγωγή του ελέγχου επιτυγχάνεται με την εφαρμογή από την διοίκηση της επιχείρησης των κανόνων- προτύπων ελέγχου με στόχο την επαλήθευση της αξιοπιστίας και της ακρίβειας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η Λογιστική.

Ένας ακόμη ορισμός της Ελεγκτικής είναι ο παρακάτω : «ελεγκτική των επιχειρήσεων είναι ένα σύνολο λογιστικών και οικονομοτεχνικών ενεργειών, που έχουν ως σκοπό την εξακρίβωση θεμάτων αναγομένων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση των επιχειρήσεων». (Τερζάκης Εμμ. Γεωργίου , Εφαρμοσμένη Φορολογική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών επιχειρήσεων, σελ.13)

Η ελεγκτική επιστήμη με τη χρήση γνώσεων και εργαλείων και άλλων επιστημών όπως η Στατιστική, η Νομική και η Πληροφορική, διενεργεί αποτελεσματικά την ελεγκτική εργασία, παράγει γνώση ενώ ταυτόχρονα παρέχει έγκυρη παρουσίαση των νέων γνώσεων.

Ως στόχους η Ελεγκτική επιστήμη έχει:

- ✓ Την εξασφάλιση της σωστής διοίκησης,
- ✓ Την επίτευξη των στόχων των φορέων και των διοικήσεων των οργανισμών,
- ✓ Την διασφάλιση των μετόχων και
- ✓ Την γενικότερη «κοινωνική συνοχή» της επιχείρησης
- ✓ Την πρόβλεψη επενδυτικών ευκαιριών
- ✓ Την λήψη αποφάσεων
- ✓ Την αξιόπιστη πληροφόρηση



Σχεδιάγραμμα: Κ.Κάντζος και Α. Χονδράκη «Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική» έκδοση 2^η(σελ.24)

1.3. ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στην Ελλάδα η περίοδος από το 1920 μέχρι το 1956, αποτελεί την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Πρόκειται για την περίοδο όπου ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ανώνυμων εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.

Η πρώτη προσπάθεια συγκρότησης οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος γίνεται το 1956 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), (Ν.Δ. 3329/1955) με τη βοήθεια Άγγλων ορκωτών λογιστών και υπό τον έμμεσο έλεγχο του κράτους. Αυτό είχε και την αποκλειστική ευθύνη αλλά και το προνόμιο της εκπλήρωσης των, από τον Ν.2190/20 επιβαλλόμενων διατάξεων περί ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα μέχρι την αναδιοργάνωση του το 1992 με το Π.Δ. 226/92, με το οποίο δόθηκε η ευχέρεια της ίδρυσης πολλών ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα αγγλικά και αμερικανικά πρότυπα. Τα μέλη του ασκούσαν δημόσιο λειτουργήμα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Τα πρώτα μέλη του ΣΟΛ εκπαιδεύτηκαν και αναδείχθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές

υψηλού επιπέδου, με στόχο τους τον ουσιαστικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των υπαγόμενων ελεγχόμενων εταιρειών.

1.3.1.ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΜΕΤΑ ΤΟ 1992-ΙΔΡΥΣΗ- Σ.Ο.Ε.Λ.

Η εταιρική ελεγκτική στην Ελλάδα απελευθερώθηκε από τον κρατικό έλεγχο το 1992 με την πρόθεση της εισαγωγής ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτών στην αγορά των υποχρεωτικών ελέγχων. (Καραμάνης, 1999). Η νομοθετική μεταρρύθμιση ίδρυσε τον Σ.Ο.Ε.Λ. ως ένα καινούργιο επαγγελματικό επιμελητήριο. Από το 1992 και μετά, η αγορά του ελέγχου έχει αυξηθεί σημαντικά και η ανταγωνιστική πίεση στην αγορά του ελέγχου έχει εντατικοποιηθεί.

Το έτος 1992, επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών. Με το Π.Δ 226/1992 "περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή", καταργήθηκαν πολλές από τις προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, ότι:

- Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.
- Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ.
- Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

- Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις.

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

(Πηγή: www.soel.gr)

Πριν το 1993 το ελεγκτικό επάγγελμα λειτουργούσε με διαφορετικό τρόπο σε σχέση με σήμερα. Συγκεκριμένα οι δηλώσεις του κ. Δράκου Δ. Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή το 2005, στην εφημερίδα «ΤΑ ΝΕΑ» σχετικά με την ελεγκτική επιστήμη πριν από το 1993: «Στη χώρα μας από το 1955 έως το 1993 ο θεσμός λειτούργησε σαν αναγκαστική κοινοπραξία με τη μορφή του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) για την εισαγωγή στο οποίο απαιτούνταν αυστηρές εξετάσεις ανάμεσα σε πτυχιούχους πανεπιστημιακών Οικονομικών Σχολών.

Οι Ορκωτοί Λογιστές του ΣΟΛ διατηρούσαν πλήρη ανεξαρτησία από τον ελεγχόμενο αφού τον προγραμματισμό - κατανομή των εργασιών, έκανε το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΛ (που αποτελείτο από εκπροσώπους της πολιτείας, των οικονομικών πανεπιστημίων και του δικαστικού κλάδου) το οποίο ασκούσε και την τιμολογιακή πολιτική και καθόριζε τις αμοιβές των ελεγκτών.

Μετά το 1993 οι Ορκωτοί Λογιστές στη χώρα μας οργανώθηκαν υποχρεωτικά σε εταιρείες ελεγκτών, όπως και σε πολλές χώρες της Ευρώπης. Ο ρόλος και η λειτουργία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ο.Ε.Λ.) στη χώρα μας διέπεται από τους κανόνες και οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα από την 8η Οδηγία. Τα εφαρμοζόμενα ελληνικά

ελεγκτικά πρότυπα έχουν στηριχτεί στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών(International Federation of Accountants -IFAC.»(Πηγή: <http://www.tanea.gr/news/greece/article/4405736/?iid=2>)

Μέχρι και το 1995, ο έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα είχε θεωρηθεί από πολλούς ελλιπής ή και προκατασκευασμένη γνωμάτευση που τελικά υπέγραφε ο ελεγκτής. Αιτία γι' αυτό αποτελούσε το γεγονός ότι οι ελεγκτές ορίζονταν και αντικαθίστανται από την διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας. Αντίθετα, στις Αγγλοσαξονικές χώρες, η αντικατάσταση μιας ελεγκτικής εταιρείας αξιολογείται και θα πρέπει να γίνει δεκτή από την αντικαταστάτρια εταιρεία. Ακόμη ένα σημαντικό πρόβλημα αποτελούσε η πολύ χαμηλού επιπέδου εκπαίδευση των ελεγκτών σε συνδυασμό με κακή οργάνωση των ελεγκτικών μονάδων. Η επέκταση της ελεγκτικής σήμερα αποτελεί γεγονός και το βασικό ενδιαφέρον αλλά και η ευθύνη της, έχει μετατοπιστεί από την ανακάλυψη της απάτης στην εξακρίβωση της ορθής απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ώστε να παρουσιάζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσεως των ελεγχόμενων μονάδων. (Κ. Κάντζος και Α. Χονδράκη «Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική»)

Η εποπτεία του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος ανατέθηκε το 2003 στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με τον νόμο 3148/2003. Η ΕΛΤΕ έχει τη μορφή ΝΠΔΔ(Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου) και εποπτεύεται από το Υπουργείο Οικονομικών. Στόχος της ίδρυσης της ΕΛΤΕ ήταν η ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων. Ουσιαστικά, η ΕΛΤΕ είναι μια δημόσια αρχή με εποπτικές και κανονιστικές αρμοδιότητες σε λογιστικά και ελεγκτικά θέματα. Εκτενέστερη αναφορά γίνεται παρακάτω στην παράγραφο 5.2.

1.3.2. ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΟΙ BIG 4

Στην Ελλάδα δραστηριοποιείται μεγάλος αριθμός ελεγκτικών εταιρειών, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και ορισμένες Ελληνικές. Σύμφωνα με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (ΕΛΤΕ) σαράντα δύο (42) ελεγκτικές εταιρίες δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα οι οποίες αντιπροσωπεύονται από το αντίστοιχο ελεγκτικό γραφείο, έχοντας την

μορφή είτε Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.) είτε Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) . Ο ανταγωνισμός είναι πολύ μεγάλος μεταξύ των ελεγκτικών εταιρειών και έτσι, διασφαλίζεται η ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών και ενισχύεται η αξιοπιστία και η διαφάνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. (Πηγή: ΕΛΤΕ, <http://www.elte.org.gr/>)

Αν και ο αριθμός των ελεγκτικών εταιρειών είναι μεγάλος, οι εταιρείες που ξεχωρίζουν όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και παγκοσμίως, είναι οι: PriceWaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Ernst & Young και KPMG. Οι 4 αυτοί ελεγκτικοί κολλοσοί είναι γνωστοί ως Big 4.

BIG 4

Με τον όρο Big 4 αναφερόμαστε στις τέσσερις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες με δραστηριότητα σε παγκόσμιο επίπεδο σύμφωνα με τον ετήσιο τζίρο αλλά και τον αριθμό των εταιριών που έχουν στην επίβλεψή τους.

Η κυριαρχία των Big 4 πραγματοποιήθηκε ύστερα από συγχωνεύσεις αλλά και μετά από ένα από τα μεγαλύτερα οικονομικά σκάνδαλα της Αμερικής. Κατά την δεκαετία του '80, κυριαρχούσαν παγκοσμίως οχτώ (8) ελεγκτικές εταιρίες οι οποίες όμως μειώθηκαν σε τέσσερις μετά από συγχωνεύσεις και το σκάνδαλο της Enron. Είναι φανερό ότι ο κλάδος της ελεγκτικής είναι αρκετά ενεργός, συνεχώς αναπτυσσόμενος αλλά και ζωτικής σημασίας για τις επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τις αγορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1. ΓΕΝΙΚΑ

Πολλές φορές οι όροι της λογιστικής και του ελέγχου συγχέονται. Στην πραγματικότητα, η σχέση τους είναι στενή, αν και η φύση τους είναι αρκετά διαφορετική. Η λογιστική περιλαμβάνει τη συλλογή, ταξινόμηση και καταχώριση των οικονομικών συναλλαγών με απώτερο σκοπό την κοινοποίηση των οικονομικών στοιχείων μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος με την σειρά του έρχεται να πιστοποιήσει την αληθινή και δίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.

Ο έλεγχος αποτελεί μία από τις λειτουργίες διαχειριστικού προφίλ, που αποσκοπούν στη βιωσιμότητα της επιχείρησης. Ο έλεγχος απαρτίζεται από τους παρακάτω παράγοντες:(POWER, MICHAEL. 1999)

- Τον σχεδιασμό.
- Την οργάνωση.
- Τη στελέχωση.
- Την ανάλυση της οικονομικής κατάστασης-κερδοφορίας-ζημιών της επιχείρησης.

Η λογιστική απαιτεί από έναν λογιστή να έχει λογιστικές γνώσεις ενώ οι εργασίες του ελέγχου απαιτούν ο ελεγκτής να έχει και γνώσεις λογιστικής καθώς και γνώσεις λογιστικού ελέγχου. Η λογιστική αφορά τα τρέχοντα δεδομένα. Ο έλεγχος ορίζεται ως μια συστηματική εξέταση των βιβλίων και των αρχείων μιας επιχείρησης προκειμένου να διαπιστώσει ή να επαληθεύσει και να υποβάλει έκθεση σχετικά με την εγκυρότητα των οικονομικών στοιχείων που έχουν εξαχθεί προς ενημέρωση των ενδιαφερομένων. Ο έλεγχος στις επιχειρήσεις απεικονίζει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και μπορεί να δει την πορεία που διαγράφει και να την ανακατευθύνει.

2.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μία βασική διάκριση της Ελεγκτικής ή του ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού. Σύμφωνα με τον Καραμάνη (2008) ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται από έναν ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα επαγγελματία. Οι ειδικά εκπαιδευμένοι επαγγελματίες για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων λογιστές/ελεγκτές, οι οποίοι αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές δεν είναι υπάλληλοι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας στην οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Βασικά χαρακτηριστικά του επαγγελματία ελεγκτή είναι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα. Δηλαδή να ενεργεί ανεπηρέαστος, αμερόληπτα και με διαφάνεια σε ό, τι αφορά την ελεγκτική διαδικασία.

Ο Τερζάκης (2001) αναφέρει ότι ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από ελεγκτικά όργανα που δεν ανήκουν στην επιχείρηση, ώστε να διαπιστωθεί η ορθή ή μη εφαρμογή των νομοθετικών κανόνων.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια εσωτερική λειτουργία της επιχείρησης η οποία ωστόσο παραμένει ξεχωριστή και ανεξάρτητη. Στόχοι του εσωτερικού ελέγχου είναι οι εξής:

- Η συνεχής παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων
- Η εφαρμογή των γενικών αρχών της λογιστικής στη λειτουργία της επιχείρησης
- Η οργάνωση των τμημάτων της επιχείρησης σε συνάφεια με την στρατηγική της εταιρείας
- Η εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής λειτουργίας
- Η διαπίστωση ενδεχομένων μειονεκτημάτων στην οργάνωση της επιχείρησης
- Η λήψη διορθωτικών μέτρων εάν κρίνεται απαραίτητο

Για να μπορεί να γίνει ο έλεγχος και να παρουσιάσει την ακριβή εικόνα της εταιρίας βασίζεται σε πρότυπα.

2.3. Η ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων παρέχει στους επενδυτές τη βεβαιότητα σχετικά με τα αναγραφόμενα στοιχεία και εξακολουθεί να είναι ένα κρίσιμο στοιχείο στην εταιρική αλυσίδα αναφοράς. Ωστόσο υπάρχει περιθώριο βελτίωσης και καινοτομίας. Σύμφωνα με την KPMG στην έκθεσή τους Value of Audit, τόσο οι ενδιαφερόμενοι φορείς, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτικών επιτροπών, των ρυθμιστικών αρχών, των τυποποιημένων ρυθμιστών και της διοίκησης, οφείλουν να μοιραστούν τις ιδέες σχετικά με τα πιο πιεστικά ζητήματα που αντιμετωπίζουν στο επάγγελμα του ελέγχου.

Στη συνέχεια σκοπός είναι η ενασχόληση ευρύτερα με την κοινότητα επενδυτών ώστε να διερευνηθεί αυτό που θέλουν και χρειάζονται από την εταιρική αναφορά και τη διασφάλιση - είτε εντός είτε εκτός των οικονομικών καταστάσεων. Επιδιώκεται άμεσος διάλογος με τους επενδυτές ώστε να βρεθούν οι καλύτεροι τρόποι βελτίωσης της ποιότητας του ελέγχου. Έτσι θα παρέχεται περισσότερη αξία στους επενδυτές.

2.4. Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΟΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το 2001 στις Η.Π.Α. διαδραματίστηκε ένα τεράστιο οικονομικό σκάνδαλο με πρωταγωνιστές την εταιρία ενέργειας Enron και την ελεγκτική εταιρία Arthur Andersen, μια από τις πέντε μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες της εποχής εκείνης. Αιτία που σκανδάλου αποτέλεσε μία σειρά εφαρμογής αμφιλεγόμενων λογιστικών πρακτικών τόσο από την διοίκηση όσο και από την ελεγκτική εταιρία. Το σκάνδαλο της Enron στις ΗΠΑ και λίγο αργότερα το κανόνι της Parmalat στην Ευρώπη οδήγησαν τις κυβερνήσεις και στις δύο πλευρές του Ατλαντικού να λάβουν πρωτοβουλίες για την εποπτεία του ελεγκτικού μηχανισμού. Παρατηρήθηκαν κι άλλα παρόμοια περιστατικά στις Η.Π.Α. την περίοδο 2001-2002 αλλά και στην Ευρώπη καθώς υπήρξαν εταιρίες οι οποίες είχαν εμπλακεί σε διάφορες λογιστικές απάτες. Ανάμεσα στα εμπλεκόμενα μέρη περιλαμβάνονταν παγκοσμίου φήμης ινστιτούτα και οργανισμοί, καθώς επίσης τράπεζες, ελεγκτικές εταιρίες, μάντζερς, υψηλόβαθμα στελέχη, αναλυτές αγορών, ελεγκτές και το εργατικό προσωπικό.

Έτσι, και στην Ελλάδα με τον Ν. 3148/2003 θεσμοθετήθηκε η λειτουργία της ΕΛΤΕ και ουσιαστικά σταμάτησε η αυτοδιαχείριση της εποπτείας από το ινστιτούτο των ορκωτών, το ΣΟΕΛ. Το πρώτο διοικητικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ πραγματοποιήθηκε τον Αύγουστο του 2003. Το ΔΣ της ΕΛΤΕ είναι επταμελές (ο πρόεδρος και οι δύο αντιπρόεδροι ορίζονται από τον εκάστοτε υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, ενώ τα υπόλοιπα τέσσερα μέλη είναι αντιπρόσωποι από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, την Τράπεζα της Ελλάδος, τον ΣΕΒ και τον Σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος).Εκτενής ανάλυση ακολουθεί παρακάτω.

2.5. Ο ΝΟΜΟΣ Sarbanes-Oxley Act

Το παραπάνω σκάνδαλο λόγω της σημαντικότητας του όπως και μία σειρά από άλλα, κλόνισαν την αγορά των ΗΠΑ και σηματοδότησαν σημαντικές αλλαγές στα δεδομένα του ελεγκτικού επαγγέλματος αλλά και στην διαδικασία του ελέγχου. Είχε ως αποτέλεσμα την ανάγκη ύπαρξης καλύτερου ελέγχου στις ελεγκτικές διαδικασίες, αποτελεσματικότερη εταιρική διακυβέρνηση, καλύτερη εταιρική υπευθυνότητα και μεγαλύτερη ασφάλεια και σιγουριά για τον επενδυτή. Έτσι ψηφίστηκε το Sarbanes-OxleyAct γνωστό και ως SOX ή Sarbox, το οποίο πήρε το όνομά του από τους Paul Sarbanes και Michael G. Oxley. Ο συγκεκριμένος νόμος φάνηκε να επιδιώκει την εξυγίανση επιχειρήσεων μέσα σε αυτό το οικονομικό περιβάλλον της αναξιοπιστίας των επενδυτών απέναντι στις αγορές. Πρόκειται για ένα καθεστώς που βασίζεται σε κανόνες, στους οποίους οι εταιρίες συμμορφώνονται, συχνά, με μηχανικό και καθοδηγητικό τρόπο. Στόχος του είναι η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των επενδυτών που είχε δεχθεί τεράστιο πλήγμα. Τα μέτρα του νόμου αφορούν πρότυπα λειτουργίας των εταιρικών επιτροπών ελέγχου, τις συνθήκες, που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία και την καλύτερη εποπτεία των ελεγκτών, την πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων. Το Sarbanes–Oxleyact έχει αυξημένη αποστροφή διοικητικού κινδύνου και ταυτόχρονα αυστηρές συνέπειες μη συμμόρφωσης ή διαπίστωσης παραλείψεων (Cohenetal. (2007).

Ο νόμος Sarbanes - Oxley έχει ως στόχους:

- ❖ την εξάλειψη των παραγόντων που οδηγούν σε φαινόμενα εξαπάτησης του επενδυτικού κοινού, μέσα από τον αυστηρό έλεγχο των επιτροπών λογιστικού ελέγχου

- ❖ την ανεξαρτησία των ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών
- ❖ την ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων και της διαχείρισης των κινδύνων
- ❖ την επιβολή ποινών που θα αποτρέπουν αξιόποινες και καιροσκοπικές συμπεριφορές (Ιατρίδης, 2008).
- ❖ την ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης.

(Πηγή: <http://bizfinance.about.com>)

2.6. ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΛΕΓΧΟ

Με βάση το άρθρο 3 του Π.Δ226/9240 σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων υπάγονται: Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος. Οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων και οι ενώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων. Οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες και οι κοινοπραξίες αυτών. Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί του άρθρου 100 παρ.1 του Κ.Ν.2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή. Οι εταιρείες ή οργανισμοί ή και δραστηριότητες που με βάση τις διατάξεις του νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

(Πηγή: www.soel.gr)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι βασικές κατευθυντήριες οδηγίες που βοηθούν τους ελεγκτές λογιστές στην εκπλήρωση των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων είναι γνωστές σαν "Ελεγκτικά Πρότυπα" (standards). Τα πρότυπα αυτά καθοδηγούν τον εκάστοτε ελεγκτή και αποτελούν κατευθυντήριες γραμμές που τον βοηθούν να καθορίσει τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας που πρέπει να εφαρμοστούν με τελικό σκοπό πάντα την επίτευξη του στόχου του ελέγχου (Καζαντζής, 2006). Τα ελεγκτικά πρότυπα εκτός του ότι καθοδηγούν τους ελεγκτές στο έργο τους, συνιστούν και το μέτρο για την αξιολόγηση της ποιότητας της εργασίας τους (Καραμάνης, 2008). Γενικά περιγράφουν το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου και προσδιορίζουν τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να ικανοποιηθούν για την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη δημοσιοποίησή του.

Η ανάπτυξη, διατύπωση και διασφάλιση ελεγκτικών προτύπων γενικής αποδοχής που να έχουν την ίδια επιτυχημένη εφαρμογή σε μικρές και μεγαλύτερες οικονομικές οντότητες είναι ένα τεράστιο έργο. Τα ελεγκτικά πρότυπα πρέπει να χαρακτηρίζονται από εύλογη συνέπεια, να είναι κατανοητά και να χαρακτηρίζονται από την αποτελεσματικότητα του κόστους τους. Το εννοιολογικό πλαίσιο της Ελεγκτικής θα πρέπει να είναι μία συλλογή θεμελιωδών εννοιών στις οποίες να βασίζεται η ανάπτυξη των ελεγκτικών προτύπων.

Επομένως ,πρόκειται για ένα ολοκληρωμένο σώμα κανόνων που ακολουθεί ο ελεγκτής κατά την διαδικασία εκτέλεσης του ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της εκάστοτε επιχείρησης. Πρόκειται για σημεία αναφοράς και ως κριτήρια αξιολόγησης της ποιότητας των αποτελεσμάτων του ελέγχου η διαδικασία γίνεται δίκαια και αντικειμενικά. Ο ποιοτικός αυτός έλεγχος θα είναι εποικοδομητικός και αποτελεσματικός αν διεξάγεται κατά τρόπο αμερόληπτο και αντικειμενικό και αν είναι εδραιωμένος σε κανόνες σαφείς και προκαθορισμένους. Σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο (Ε.Ε.Π.) 1.100, η άσκηση

ποιοτικού ελέγχου στο έργο των ελεγκτών είναι αναγκαία και σκοπό έχει την αναβάθμιση της οικονομικής πληροφόρησης στη χώρα μας. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1999). Τα ελεγκτικά πρότυπα καθορίζονται συνήθως από εθνικές ή και διεθνείς οργανώσεις ελεγκτών λογιστών όμως όπως είναι φυσικό η έκταση και το περιεχόμενο τους διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων κρατών.

Η εφαρμογή των προτύπων ελέγχου μπορεί να καθησυχάσει τους διευθυντές, τους μετόχους και τους επενδυτές της επιχείρησης ότι μερικοί βασικοί κανόνες του ελέγχου εφαρμόζονται με επιτυχία. (Kontogeorgis, Filos,2012)

Τα ελεγκτικά πρότυπα διαχωρίζονται σε 3 κατηγορίες, οι οποίες είναι οι παρακάτω:

- Γενικά πρότυπα (General Standards), όπου οι διαδικασίες ελέγχου επιτυγχάνονται από εξειδικευμένο προσωπικό το οποίο έχει καταρτιστεί πλήρως στο αντικείμενο αλλά έχει και επαγγελματική εμπειρία.(GILBERT W. JOSEPH AND TERRY J. ENGLE ,2005)
- Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας (Standards of Fieldwork), όπου πρέπει να γίνεται οργανωμένη σχεδίαση της εργασίας με την σωστή επίβλεψη , έρευνα και αποτίμηση της επάρκειας του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουν προκύψει.(DIFFERENT TYPES OF AUDITS (JUNE2013) AUDITRONIX GUIDANCE NOTE)
- Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος (Standards of Reporting), όπου στην έκθεση του ελέγχου δηλώνεται υπεύθυνα ότι η σύνταξη των οικονομικών αποτελεσμάτων μιας εταιρίας διενεργείται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. (SHAH, ANWAR,2007)
Ακολουθεί εκτενέστερη ανάλυση παρακάτω.

Η έκδοση των ελεγκτικών προτύπων γίνεται από εθνικούς και διεθνείς αρμόδιους φορείς όπως η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) που εκδίδει τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα(Ε.Ε.Π.) ή η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (I.F.A.C.) που εκδίδει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.) καθώς και το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (A.I.C.P.A.) αρμόδιο για την έκδοση των Γενικών Αποδεκτών Ελεγκτικών Προτύπων (G.A.A.S.).

3.2. ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΟΥ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Τα ελεγκτικά πρότυπα του Αμερικάνικου Ινστιτούτου αναπτύχθηκαν στις Η.Π.Α. το 1947 και ισχύουν από τότε με μικρές τροποποιήσεις. Είναι τα πλέον αποδεκτά πρότυπα μιας και τυγχάνουν της γενικής αποδοχής από τους επαγγελματίες Ορκωτούς Λογιστές όλων των Πολιτειών της Αμερικής αλλά και από τις περισσότερες ξένες ελεγκτικό-λογιστικές επιχειρήσεις που λειτουργούν τόσο σε διεθνές επίπεδο όσο και στην χώρα μας. Δεν είναι σχεδιασμένα για να κατευθύνουν τις καθημερινές ελεγκτικές διαδικασίες αλλά συνθέτουν ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων που αποτελούν την βάση της ελεγκτικής διαδικασίας και επιπροσθέτως επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την διαμόρφωση των εθνικών προτύπων. Δεν είναι σχεδιασμένα για να κατευθύνουν τις καθημερινές ελεγκτικές διαδικασίες αλλά συνθέτουν ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων που αποτελούν την βάση της ελεγκτικής διαδικασίας και επιπροσθέτως επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την διαμόρφωση των εθνικών προτύπων. Τα Πρότυπα αυτά διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: (Παππάς,1999)

1) Γενικά Πρότυπα.(General Standards)

- Ο ελεγκτής πρέπει να έχει πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία.
- Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη σε όλα τα θέματα που αφορούν το ελεγκτικό του έργο.
- Ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει εύλογη επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

2) Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας. (Standards of Fieldwork)

- Η ελεγκτική εργασία πρέπει να προγραμματίζεται ορθολογικά και το ελεγκτικό προσωπικό να εποπτεύεται αποτελεσματικά.
- Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να μελετάται και η αποτελεσματικότητά του να αξιολογείται ώστε να αποτελεί τη βάση καθορισμού του βάθους και της εκτάσεως του εξωτερικού ελέγχου.
- Το απαιτούμενο αποδεικτικό υλικό πρέπει να είναι επαρκές και κατάλληλο και να εξασφαλίζεται μέσω κριτικών επισκοπήσεων, παρατηρήσεων, υποβολής ερωτημάτων,

επιβεβαιώσεων και απογραφής για να αποτελέσει τη βάση τεκμηρίωσης της γνώμης του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

3) Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος (Standards of reporting)

- Η έκθεση (πιστοποιητικό) ελέγχου πρέπει να αναφέρει ότι η κατάρτιση και η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι σύμφωνες ή όχι με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.
- Η έκθεση ελέγχου πρέπει να αναφέρει ότι η επιχείρηση ακολούθησε στην παρούσα όπως και την προηγούμενη χρήση τις ίδιες λογιστικές αρχές.
- Οι επεξηγηματικές υποσημειώσεις στις λογιστικές καταστάσεις πρέπει να θεωρούνται εύλογα ικανοποιητικές εκτός και εάν ο ελεγκτής έχει διατυπώσει διαφορετική γνώμη.
- Η έκθεση πρέπει να περιέχει είτε τη γνώμη του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων στο σύνολο τους, είτε τους λόγους για τους οποίους δεν εκφράζει γνώμη. Πρέπει επίσης να περιέχει το βαθμό της ευθύνης που αναλαμβάνει ο ελεγκτής και μια σαφή ένδειξη του χαρακτήρα του ελέγχου που διενεργηθεί.

3.3. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Σ.Ο.Λ.)

Πρόκειται για τα Ελεγκτικά πρότυπα που κατήθυναν τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων στη χώρα μας μέχρι τις 26/10/2004. Αν και πλέον δεν ισχύουν καθώς έχουν αντικατασταθεί από τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα ,που αναλύονται παρακάτω, είναι άξια αναφοράς καθώς αποτέλεσαν το πλαίσιο για την συντριπτική πλειοψηφία των ελέγχων στη χώρα μας.

Το Εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Λ. ενέκρινε ως πρότυπα (Standards) τα «Βασικά Πρότυπα» και τα «Πρότυπα Καλής Εκτελέσεως» που δημοσιεύτηκαν στο ΦΕΚ 1119/18-12-1979.

Σύμφωνα με το Σ.Ο.Λ. οι μακροχρόνια δοκιμασμένες και καθιερωμένες έννοιες, αντιλήψεις και πρακτικές αποτελούν τα ελεγκτικά πρότυπα.

Τα πρότυπα αυτά αφορούσαν πρωταρχικά τους τακτικούς ελέγχους των Ανωνύμων Εταιριών και των μεγάλων Οργανισμών, είχαν όμως εφαρμογή και επί των λοιπών εξωτερικών ελέγχων με εξαίρεση τους φορολογικούς ελέγχους και τις ειδικές πραγματογνωμοσύνες (Καζαντζής,2006).

Τα πρότυπα αυτά ήταν ομαδοποιημένα στις παρακάτω ενότητες:

1. Τα βασικά Πρότυπα που αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα και στις ευθύνες του ελεγκτή.
2. Τα Πρότυπα Καλής Εκτελέσεως που αφορούν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου.
3. Τα Πρότυπα Εκθέσεων που πραγματεύονται τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου.
4. Τα Πρότυπα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που αφορούν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Ε.Π.)

4.1. ΓΕΝΙΚΑ

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα γίνει σύντομη αναφορά στους διεθνείς φορείς οι οποίοι δραστηριοποιούνται ανά τον κόσμο, έχοντας ως σκοπό την δημιουργία και την σύνταξη των ΔΕΠ, αλλά και την τροποποίηση αυτών, ώστε να καλύπτουν τις ανάγκες των εκάστοτε οικονομικών απαιτήσεων.

Με την συνεργασία αυτών των φορέων, δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ), με στόχο τη χρησιμοποίησή τους από όλα τα κράτη κι έτσι ο έλεγχος των επιχειρήσεων γίνεται με όμοιο τρόπο και τα αποτελέσματα καθίστανται συγκρίσιμα. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στα ΔΕΠ, στον τρόπο που αυτά έχουν συνταχθεί, καθώς και η δομή που έχει σήμερα το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) καθώς και η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC).

Προκειμένου να ενισχυθεί το καθεστώς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στα κράτη μέλη της Ε.Ε. έχει καθιερωθεί η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων που εκδίδει το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Η επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων ασχολείται με την βελτίωση και εξέλιξη των ισχυόντων Δ.Ε.Π. ώστε σε όλη την Ε.Ε. να γίνεται εφαρμογή κοινών ελεγκτικών προτύπων.

Η επιθυμία για ελεγκτικά πρότυπα που θα είχαν αναγνώριση και θα εφαρμοζόταν διεθνώς, ξεκίνησε από μια ομάδα λογιστών ήδη το 1969, έχοντας ως παράδειγμα τις πρακτικές που χρησιμοποιούνταν στον Καναδά, στις ΗΠΑ και στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η ΔΟΛ (IFAC) στα τέλη της δεκαετίας του 1970, συγκρότησε μια Επιτροπή την Διεθνή Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών (IAPC) η οποία και έκδωσε μεταξύ του 1980 και 1991 Διεθνείς Οδηγίες Ελέγχου (IAG). Το 1991 εκδόθηκε το πρώτο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο (ΔΕΠ). Η Επιτροπή το 2002

μετονομάστηκε σε Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB), διευρύνοντας συγχρόνως τα μέλη της αφού πλέον την αποτελούσαν και μέλη που δεν κατείχαν την ιδιότητα του ελεγκτή. Το 2009 ολοκληρώθηκε το «Πρόγραμμα Αποσαφήνισης».

(Πηγή:<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/auditing/knowledge-guide-to-international-standards-on-auditing>)

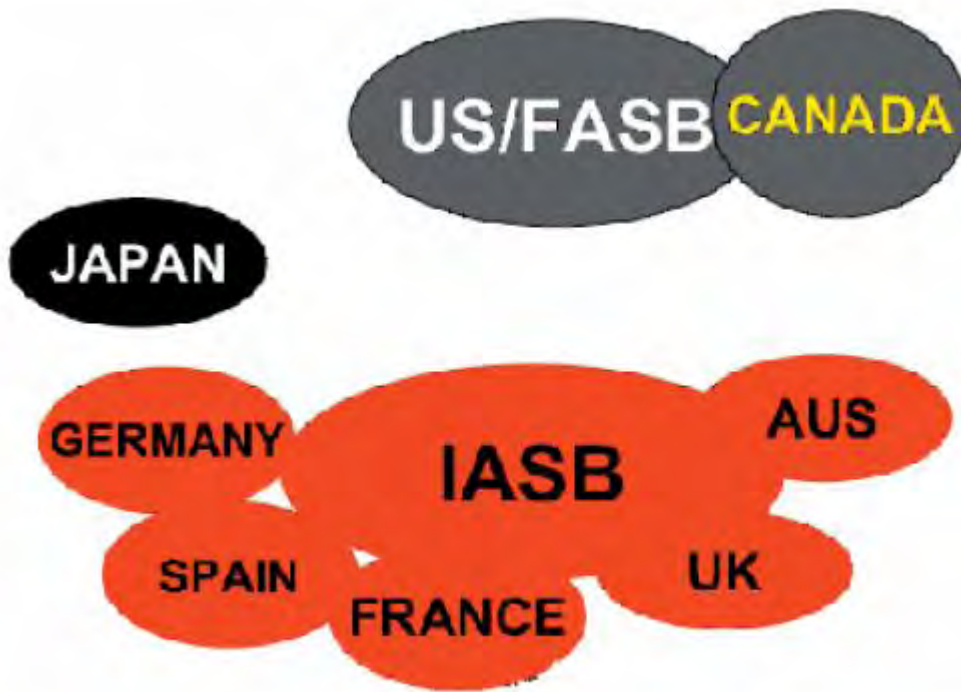
Οι εθνικοί κανονισμοί κάθε χώρας με την μορφή οδηγιών προσδιορίζουν τις αρχές και τους κανονισμούς που οφείλουν να ακολουθούν οι ελεγκτές κατά την διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας. Αυτοί οι κανονισμοί εκδίδονται από τα αρμόδια όργανα στις εκάστοτε χώρες. Τα εθνικά πρότυπα ελέγχου που εκδίδονται στις διάφορες χώρες διαφέρουν στη μορφή και το περιεχόμενό τους. Το IAASB λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορές αυτές, εκδίδει τα ΔΕΠ, τα οποία προορίζονται για διεθνή χρήση. Η κατάσταση όσων αφορά τα ΔΕΠ στην αρχή ήταν όπως παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα.



Πηγή : EFRAG, Βαρκελώνη, <http://www.efrag.org>, Φεβρουάριος 2004, Βαρκελώνη

Η IAASB αρχικά, αποτελούσε μία επιτροπή, όπου παρακολουθούσε τα πρότυπα που εκδίδονταν από τα διάφορα κράτη μέλη και προσπαθούσε να συμβάλει στη σύγκλιση των προτύπων αυτών όσο αυτό ήταν εφικτό. Ωστόσο, οι ραγδαίες και συνεχείς εξελίξεις σε ένα μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον οδήγησε στην παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων και οικονομικών πληροφοριών σε παγκόσμια κλίμακα άμεσα συγκρίσιμων και

κατανοητών από κάθε ενδιαφερόμενο. Λύση σε όλο αυτό δίνουν τα ΔΕΠ. Τα ΔΕΠ ισχυροποιούνται και χρησιμοποιούνται από όλο και περισσότερα κράτη ενώ ο Καναδάς, η Ιαπωνία και οι Η.Π.Α. κράτησαν τα δικά τους ελεγκτικά πρότυπα.



Πηγή : EFRAG, Βαρκελώνη, <http://www.efrag.org>, Φεβρουάριος 2004, Βαρκελώνη

Με την πάροδο του χρόνου, τα περισσότερα κράτη αποδέχτηκαν τα ΔΕΠ ως βασικό πλαίσιο ελέγχου και πλέον καθιερώνονται σε παγκόσμια κλίμακα.

Οι Η.Π.Α. σήμερα εξακολουθούν να κρατούν μία ανεξάρτητη στάση, απέναντι στα ΔΕΠ, όμως υπάρχει συνεργασία μεταξύ IAASB και του αντίστοιχου ελεγκτικού οργανισμού των Η.Π.Α.

Η μορφή με την οποία είναι γραμμένα τα ΔΕΠ, είναι συγκεκριμένη, τα βασικά σημεία του κάθε προτύπου τονίζονται με έντονα γράμματα και στη συνέχεια εξηγούνται στην υπόλοιπη παράγραφο. Σε περίπτωση ομοιομορφίας μεταξύ εθνικών ελεγκτικών κανόνων και των ΔΕΠ, τότε ο έλεγχος αναπροσαρμόζεται αυτομάτως και γίνονται αποδεκτά σύμφωνα με τα ΔΕΠ. Τα Σώματα – μέλη πρέπει να συμμορφώνονται προς τις υποχρεώσεις τους ως μέλη, όπως αυτά καθορίζονται από το καταστατικό της IFAC.

4.2. ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) στην αγγλική γλώσσα. Το IAASB έχει εκδώσει τα Αποσαφηνισμένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Clarified International Standards on Auditing), τα οποία έχουν εφαρμογή σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν από την 15η Δεκεμβρίου 2009.

Τα ΔΕΠ περιέχουν βασικές αρχές και ουσιαστικές διαδικασίες, όπως επίσης και οδηγίες. Για να μπορέσει κανείς να κατανοήσει αλλά και να εφαρμόσει σωστά τις βασικές αρχές, τις ουσιαστικές διαδικασίες αλλά και τις συναφείς οδηγίες πρέπει να λάβει υπόψη του όλο το κείμενο των ΔΕΠ, δηλαδή να συμπεριλάβει και το επεξηγηματικό υλικό που περιέχεται σε αυτό (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, 2000, IAASB, 2005). Αυτό που πρέπει να σημειωθεί είναι ότι δεν είναι αυστηρά υποχρεωτική η πιστή και χωρίς παρέκκλιση εφαρμογή των ΔΕΠ μιας και ανάλογα την περίπτωση ο εκάστοτε ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να παρεκκλίνει από ένα ΔΕΠ έτσι ώστε να ολοκληρωθεί με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα ο σκοπός του ελέγχου. Δηλαδή τα ΔΕΠ πρέπει να εφαρμόζονται μόνο σε ουσιαστικής σημασίας θέματα χωρίς όμως να αποκλείεται και πάλι κάποιος περιορισμός ανάλογα με την περίπτωση. Αν υπάρξουν περιορισμοί οφείλουν να αποσαφηνίζονται στην εισαγωγή του συγκεκριμένου ΔΕΠ (Καζαντζής Χ., 2006; Φάκος Δ., 2013).

4.3. ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (IFAC)

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) ιδρύθηκε το 1977 . Η IFAC είναι παγκόσμιος οργανισμός για το λογιστικό επάγγελμα, ενισχύοντάς το και συμβάλλοντας στην ανάπτυξη μιας ισχυρής διεθνούς οικονομίας. Πρόκειται για μια οργάνωση εθνικών επαγγελματικών φορέων λογιστικής που εκπροσωπούν τους λογιστές που απασχολούνται στη δημόσια πρακτική, τις επιχειρήσεις και τη βιομηχανία, τον δημόσιο τομέα και την εκπαίδευση, καθώς και ορισμένες εξειδικευμένες ομάδες που συχνά διασυνδέονται με το επάγγελμα. Η δομή και οι λειτουργίες της IFAC προβλέπουν την εκπροσώπηση των διαφόρων οργανισμών μελών

της. Το IFAC επιδιώκει να αναπτύξει το επάγγελμα και να εναρμονίσει τα πρότυπά του παγκοσμίως ώστε να επιτρέψει στους λογιστές να παρέχουν υπηρεσίες σταθερής και υψηλής ποιότητας προς το δημόσιο συμφέρον.

(Πηγή: Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελεγκτικής και Ασφαλειών (IAASB), Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements, 2005, σελ. 6)

Το 1969 ξεκίνησε η προετοιμασία για την εγκαθίδρυση των ελεγκτικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο όπου το Γκρουπ Διεθνούς Μελέτης Λογιστών δημοσίευσε έναν αριθμό αναφορών που έθετε την ελεγκτική σε διεθνές επίπεδο και την ανάγκη δημιουργίας και υιοθέτησης των ΔΕΠ. .(Smith ,Nejad , Wang,2008)

Σήμερα το IFAC αριθμεί 163 μέλη από όλο τον κόσμο εκπροσωπώντας 2,5 εκατομμύρια ορκωτούς ελεγκτές και λογιστές. Τα συμβούλιο IFAC έχει αναθέσει στο IAASB, όπως έχει ονομαστεί η Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (IAPC-International Auditing Practices Committee) να εκδώσει πρότυπα ελέγχου. Πεποίθηση του IAASB αποτελεί ότι η έκδοση προτύπων και οδηγιών θα οδηγήσουν στην ύπαρξη ομοιόμορφων ελεγκτικών πρακτικών σε παγκόσμιο επίπεδο. Στο παρακάτω σχήμα φαίνονται η δομή και οι δραστηριότητες του IFAC και του IAASB.

4.4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (IAASB)

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) ιδρύθηκε το Μάρτιο του 1978. Ήταν προηγουμένως γνωστή ως Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών (IAPC).

Το αρχικό έργο του IAPC επικεντρώθηκε σε τρεις τομείς: 1)αντικείμενο και πεδίο των ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων, 2)επιστολές δέσμευσης και 3) γενικές κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου. Το 1991, οι κατευθυντήριες γραμμές του IAPC επαναδιατυπώθηκαν ως Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.(International Standards on Auditing-ISAs).

Το 2001, πραγματοποιήθηκε εκτεταμένη ανασκόπηση του IAPC και το 2002 αναδιοργανώθηκε το IAPC ως το Διεθνές Συμβούλιο Ελέγχου και Εξασφάλισης (IAASB). Το 2003, η IFAC ενέκρινε σειρά μεταρρυθμίσεων που αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, στην περαιτέρω ενίσχυση των διαδικασιών καθορισμού προτύπων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων του IAASB, ώστε να ανταποκρίνονται στο δημόσιο συμφέρον.

Το 2004, το IAASB ξεκίνησε το πρόγραμμα Clarity, ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για τη βελτίωση της σαφήνειας των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ISAs). Το πρόγραμμα αυτό περιλάμβανε την εφαρμογή νέων συμβάσεων σε όλα τα ΔΠΕ, είτε ως μέρος μιας ουσιαστικής αναθεώρησης είτε μέσω μιας περιορισμένης αναδιατύπωσης για να αντικατοπτρίζει τις νέες συμβάσεις και θέματα γενικής σαφήνειας.

(Πηγή:<https://www.iaasb.org/about-iaasb>)

Ο στόχος του IAASB είναι να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον, θέτοντας υψηλού επιπέδου κριτήρια ελέγχου, διασφάλισης, ελέγχου ποιότητας και συναφών υπηρεσιών και διευκολύνοντας τη σύγκλιση διεθνών και εθνικών προτύπων, βελτιώνοντας έτσι την ποιότητα και την ομοιομορφία των πρακτικών σε ολόκληρο τον κόσμο και ενισχύοντας το δημόσιο εμπιστοσύνη στο παγκόσμιο επάγγελμα του ελεγκτή και του ασφαλιστικού κλάδου.(Smith ,Nejad , Wang,2008)

Το IAASB αποτελείται από ένα μόνιμο συμβούλιο και 17 εθελοντικά μέλη από όλο τον κόσμο. Η σύνθεση του IAASB είναι εξίσου ισορροπημένη μεταξύ των ασκούμενων και των μη-ασκούμενων (συμπεριλαμβανομένων τριών δημοσίων μελών). Η συμμετοχή από διαφορετικά περιβάλλοντα έχει σκοπό να διασφαλιστεί η επικερδής απόκτηση μια σειράς εμπειριών. Ο διορισμός των μελών του IAASB γίνεται από το συμβούλιο της IFAC.

Η IAASB πραγματοποιεί συναντήσεις 4 με 5 φορές το χρόνο. Προτεραιότητά του αποτελεί η προσέγγιση άλλων ενδιαφερομένων μερών. Διοργανώνεται ετήσια συνάντηση με τους σημαντικότερους εθνικούς ελεγκτές τυποποίησης, όπου εξετάζονται θέματα διεθνούς σημασίας για τον καθορισμό των προτύπων. Το IAASB συμμετέχει επίσης σε συνεχές διάλογο με τους εθνικούς ελεγκτικούς οργανισμούς και τους ευρωπαϊούς ελεγκτικούς οργανισμούς, κυρίως για να διευκολύνει τη διαδικασία σύγκλισης με τα ΔΕΠ στην Ευρώπη. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, εκδόθηκαν το 2009 στην αγγλική γλώσσα από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) της IFAC, μεταφράστηκαν στην

ελληνική γλώσσα από το ΣΟΕΛ κατ' εξουσιοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)) και έχουν εφαρμογή σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν από την 15η Δεκεμβρίου 2009.

4.5. ΣΗΜΕΙΑ ΕΞΕΛΙΞΗΣ ΙΑΑΣΒ

Η στρατηγική του ΙΑΑΣΒ για το 2015-2019 και το πρόγραμμα εργασίας του ΙΑΑΣΒ για το 2015-2016 καθόρισαν την κατεύθυνση και τις προτεραιότητες των δραστηριοτήτων του. Η μεσοπρόθεσμη στρατηγική του ΙΑΑΣΒ αφορά τα ακόλουθα τρία κύρια θέματα για το δημόσιο συμφέρον:

- Υποστήριξη της παγκόσμιας οικονομικής σταθερότητας.
- Ενίσχυση του ρόλου, της συνάφειας και της ποιότητας της αξιοπιστίας και των συναφών υπηρεσιών σε έναν εξελισσόμενο κόσμο.
- Διευκόλυνση της υιοθέτησης και εφαρμογής των προτύπων.

Το ΙΑΑΣΒ ακολουθεί μια αυστηρή διαδικασία για να αναπτύξει τις δηλώσεις του. Οι εισροές αποκτώνται από ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων των συμβούλων οργάνωσης συμβουλευτικών ομάδων του ΙΑΑΣΒ, των οργάνων μελών της IFAC και των μελών τους, των ρυθμιστικών και εποπτικών οργάνων, των επιχειρήσεων, των κυβερνητικών οργανισμών, των επενδυτών, των συντακτών και του ευρέος κοινού. Προβολές έκθεσης των προτεινόμενων δηλώσεων δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα και προσκαλούνται τα σχόλια. Οι τελικές δηλώσεις συνοδεύονται από μια βάση συμπερασμάτων σχετικά με τα σχόλια που ελήφθησαν. Το Συμβούλιο Εποπτείας του Δημόσιου Συμφέροντος (PIOB) επιβλέπει το έργο του ΙΑΑΣΒ για να διασφαλίσει ότι οι δραστηριότητες του ακολουθούν τις δέουσες διαδικασίες και ανταποκρίνονται στο δημόσιο συμφέρον. Το ΙΑΑΣΒ είναι αφιερωμένο στην όσο πιο διαφανή λειτουργία. Οι συνεδριάσεις του ΙΑΑΣΒ είναι ανοικτές για το κοινό και οι ημερήσιες διατάξεις των συνεδριάσεων, τα έγγραφα ημερήσιας διάταξης και τα κυριότερα σημεία των συναντήσεων δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα. Επιπλέον, ο ιστότοπος περιλαμβάνει ιστορικά των έργων, ηχογραφήσεις των συνεδριάσεων του ΙΑΑΣΒ, σχέδια έκθεσης ΙΑΑΣΒ και όλα τα σχόλια που διατυπώθηκαν σχετικά με τα εν λόγω σχέδια από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Για να εκδοθεί ένα ΔΕΠ πρέπει να ακολουθηθούν τέσσερα 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

Το IAASB έχει αναλάβει ένα φιλόδοξο πρόγραμμα για να καταστήσει τα πρότυπα του πιο κατανοητά και ικανά και να διευκολυνθεί η διεθνής σύγκλιση. Έχει αναπτύξει ένα νέο μοντέλο σχεδίασης που κάνει τα πρότυπα πιο ευανάγνωστα και αποσαφηνίζουν τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται στους επαγγελματίες λογιστές από τις απαιτήσεις των προτύπων. Αυτό το πρόγραμμα σαφήνειας του IAASB θα διευκολύνει τη χρήση των ΔΕΠ στο μέλλον με αποτέλεσμα την ενίσχυση της ποιότητας του ελέγχου παγκοσμίως. (Πηγή: Taxheaven:<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/6615>)

4.6. ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, εκδόθηκαν το 2009 στην αγγλική γλώσσα από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC). Στην συνέχεια παραθέτονται τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα όπως παρουσιάστηκαν από το IAASB.

Αριθμός Προτύπων	Περιεχόμενο Προτύπων
100 – 199	Εισαγωγικά Αντικείμενα
200 – 299	Ευθύνες
300 – 399	Σχεδιασμός
400 – 499	Εσωτερικός Έλεγχος
500 – 599	Ελεγκτική Τεκμηρίωση
600 – 699	Χρησιμοποίηση Εργασίας Άλλων
700 – 799	Συμπεράσματα Ελέγχου Και Υποβολή Εκθέσεως
800 – 899	Εξειδικευμένα Αντικείμενα
900 – 999	Συναφείς Υπηρεσίες
1000 – 1100	Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής

(Δ.Π.Δ.Π.) 1 Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων, καθώς και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

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

210 Συμφωνία επί των Όρων Ανάθεσης Ελέγχου

220 Δικλίδες Ποιότητας για τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

230 Τεκμηρίωση Ελέγχου

240 Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Απάτη σε Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

250 Εξέταση Νόμων και Κανονισμών στον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων

260 Επικοινωνία με τους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση

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

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΚΑΙ ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

300 Σχεδιασμός του Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων

- 315 Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος μέσω Κατανόησης της Οντότητας και του Περιβάλλοντος της
- 320 Ουσιώδες Μέγεθος στο Σχεδιασμό και στην Εκτέλεση ενός Ελέγχου
- 330 Αντιδράσεις του Ελεγκτή στους Εκτιμώμενους Κινδύνους
- 402 Ελεγκτικά Ζητήματα Σχετικά με Οντότητα που Χρησιμοποιεί ένα Οργανισμό Υπηρεσιών
- 450 Αξιολόγηση Σφαλμάτων που Εντοπίζονται κατά τη Διάρκεια του Ελέγχου

ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

- 500 Ελεγκτικά Τεκμήρια
- 501 Ελεγκτικά Τεκμήρια - Ειδικά Ζητήματα για Επιλεγμένα Κονδύλια
- 505 Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις
- 510 Αρχικές Αναθέσεις Ελέγχου - Υπόλοιπα Έναρξης
- 520 Αναλυτικές Διαδικασίες
- 530 Ελεγκτική Δειγματοληψία
- 540 Έλεγχος των Λογιστικών Εκτιμήσεων, Περιλαμβανομένων των Λογιστικών Εκτιμήσεων Εύλογης Αξίας και των Σχετικών Γνωστοποιήσεων
- 550 Συνδεδεμένα Μέρη
- 560 Μεταγενέστερα Γεγονότα
- 570 Συνέχιση Δραστηριότητας
- 580 Έγγραφοι Διαβεβαιώσεις

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ Ή ΤΡΙΤΩΝ

- 600 Ειδικά Ζητήματα - Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων Ομίλου (Περιλαμβανομένης της Εργασίας Ελεγκτών Συστατικού)
- 610 Χρησιμοποίηση της Εργασίας των Εσωτερικών Ελεγκτών
- 620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

- 700 Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων
- 705 Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- 706 Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- 710 Συγκριτικές Πληροφορίες - Αντίστοιχοι Αριθμοί και Συγκριτικές Οικονομικές Καταστάσεις

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

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

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

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

810 Αναθέσεις για Έκθεση επί των Περιληπτικών Οικονομικών Καταστάσεων

(Πηγή:<http://elte.org.gr/images/files/pdf/handbook.pdf>)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Ε.Π.)

5.1. ΓΕΝΙΚΑ

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι διαμορφωμένα στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants-I.F.A.C.), όπως άλλωστε επιτάσσει η Ελληνική νομοθεσία (άρθρο 137 του ν. 2190/1920).

Η Ελλάδα, ως χώρα – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υιοθέτησε την όγδοη κοινοτική οδηγία μαζί με την εφαρμογή των Δ.Ε.Π. και την ενίσχυση του ρόλου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, διαμορφώνοντας έτσι το πλαίσιο ώστε να υπάρχει διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις. (Αλαμάνος, 2007) Αναπτύχθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) μετά από την εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. στις 9 Ιουνίου 2004.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα εγκρίθηκαν από τον Γενικό Γραμματέα του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στις 5 Οκτώβρη και εν τέλει δημοσιεύτηκαν στις 22 Οκτωβρίου 2004, στο ΦΕΚ Β΄ Αρ. Φύλλου 1589. Με τη θέσπιση και την εφαρμογή τους, γίνεται μία προσπάθεια επαφής των Ελλήνων ορκωτών λογιστών, με τα Δ.Ε.Π., πάνω στη βάση και στη λογική των οποίων έχουν συνταχθεί και τα Ε.Ε.Π. Είναι ένας άμεσος τρόπος για να γίνουν γνωστά σε ένα πρώτο στάδιο εφαρμογής τα ΔΕΠ στον Ελλαδικό χώρο.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρονται στην καθιέρωση ορισμένων κανόνων και προτύπων σύμφωνα με τους οποίους λειτουργεί ο λογιστής και η επιχείρηση του και η παράβαση αυτών δημιουργεί προβλήματα και στον λογιστή αλλά και στην επιχείρηση. (POWER, MICHAEL. 1999).

Αποτελούν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σύνολο κανόνων, το οποίο κατευθύνει τους ελέγχους οι οποίοι διενεργούνται από τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ., είτε οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί είτε προαιρετικοί. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι εδραιωμένα εξ' ολοκλήρου πάνω στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όμως πρόθεση της Ε.Λ.Τ.Ε είναι η

σταδιακή ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων μέσα στα πλαίσια πάντα των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Βασικός σκοπός και επιδίωξη των Ελλήνων ελεγκτών αποτελεί η διενέργεια ελέγχων που ανταποκρίνονται σε προδιαγραφές διεθνούς παραδοχής. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνο με τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου σώματος ελεγκτικών κανόνων ώστε η άσκηση ελέγχου να γίνεται με τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό. Η επιμέτρηση του ελεγκτικού έργου μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με την ύπαρξη ενός «μέτρου». Επομένως, η δημιουργία των Ελεγκτικών Προτύπων στοχεύουν ακριβώς σε αυτό το σκοπό.

Τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) διενεργούν τους ελέγχους στην Ελλάδα ανεξαρτήτως του προαιρετικού ή μη χαρακτήρα τους, με βάση τα ΕΕΠ, ώστε να λειτουργούν με ένα ολοκληρωμένο και ενιαίο σύστημα κανόνων. Ωστόσο, η επιλεκτική και μερική εφαρμογή των ΕΕΠ δεν είναι επιτρεπτή.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) αποτελούν το πλαίσιο ελέγχου καθορισμού των αρχών και διαδικασιών που οφείλει ο ελεγκτής να ακολουθεί στην ελεγκτική διαδικασία. Απαραίτητη είναι η συνεχής παρακολούθηση των εξελίξεων τόσο σε διεθνή επίπεδο αλλά και στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.). Η προσαρμογή των Ε.Ε.Π. στα πλαίσια που ακολουθούνται από τα Δ.Ε.Π. έχει ως στόχο ένα ομοίμορφο και υψηλού επιπέδου ποιότητας ελέγχου που πραγματοποιούνται στην Ε.Ε. από το 2005 και έπειτα.

Παρακάτω παρουσιάζονται τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα:

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

- 1100 Εισαγωγή στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ)
- 1110 Γλωσσάριο Όρων
- 1120 Πλαίσιο των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΕΠ) και Επικουρική Χρησιμοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ΔΕΠ)

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

- 2200 Στόχος του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων και Γενικές Αρχές που τον Διέπουν
- 2210 Όροι Εντολής του Ελέγχου
- 2220 Ποιοτικός Έλεγχος της Ελεγκτικής Εργασίας
- 2230 Τεκμηρίωση
- 2240 Η Ευθύνη του Ελεγκτή να Διερευνήσει, στα Πλαίσια του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, το Ενδεχόμενο Εκούσιων και Ακούσιων Λαθών
- 2250 Αξιολόγηση, στα Πλαίσια του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, της Συμμόρφωσης με τους Ισχύοντες Νόμους και Κανονισμούς
- 2260 Κοινοποίηση των Ευρημάτων του Ελέγχου στους Έχοντες την Ευθύνη της Διακυβέρνησης του Ελεγχόμενου Οργανισμού

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

- 3300 Σχεδιασμός
- 3310 Κατανόηση της Ελεγχόμενης Δραστηριότητας
 - 3315 Εξοικείωση με τον Ελεγχόμενο Οργανισμό και το Λειτουργικό του Περιβάλλον και Εκτίμηση των Κινδύνων Ύπαρξης Ουσιωδών Λαθών
- 3320 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Ουσιαστικότητα)
- 3330 Συνάρτηση των Ελεγκτικών Διαδικασιών με τους Εκτιμηθέντες Κινδύνους
- 4400 Αξιολόγηση των Κινδύνων και Δικλείδες Ασφαλείας
 - 4401 Έλεγχος σε Μηχανογραφημένα Πληροφοριακά Περιβάλλοντα
 - 4402 Έλεγχος Οργανισμών που Χρησιμοποιούν Εξωτερικούς Λογιστές

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ

- 5500 Ελεγκτική Μαρτυρία
 - 5501 Ελεγκτική Μαρτυρία Ειδικές Περιπτώσεις
 - 5505 Κατ' Ευθείαν Επιβεβαιώσεις
 - 5510 Έλεγχος Διενεργούμενος για Πρώτη Φορά Υπόλοιπα Ανοίγματος
 - 5520 Διαδικασίες Αναλυτικής Διερεύνησης
 - 5530 Ελεγκτική Δειγματοληψία και Άλλες Επιλεγμένες Διαδικασίες Δοκιμασίας

5540 Έλεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων

5545 Έλεγχος της Επιμέτρησης της Εύλογης Αξίας και της Παράθεσης των Σχετικών Πληροφοριών

5550 Συγγενή Πρόσωπα

5560 Μεταγενέστερα Γεγονότα

5570 Δυνατότητα Ομαλής Συνέχισης (της δραστηριότητας / των εργασιών)

5580 Παραστάσεις της Διοίκησης

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΡΙΤΩΝ

6600 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή

6610 Αξιοποίηση του Έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών

6620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Πραγματογνώμονα

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ

7700 Η Έκθεση Ελέγχου επί Οικονομικών Καταστάσεων

7710 Συγκριτικά Στοιχεία

7720 Άλλες Πληροφορίες στα Έγγραφα που Περιέχουν τις ηλεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

8800 Η Έκθεση Ελέγχου στην Περίπτωση Ελέγχων με Εξειδικευμένους Στόχους

(Πηγή: http://www.dilosoikonomiki.gr/18-FEK_1589.pdf)

5.2.ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι αυτή που αναπτύσσει τα Ε.Ε.Π. όπως αναφέρθηκε και παραπάνω και όχι η Εθνική Οργάνωση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). Μεταξύ άλλων η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων είναι νομοθετικά επιφορτισμένη με την παρακολούθηση και αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου, έτσι ώστε να μπορέσει να γίνει αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα.

Εδώ και αρκετά χρόνια υπήρχε η ανάγκη για εκσυγχρονισμό και αναβάθμιση της εργασίας των ορκωτών ελεγκτών. Ως αποτέλεσμα των λεγόμενων «λογιστικών σκανδάλων» και των αλλαγών στην εποπτεία των Επιχειρήσεων, αλλά και των ελεγκτών, ιδρύθηκε το 2003, και στην Ελλάδα, εποπτικό όργανο με το όνομα Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) με τον νόμο 3148/5.6.2003. Πρόκειται για ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου όπου ο βασικός σκοπός της είναι η εύρυθμη και διαφανής λειτουργία των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης, αλλά και η διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

Η Επιτροπή λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου ασχολείται με την παρακολούθηση και την αξιολόγηση του έργου των ελεγκτών. Σκοπός της είναι η αναβάθμιση της οικονομικής πληροφόρησης, γεγονός που επιτυγχάνεται μόνο από τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων βασισμένων σε προκαθορισμένους και σαφείς κανόνες. Υποχρέωσή της, μεταξύ άλλων, είναι να εισάγει στην Ελλάδα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.).

Η εναρμόνιση των ελληνικών και διεθνών προτύπων στοχεύει ώστε οι έλεγχοι να συνάδουν με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός καθίσταται απαραίτητη η συνεχής παρακολούθηση των εξελίξεων στον διεθνή χώρο και κυρίως στον χώρο της Ε.Ε. ώστε να υπάρξει προσαρμογή των Ε.Ε.Π. στις εξελίξεις αυτές. Η ευθύνη αυτή επιβαρύνει την ΕΛΤΕ σε συνεργασία με το Σ.Ο.Ε.Λ..

Τον Οκτώβριο του 2004, η ΕΛΤΕ δημοσίευσε τα Νέα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) τα οποία, σε μεγάλο βαθμό, είναι ίδια με τα Δ.Ε.Π. Τα Ε.Ε.Π. αποτελούν ενιαίο,

ολοκληρωμένο σώμα κανόνων που διέπει τους υποχρεωτικούς αλλά και προαιρετικούς οικονομικούς ελέγχους που διεξάγονται στην Ελλάδα από Ορκωτούς Ελεγκτές. Με την υιοθέτηση ενιαίων κανόνων Ελεγκτικής μπορεί να υιοθετηθεί και ένας σωστός, ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των Ελεγκτών. Ουσιαστικά, η όλη προσπάθεια στοχεύει στην αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στη χώρα μας.

Τα Ε.Ε.Π. ισχύουν και εφαρμόζονται τόσο για τους τακτικούς (υποχρεωτικούς) ελέγχους των χρήσεων που αρχίζουν μετά την 26η Οκτωβρίου 2004, όσο και, άμεσα, για τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Κάποιες από τις αρμοδιότητες της ΕΛΤΕ είναι :

1) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή του με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα Διεθνή Πρότυπα.

2) Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.

3) Γνωμοδοτεί προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης.

(Πηγή: <http://www.fle.gr/index.php/logistika/103-nomoi-p-d-2003/369->)

Με βάση τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτή η ευθύνη με την οποία είναι επιφορτισμένη η ΕΛΤΕ σχετικά με την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων . Είναι η μόνη αρμόδια αρχή για τη δημόσια εποπτεία επί των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών.

Σύμφωνα με απόφαση του αντιπρόεδρου της ΕΛΤΕ **Παναγιώτη Γιαννόπουλου** οι ποιοτικοί έλεγχοι για το 2018 θα διενεργηθούν στις ελεγκτικές εταιρείες λαμβάνοντας υπόψη τα

ακόλουθα:

:

- Το βαθμό συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον στον ελεγχόμενο φορέα.
- Το βαθμό συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον, ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες αγοράς, στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, που ελέγχει ο ελεγχόμενος φορέας.
- Τη δυνητική διακύβευση της ανεξαρτησίας του ελεγχόμενου φορέα εξαιτίας της τυχόν συγκέντρωσης των πηγών εσόδων του σε περιορισμένο αριθμό ελεγχόμενων οντοτήτων.
- Επίκαιρα ζητήματα, κρίσιμα λογιστικά και ελεγκτικά θέματα.
- Διαπιστωθείσες στο παρελθόν παραβάσεις και τα ευρήματα των ποιοτικών ελέγχων, που η ΕΛΤΕ έχει ήδη διενεργήσει. Στο σκέλος αυτό αναμένεται να γίνουν έλεγχοι για την ενοποίηση και γνωστοποίηση συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη (σ.σ. κυρίως στις τράπεζες).
- Καταγγελίες και αναφορές που έχουν περιέλθει σε γνώση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.
- Τις τυχόν δυσανάλογα χαμηλές αμοιβές ελεγκτικών υπηρεσιών σε σχέση με το μέγεθος των ελεγχόμενων οντοτήτων.
- Τέλος, περιεχόμενο των ποιοτικών ελέγχων θα αποτελεί και η αξιολόγηση της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών, που έχουν υιοθετήσει οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες σχετικά με την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων, από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας.

(Πηγή:<http://www.cnn.gr/oikonomia/story/115964/aystiroys-poiotikoys-elegxoys-xekina-i-elte-stis-elegktikes-etairies>)

Το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ έχει την αρμοδιότητα να επικυρώνει τις ποινές που επιβάλλονται σε ορκωτούς ελεγκτές ή σε ελεγκτικές εταιρείες. Έχει δημιουργηθεί Πειθαρχικό Συμβούλιο το οποίο λειτουργεί στα πλαίσια της ΕΛΤΕ.

Οι ποινές που επιβάλλει το Πειθαρχικό Συμβούλιο είναι οι παρακάτω:

- Σύσταση

- Επίπληξη
- Πρόστιμο μέχρι 50.000 ευρώ
- Προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος
- Οριστική διαγραφή από τα μητρώα του ΣΟΕΛ

5.3. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Στο πλαίσιο των ΕΕΠ προσδιορίζονται τόσο οι υποχρεώσεις των Ελεγκτών όσο και των Εταιρειών, οι οποίες ελέγχονται. Έτσι, επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το νόμο, η Διοίκηση μιας επιχείρησης έχει την απόλυτη ευθύνη για τη διαμόρφωση και εφαρμογή ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τη σύννομη τήρηση λογιστικών βιβλίων και την υιοθέτηση των κατάλληλων λογιστικών αρχών, έτσι ώστε να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις κατά τρόπο που να απεικονίζουν, με πληρότητα και σαφήνεια, την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της Εταιρείας.

Ο στόχος του τακτικού, κατά νόμο, ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα (για παράδειγμα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή ΔΠΧΑ) και εάν απεικονίζουν με ακριβοδίκαιο τρόπο την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της εταιρείας.

Συνεπώς οι ελεγκτές δεν έχουν την ευθύνη να πιστοποιούν ούτε και να παρέχουν οποιαδήποτε εγγύηση, αλλά μόνο να εκφέρουν γνώμη, η οποία, στην ουσία, περιορίζεται στο ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Στόχος του τακτικού ελέγχου δεν είναι ο εντοπισμός και η αποκάλυψη τυχόν ατασθαλιών ή παρατυπιών που ενδέχεται να έχουν διαπραχθεί.

Πέραν του τακτικού ελέγχου, υπάρχουν διάφοροι άλλοι τύποι ελέγχου (περιορισμένος έλεγχος, επισκόπηση κ.λπ.), όπου η ευθύνη του ελεγκτή αλλάζει ανάλογα με τον τύπο του ελέγχου.

(Πηγή: Μάριος Τ. Κυριακού, Τα νέα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα - Πως επηρεάζουν τις επιχειρήσεις που)

5.4. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στις αρχές εφαρμογής των ΔΕΠ δόθηκε η δυνατότητα στους ελεγκτές της μερικής επίκλησης και εφαρμογής των ΔΕΠ ώστε να βοηθήσει την ομαλή μετάβαση στην εξ ολοκλήρου χρησιμοποίηση των ΔΕΠ όπως προέβλεπε η σχετική οδηγία της ΕΕ.

Η ΕΛΤΕ δεν κάνει η ίδια ελέγχους αλλά έχει συντονιστικό ρόλο. Δηλαδή, είτε για τακτικούς ελέγχους που προβλέπονται από τη νομοθεσία είτε για έκτακτους που μπορεί να ζητήσει ένας άλλος φορέας όπως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η ΕΛΤΕ θα αναζητήσει, με κλήρωση μεταξύ των περίπου 520 ορκωτών που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος στη χώρα μας, τον ορκωτό ή τους ορκωτούς (ανάλογα με τον όγκο της δουλειάς) και θα τους αναθέσει τον έλεγχο. Το κόστος των τακτικών ελέγχων (π.χ. ο έλεγχος στο 10% των εισηγμένων) σύμφωνα με τον νόμο το αναλαμβάνουν οι ίδιες οι εταιρείες, ενώ τους έκτακτους ορκωτούς που θα διενεργήσουν τον έλεγχο τους πληρώνει ο φορέας που ζήτησε τον έλεγχο, π.χ. η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Η ΕΛΤΕ μπορεί να διενεργήσει ελέγχους και με δική της πρωτοβουλία.

(Πηγή:<http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=166009>)

Καθώς τα ΔΕΠ συνθέτουν το μοναδικό ολοκληρωμένο ελεγκτικό σώμα καθολικής αναγνώρισης και παραδοχής, τα όργανα της ΕΕ επιθυμούν την υιοθέτησή τους. Το γεγονός αυτό οδήγησε την ΕΛΤΕ στην άμεση υιοθέτηση των γενικών αρχών πάνω στα οποία αναπτύχθηκαν τα ΔΕΠ με σκοπό την σταδιακή ανάπτυξη και εξέλιξη των ΕΕΠ μέσα στα πλαίσια του ευρύτερου χώρου της ΕΕ και οι τροποποιήσεις να περιορίζονται μόνο στα πλαίσια ανάπτυξης των ΔΕΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΠΡΟΚΛΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΕΠ

6.1. ΓΕΝΙΚΑ

Κατά την υιοθέτηση και την εφαρμογή των ΔΕΠ υπάρχουν αρκετές προκλήσεις που τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως είναι οι ρυθμιστικές αρχές των εθνικών προτύπων και οι επιχειρήσεις, πρέπει να κατανοήσουν και να αντιμετωπίσουν. Η υιοθέτηση διαφέρει από την εφαρμογή ωστόσο είναι άρρηκτα συνδεδεμένες ως έννοιες. Η υιοθέτηση αφορά την ενσωμάτωση των ΔΕΠ στα εθνικά πρότυπα.

Η εφαρμογή, από την άλλη, αναφέρεται στην αποτελεσματική εισαγωγή και εφαρμογή τους από επαγγελματίες ελεγκτές. Αν και η υιοθέτηση των ΔΕΠ αποτελεί το πιο απλό μέρος, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κ η ικανότητα των επαγγελματιών να τα εφαρμόζουν με αποτελεσματικό τρόπο. Η εφαρμογή, αποτελεί πιο δύσκολη διαδικασία με αποτέλεσμα οι προκλήσεις σ' αυτό το σημείο να υποτιμώνται σε μεγάλο βαθμό. Η αποτελεσματική εφαρμογή απαιτεί, μεταξύ άλλων συστήματα και μεθοδολογίες ελέγχου και την ύπαρξη επαρκούς παρακολούθησης.

Όσον αφορά την αξία των επιχειρήσεων, τα ΔΕΠ δημιουργούν ανακατατάξεις λόγω του ρόλου των παγίων περιουσιακών στοιχείων ο οποίος είναι καθοριστικός για την αποτίμηση της αξίας των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, η εφαρμογή των ΔΕΠ άλλαξε την απεικόνιση των φόρων, των πωλήσεων, όπως επίσης και των εσόδων και εξόδων των επιχειρήσεων.

6.2. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Στις 22 Οκτωβρίου 2004 δημοσιεύθηκαν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Παρακάτω θα γίνει μία αναφορά στις ομοιότητες που υπάρχουν μεταξύ των ΕΕΠ και των ΔΕΠ. Ωστόσο τα ΕΕΠ έχουν συνταχθεί έχοντας ως βάση τα ΔΕΠ κάτι το οποίο διευκρινίζεται από το πρώτο κιάλας ελεγκτικό πρότυπο 1100: «Όπως επιτάσσει η Ελληνική νομοθεσία (άρθρο 137 του ν. 2190/1920), τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants) και πρόθεση είναι να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με τα πρότυπα αυτά, με προεξέχοντα γνώμονα τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των Οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

(Πηγή: Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, 22 Οκτωβρίου 2004, Αρ. Φύλλου 1589, Τεύχος Δεύτερο, σελ. 20619)

Τα ΔΕΠ είναι σαφώς πιο αναλυτικά και περιγραφικά από τα αντίστοιχα ΕΕΠ και παρέχουν καλύτερη καθοδήγηση στους ελεγκτές. Τα ΕΕΠ έχουν συνταχθεί επικουρικά και έχουν ως βάση τα ΔΕΠ περισσότερο ως οδηγία και όχι ως νόμος, παρέχοντας όμως τη δυνατότητα εξέλιξης και αναδιοργάνωσης των προτύπων σύμφωνα με τις απαιτήσεις και τις εξελίξεις των εκάστοτε οικονομικών συνθηκών. Στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον, υπάρχει η δυνατότητα τα ΕΕΠ να προσαρμόζονται και να εξελίσσονται ανάλογα με τις απαιτήσεις των σύγχρονων οικονομικών συνθηκών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 137 του ν. 2190/1920, οι επιτρεπόμενες τροποποιήσεις περιορίζονται μόνο σε εκείνες που συνάδουν με τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα ΔΕΠ της IFAC. Στα περισσότερα ΕΕΠ γίνεται μια σύντομη ερμηνεία του εκάστοτε προτύπου και μια αναφορά στις ενέργειες και τις ευθύνες του ελεγκτή.

Αντίθετα τα ΔΕΠ ακολουθούν συγκεκριμένη δομή. Κάθε πρότυπο περιλαμβάνει μια εισαγωγή, όπου ερμηνεύεται περιληπτικά το πρότυπο, αναφέρεται το πεδίο εφαρμογής του

και η ημερομηνία έναρξης ισχύος του. Έπειτα, ακολουθεί ο στόχος και ο ορισμός του προτύπου και οι απαιτήσεις αυτού από τον ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου.

Οι ελεγκτές έχουν την δυνατότητα επικουρικής επίκλησης των ΔΕΠ, είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των ΕΕΠ. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι ελεγκτές να εξοικειώνονται με τα ΔΕΠ με στόχο την ολοκληρωτική εφαρμογή τους, όπως προβλέπει και η οδηγία της ΕΕ για τους ελέγχους των οικονομικών μονάδων.

Η επικουρική χρήση των ΔΕΠ, πιστοποιείται, ακόμη, κι από το γεγονός ότι τα ΕΕΠ κι έτσι όπως αυτά δημοσιεύθηκαν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, περιέχουν στο υπ' αριθμό 1110 πρότυπο ενδεικτικό γλωσσάριο, σχετικά με την Ελληνοαγγλική και Αγγλοελληνική ελεγκτική ορολογία. Με αυτό τον τρόπο μειώνεται δραστικά το οποιοδήποτε περιθώριο υπάρχει για την πραγματοποίηση κάποιου λεκτικού σφάλματος από τους ελεγκτές.

Ένα από τα μειονέκτημα των ΕΕΠ, είναι ότι δεν περιέχουν ένα πλαίσιο κανόνων δεοντολογίας για τους ελεγκτές, αλλά αναφέρουν την ισχύ και εφαρμογή του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του ΣΟΕΛ που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 364Β το Μάιο 1997. Επιτάσσεται επομένως η ανάγκη δημιουργίας ενός εκσυγχρονισμένου Κώδικα Δεοντολογίας που θα βασίζεται σε διεθνείς κανόνες. Παρόλα αυτά, στο εισαγωγικό ΕΕΠ 1100 αναφέρονται τα απαραίτητα γνωρίσματα του λειτουργήματος του ελεγκτή, όπως αυτά παρουσιάζονται στο Δ.Π.Δ.Π. 1 των ΔΕΠ. Στο αντίστοιχο εισαγωγικό πρότυπο των ΔΕΠ παραθέτονται οι ευθύνες των ελεγκτικών εταιρειών για το σύστημα δικλίδων ποιότητας που ακολουθούν κατά τη διενέργεια των ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων. Με βάση αυτό το πρότυπο εξασφαλίζεται η συμμόρφωση της ελεγκτικής εταιρείας με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Μία σημαντική διαφοροποίηση με την εισαγωγή των ΔΕΠ είναι ότι μέχρι σήμερα γινόταν μία απλή αναφορά των χαρακτηριστικών της ελεγκτικής διαδικασίας του Ορκωτού Ελεγκτή για το αν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν σωστά και με ακριβή τρόπο ή όχι τις οικονομικές υποθέσεις της εταιρείας. Μετά την εφαρμογή των ΔΕΠ, ο ελεγκτής, και πάλι οφείλει να αναφέρει στην έκθεσή του το τι έχει διαπιστώσει, αλλά θα πρέπει να καταλήγει σε ένα εύληπτο συμπέρασμα, για τον κάθε ενδιαφερόμενο που διαβάσει το πιστοποιητικό ελέγχου. Μ' αυτόν τον τρόπο το ευρύ επενδυτικό κοινό είναι σε θέση να κατανοήσει

ευκολότερα και με μεγαλύτερη σαφήνεια τα οικονομικά δεδομένα που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και να βοηθηθεί στη λήψη σωστών αποφάσεων.

Στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής εργασίας ο ελεγκτής αξιολογεί την επάρκεια και την καταλληλότητα των αποδεικτικών στοιχείων που έχει συλλέξει. Τα στοιχεία αυτά αποδεικνύουν το πλήθος και τη σοβαρότητα των λαθών, των παραλείψεων, των καταδολιεύσεων και των λογιστικών νοθεύσεων που πραγματικά έγιναν κατά τη διάρκεια. Ο ελεγκτής αξιολογεί τη σοβαρότητα των επιπτώσεων τους στην αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων και αποφασίζει αν θα πρέπει να εκφέρει ανεπιφύλακτη ή με επιφύλαξη γνώμη ή και αντίθετη γνώμη. Σε περιπτώσεις που τα συμπεράσματα του ελέγχου, ή οι συνθήκες διενέργειας του ελεγκτικού έργου δεν επιτρέπουν την έκφραση γνώμης, τότε ο ελεγκτής καλείται να αιτιολογήσει πλήρως την άρνησή του. Η θετική ή αρνητική γνώμη του ελεγκτή θα πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση του ελέγχου ή αλλιώς στο πιστοποιητικό του ελέγχου, το οποίο και υποβάλλεται στη Γενική Συνέλευση των μετόχων, όπως επίσης και στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας. Το ίδιο πιστοποιητικό ελέγχου δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Τόσο στα ΕΕΠ 2200-2260 όσο και στα ΔΕΠ 200-265 περιγράφονται οι γενικές αρχές και ευθύνες που πρέπει να διέπουν τον ελεγκτή και τις ελεγκτικές διαδικασίες. Πιο συγκεκριμένα, ορίζουν πως ο στόχος του ελέγχου είναι η τεκμηριωμένη και αξιόπιστη διατύπωση γνώμης σχετικά με την ακρίβεια και την αληθή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο προτύπων. Επίσης διασφαλίζεται από τον ελεγκτή η ποιότητα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης αναλύονται οι απαιτήσεις δεοντολογίας, με τις οποίες πρέπει να συμμορφώνεται ο ελεγκτής δηλαδή την άσκηση επαγγελματικής κρίσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου και την εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, με στόχο την ελαχιστοποίηση του ελεγκτικού κινδύνου.

Τα ΕΕΠ 3300-3330 και 4400-4402 και τα ΔΕΠ 300-330 και 402-450 αναφέρονται στην έννοια και την διαχείριση του ελεγκτικού κινδύνου. Και στα δύο πλαίσια προτύπων, αναφέρεται η αναγκαιότητα αποτελεσματικού σχεδιασμού της ελεγκτικής διαδικασίας ώστε να είναι αποτελεσματική. Ο σχεδιασμός του ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει την θέσπιση μιας συνολικής στρατηγικής για την ανάθεση και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Στο σημείο αυτό το έργο του ελεγκτή βοηθάει η κατανόηση της οικονομικής οντότητας και του περιβάλλοντός της καθώς η εξοικείωση του ελεγκτή με την ελεγχόμενη επιχείρηση, συμβάλλει στον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων

στις οικονομικές της καταστάσεις, με τις διαδικασίες που περιγράφονται διεξοδικά και στα δύο είδη προτύπων.

Τα ΕΕΠ 5500-5580 και τα ΔΕΠ 500-580 αναλύουν τα θέματα που ανακύπτουν σχετικά με την ελεγκτική τεκμηρίωση, που θα πρέπει να λαμβάνεται από τον ελεγκτή. Η ελεγκτική τεκμηρίωση αποτελεί ένα πολύ βασικό και σημαντικό βήμα της ελεγκτικής διαδικασίας. Ο ελεγκτής οφείλει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, να εφαρμόζει διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης και επαληθευτικές διαδικασίες σε κάθε στάδιο του ελέγχου, ώστε να βασιστεί σε αυτήν την ελεγκτική του γνώμη. Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει ελεγκτικά τεκμήρια για κάθε κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και παρατιθέμενων στοιχείων και πληροφοριών, που είναι ή θα έπρεπε να είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα εφαρμοστέα πρότυπα.

Τα Ε.Ε.Π. 6600-6620 και τα Δ.Ε.Π. 600-620 αναλύουν το θέμα της χρησιμοποίησης της εργασίας τρίτων και ειδικότερα, αναφέρονται στην εργασία άλλου ελεγκτή, στην αξιοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και στην χρησιμοποίηση της εργασίας εμπειρογνώμονα. Όμως σε κάθε περίπτωση, ο ελεγκτής που υπογράφει την έκθεση ελέγχου είναι και αυτός που φέρει την αποκλειστική ευθύνη για το ελεγκτικό έργο και την γνώμη ελέγχου.

Τα ΕΕΠ 7700-7720 και τα ΔΕΠ 700-720 αναλύουν θέματα σχετικά με τα συμπεράσματα από τον έλεγχο και την έκθεση γνώμης του ελεγκτή. Ο ελεγκτής πρέπει στο τέλος της ελεγκτικής του εργασίας να διατυπώσει εγγράφως την γνώμη του, δηλαδή, να γνωστοποιήσει κατά πόσο οι ελεγχόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν την ακριβή και αληθή χρηματοοικονομική θέση της ελεγχόμενης εταιρείας. Οι γνωστοποιήσεις αυτές καθώς και πρόσθετες πληροφορίες-επισημάνσεις του ελεγκτή παρέχονται μέσω της έκθεσης ελέγχου στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που είναι και ο τελικός σκοπός της ελεγκτικής διαδικασίας. Ο ελεγκτής έχει την δυνατότητα να εκφράσει διαφοροποιημένη γνώμη, η οποία μπορεί να συνιστά γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Όσον αφορά τέλος τα ΕΕΠ 8800 και τα ΔΕΠ 800-810 αναλύεται η περίπτωση ελέγχου σε εξειδικευμένους τομείς. Τα πρότυπα αυτά ασχολούνται με ειδικά ζητήματα κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο ειδικού σκοπού. Ο

ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τα συμπεράσματα του εξειδικευμένου ελέγχου και να τα χρησιμοποιήσει στην έκθεση γνώμης του.

6.3. ΣΗΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σε έναν κόσμο όπου η εμπιστοσύνη είναι σε χαμηλό σημείο και οι επενδυτές ζητούν αυξημένη διαφάνεια και αποκάλυψη, είναι απαραίτητη η ορθή εταιρική αναφορά και ο έλεγχος ποιότητας. Τέλος, υπάρχει ανάγκη για πρότυπα ελέγχου υψηλής ποιότητας. Η ποιότητα είναι το θεμελιώδες χαρακτηριστικό των διεθνών προτύπων ελέγχου. Τι σημαίνει όμως ποιότητα και πώς μπορεί να επιτευχθεί;

Τα πρότυπα ποιότητας πρέπει να είναι κατανοητά και να βασίζονται σε σαφείς αρχές, ώστε να επιδέχονται σαφή ερμηνεία και μετάφραση και να είναι αποτελεσματικά εφαρμόσιμα.

Η εμπιστοσύνη των επενδυτών είναι θεμελιώδους σημασίας για την αποτελεσματική λειτουργία των παγκόσμιων χρηματοπιστωτικών αγορών και συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη και τη σταθερότητα παγκοσμίως. Οι επενδυτές πρέπει να γνωρίζουν ότι οι πληροφορίες βάσει των οποίων βασίζονται οι αποφάσεις κατανομής κεφαλαίων είναι αξιόπιστες.

Η ταχεία ανάπτυξη των παγκόσμιων αγορών έδωσε νέα έμφαση στην ανάπτυξη και την ανάγκη για διεθνή πρότυπα ελέγχου. Καθώς ο κόσμος συνεχίζει να γίνεται μικρότερος και διεθνής, οι επενδύσεις είναι όλο και πιο συχνές, και η χρήση ενός κοινού συνόλου διεθνών προτύπων είναι απαραίτητη.

Λίγοι μεγάλοι επενδυτές περιορίζουν τις δραστηριότητές τους στα σύνορα των χωρών τους. Επιδιώκουν επενδυτικές ευκαιρίες και παρακολουθώντας σε παγκόσμιο επίπεδο την πορεία των επιχειρήσεων έχουν τη δυνατότητα να έχουν πρόσβαση σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες που έχουν εξαχθεί σύμφωνα με τα

διεθνή πρότυπα. Επομένως κατανοούν καλύτερα και δείχνουν μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των εταιρειών στις οποίες έχουν επενδύσει ή σκέφτονται να επενδύσουν.

Πλεονεκτήματα έχουν και οι ελεγκτικές εταιρείες καθώς επιτυγχάνεται μέγιστη αποτελεσματικότητα με την εφαρμογή ενός κοινού ελεγκτικού πλαισίου.

Για παράδειγμα, εάν οι ελεγκτές έχουν πελάτες με θυγατρικές σε άλλες χώρες, η διαδικασία του ελέγχου θα διευκολυνθεί εάν τα πρότυπα που εφαρμόζονται στην μητρική εταιρεία, είναι τα ίδια.

6.4. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Με την εφαρμογή των ελεγκτικών προτύπων:

- Μειώνεται σε πολύ χαμηλό επίπεδο ο κίνδυνος πραγματοποίησης ουσιωδών λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- Δίνεται έμφαση στα πιο κρίσιμα και ευάλωτα σημεία όπου είναι πιο εύκολο να γίνουν εκούσιες ή ακούσιες παραποιήσεις, και ελέγχονται εκτενώς
- Καθορίζονται οι διαδικασίες που θα ακολουθήσουν οι ελεγκτές για να αυξήσουν τον βαθμό αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως ο αναγνώστης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι βέβαιος ότι οι πληροφορίες που αντλεί είναι αξιόπιστες.
- Λαμβάνονται ορθές οικονομικές αποφάσεις και από την διοίκηση αλλά και από τρίτους
- Καθιερώνεται ομοιόμορφη τεχνική ορολογία και μέσα από αυτή είναι εφικτή και εύκολη η επικοινωνία. Για παράδειγμα στο υπόδειγμα επιστολής βεβαίωσης εισπρακτέου ποσού και

στα διάφορα άλλα υποδείγματα, καθορίζεται το χρησιμοποιούμενο λεκτικό της έκθεσης, τα στοιχεία που πρέπει να έχει και τι πρέπει να αποφεύγεται.

- Δημιουργείται ένας κοινός παρανομαστής βάσει του οποίου το ελεγκτικό έργο μπορεί να κριθεί δίκαια, να αξιολογηθεί αλλά και να συγκριθεί. Αυτό δεν ισχύει μόνο για τις ανάγκες της Ελληνικής αγοράς αλλά εφόσον τα ΕΕΠ είναι εναρμονισμένα με τα ΔΕΠ το ελεγκτικό έργο είναι εύκολα αξιολογήσιμο και από την παγκόσμια και κυρίως από την Ευρωπαϊκή αγορά.

Ο κ. Ζαφειρόπουλος, πρόεδρος της ΕΛΤΕ το 2005, σε δηλώσεις του στην εφημερίδα ΒΗΜΑ ανάμεσα σε άλλα ανέφερε και τα ακόλουθα, «Αργήσαμε γιατί δεν είχαμε Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ένα σημείο αναφοράς ώστε να ελεγχθούν οι ορκωτοί. Με τη δημοσίευση στο ΦΕΚ των πρώτων Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων στις 22/9/2004 μας λύθηκαν τα χέρια και με τον Κανονισμό Ποιοτικού Ελέγχου ο οποίος θα θεσμοθετηθεί έως τις 30 Ιουνίου 2005 θα είμαστε σε θέση να ανταποκριθούμε στον σκοπό για τον οποίο ιδρύθηκε η ΕΛΤΕ. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι σχεδόν ίδια με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μας βρει έτοιμους και σε αυτό τον τομέα».

Τώρα αρχίζει η ΕΛΤΕ τον έλεγχο βάσει των ΕΕΠ που αφορούν την ποιότητα της δουλειάς των ορκωτών ελεγκτών. Με αφετηρία τους ισολογισμούς της 31/12/2004 οι πρώτοι έλεγχοι σε εισηγμένες και μη επιχειρήσεις θα διενεργηθούν τον Ιούλιο και τον Αύγουστο τα ΕΕΠ είναι μία προσπάθεια επικαιροποίησης των ΕΕΠ με βάση τα ΔΕΠ, ενόψει του γεγονότος ότι τα πρότυπα τα οποία χρησιμοποιούνταν μέχρι πρόσφατα, από τους ελεγκτές, ήταν αρκετά πεπαλαιωμένα, καθώς ήταν σύμφωνα με τα ΔΕΠ του 1972, και με κάποιες αλλαγές που έγιναν το 1991.

Η ανάπτυξη και εφαρμογή των προτύπων είναι ιδιαίτερα σημαντική για τις Ελληνικές εταιρείες που είναι εισηγμένες όχι μόνο στο Ελληνικό Χρηματιστήριο αλλά και σε ξένα χρηματιστήρια όπως για παράδειγμα η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδας που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης και υποχρεώθηκε να συμμορφωθεί με τον νόμο SOA (Sarbanes-Oxley Act) στη διαμόρφωση του ετησίου δελτίου της το οποίο επιδίδει στη Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Ηνωμένων Πολιτειών και σε μια σειρά άλλων διαδικασιών. Έγινε μια προσπάθεια όσο το δυνατόν καλύτερης μεταφοράς των βασικών σημείων των ΔΕΠ

στα ΕΕΠ, έτσι ώστε να δοθεί σε όλους τους Έλληνες ελεγκτές, η ευκαιρία, να προσαρμοστούν και να μπορέσουν να εξοικειωθούν με τα ΔΕΠ οι ελληνικές ελεγκτικές εταιρείες. Με αυτό τον τρόπο και μετά από την υιοθέτηση των ΔΕΠ από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την εφαρμογή αυτών στην Ελλάδα, οι Έλληνες Ορκωτοί Ελεγκτές ήταν σε θέση να ανταποκριθούν με επιτυχία στις νέες αυτές απαιτήσεις. Με την εφαρμογή των ΕΕΠ οι Ελληνικές εταιρείες έχουν ήδη συμμορφωθεί σε υψηλές απαιτήσεις παρουσίασης των οικονομικών τους στοιχείων οπότε μπορούν εύκολα να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της νομοθεσίας

άλλων χωρών. (Πηγές:<http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=166009>, Κώτσης, Β., Τέρμα στους διάτρητους ισολογισμούς, Το Βήμα, 2005, Φυλ.14.458 σελ. Β11)

6.5. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στο άρθρο της η Bagshaw, Κ. (2004) αναφέρει μεταξύ άλλων ότι σε αντίθεση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα υιοθετήθηκαν από όλες τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις, και όχι μόνο από τις εισηγμένες.

Η εφαρμογή και η υιοθέτηση των ΔΕΠ συντελεί στη λήψη μέτρων με σκοπό τον αυστηρότερο έλεγχο και τη διαφάνεια των λογιστικών καταστάσεων και θα βοηθήσει σε σημαντικό βαθμό την πορεία προς την πλήρη οικονομική ένωση της Ευρώπης.

Η εισαγωγή της εφαρμογής τους μπορεί να σημάνει για πολλές επιχειρήσεις αύξηση του όγκου της εργασίας ώστε να περιληφθούν οι αλλαγές στις ελεγκτικές μεθοδολογίες. Ωστόσο, αυτός ο επιπλέον φόρτος εργασίας σημαίνει ποιοτικότερους ελέγχους και μεγαλύτερη εμπιστοσύνη από το κοινό για την διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών.

Τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη, θα μπορούν να είναι συγκρίσιμα μεταξύ τους, αυξάνοντας με αυτό τον τρόπο, τόσο τον ανταγωνισμό μεταξύ των επιχειρήσεων, όσο και τους πιθανούς επενδυτές ή αγοραστές των διαφόρων προϊόντων καθώς υπάρχει μεγαλύτερη προθυμία των επενδυτών να επενδύουν πέρα από τα σύνορα. . Η υιοθέτηση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων από την Ευρώπη

σημαίνει ότι όλες οι επιχειρήσεις θα υπόκεινται πλέον στα ίδια πρότυπα, χωρίς να έχει σημασία η έδρα τους ή το που λαμβάνει χώρα ο έλεγχος Επιτυγχάνεται χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου αποτελεσματικότερη κατανομή των πόρων και τελικά υψηλότερη οικονομική ανάπτυξη. Ο εκσυγχρονισμός της 8^{ης} Κοινοτικής Οδηγίας στοχεύει ώστε το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή να λειτουργεί υπό ενιαία δομή και με τους ίδιους κανόνες, σε όλα τα κράτη-μέλη της Ε.Ε.

(Πηγή: Αλαμάνος Χ.2007 «Η ελληνική και παγκόσμια οικονομία σε συνδυασμό με την εταιρική διακυβέρνηση και την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΕΠ, Οικονομικά Χρονικά, τεύχος Ιανουαρίου - Φεβρουαρίου 2007»)

Σε πολλές περιπτώσεις τα ΔΕΠ υιοθετούνται από τις εθνικές νομοθεσίες και αποκτούν έτσι νομική δεσμευτική ισχύ. Η έρευνα της IOSCO για τα συστήματα εποπτείας των ελεγκτών στα κράτη που εκπροσωπούνται σε αυτήν, βρήκε πως τα ΔΕΠ χρησιμοποιούνται σε εκτεταμένο Γενικά τα ΔΕΠ χρησιμοποιούνται περισσότερο από τις χώρες των αναδυόμενων αγορών, αφού οι χώρες με αναπτυγμένες αγορές οι οποίες αποτελούν μέλη της τεχνικής επιτροπής της IOSCO, χρησιμοποιούν εθνικά ελεγκτικά πρότυπα. Ωστόσο σε μεγάλο βαθμό περιπτώσεων τα εθνικά ελεγκτικά πρότυπα βασίζονται ή έχουν εξαχθεί από τα ΔΕΠ. IOSCO (International Organisation of Securities Commissions - Survey Report on Regulation and Oversight of Auditors).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

7.1. ΓΕΝΙΚΑ

Η πολυπλοκότητα που χαρακτηρίζει το σημερινό επιχειρηματικό περιβάλλον, ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, σε συνάρτηση με την οικονομική κρίση και την κατάρρευση εταιρειών με μη διαφοροποιημένη γνώμη έκθεση ελεγκτή, έχει καταστήσει αναγκαία τη μεταρρύθμιση των ελεγκτικών προτύπων. Η απλή γνώμη που εκφραζόταν μέχρι τώρα στην έκθεση ελεγκτή δεν κρίνεται πλέον ικανοποιητική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, αφού σε αυτή δεν περιλαμβάνονταν λεπτομερείς πληροφορίες για την υπό έλεγχο οντότητα.

Ως εκ τούτου, προέκυψε η επιτακτική ανάγκη για αλλαγές στην έκθεση ελεγκτή, έτσι ώστε να υπάρχει περισσότερη διαφάνεια, καθώς επίσης να παρέχονται περισσότερες πληροφορίες για τον έλεγχο που διενεργήθηκε με επισήμανση των κυριότερων σημείων που έχρηζαν προσοχής κατά τη διαδικασία του ελέγχου.

(Πηγή:<http://www.sigmalive.com/simerini/news/410390/metarrythmizontai-taelegktika-protypa>)

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης εξέδωσε νέα και αναθεωρημένα Πρότυπα για Εκθέσεις Ελεγκτή, τα οποία περιλαμβάνουν πληροφορίες για τον έλεγχο της οντότητας οι οποίες κρίνονται ιδιαίτερα σημαντικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Στοχεύουν στη μεταρρύθμιση της έκθεσης του ελεγκτή ευρύτερα, και ειδικότερα για τις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος. Τα Πρότυπα αυτά τίθενται σε ισχύ για περίοδο που λήγουν τη 15η Δεκεμβρίου 2016 και μετά.

Τα νέα και αναθεωρημένα Πρότυπα για Εκθέσεις Ελεγκτή είναι τα ακόλουθα:

- ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΠΕ 701(Αναθεωρημένο), Επικοινωνία Κύριων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή
- ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), Συνέχιση Δραστηριότητας
- ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), Επικοινωνία με τους Υπεύθυνους για τη Διακυβέρνηση
- Προσαρμοστικές αναθεωρήσεις σε άλλα ΔΠΕ.

Σημαντική αλλαγή των νέων και αναθεωρημένων Πρότυπων που αφορούν τις Εκθέσεις Ελεγκτή είναι ένα νέο τμήμα της έκθεσης ελεγκτή σχετικά με τα κύρια θέματα ελέγχου. Τα κύρια θέματα ελέγχου είναι εκείνα που κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Αυτή η απαίτηση είναι υποχρεωτική για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων εταιρειών και εθελοντική για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένων εταιρειών.

Τα κυριότερα οφέλη από την εφαρμογή των νέων Ελεγκτικών Προτύπων είναι τα εξής:

1. Μεγαλύτερη διαφάνεια και αύξηση εμπιστοσύνης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων χαρακτηρίζεται από ορθότητα.

2. Οι νέες αναφορές που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις ελέγχου δημιουργούν τη βάση για πιο αποτελεσματικό διάλογο μεταξύ του ελεγκτή και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση με απώτερο σκοπό την βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Τέλος, προβλέπεται να υπάρξει βελτιωμένη και πιο εποικοδομητική επικοινωνία μεταξύ των ελεγκτών, των ρυθμιστικών Αρχών και των χρηστών.
3. Αύξηση σχετικότητας και αξιοπιστίας μεταξύ ελέγχου και οικονομικών καταστάσεων.
4. Δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών οντοτήτων ίδιου επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Παρουσιάζονται πιο εύκολα τα κύρια σημεία ελέγχου και οι χρήστες είναι σε θέση να κατανοήσουν καλύτερα τον τομέα δραστηριοποίησης της συγκεκριμένης οντότητας.
5. Με τα νέα πρότυπα βελτιώνονται ο έλεγχος και οι οικονομικές καταστάσεις. Δίνεται έμφαση σε σημαντικές πτυχές του ελέγχου, όπως η βιωσιμότητα της οντότητας. Η εξέλιξη αυτή έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη λειτουργία των αγορών μέσω της ενδυνάμωσης της ακεραιότητας και αξιοπιστίας του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων.

Με την έκδοση αναθεωρημένων Προτύπων η διαδικασία του ελέγχου είναι η ίδια. Οι αλλαγές που έχουν επέλθει αφορούν την έκθεση ελεγκτή. Έμφαση δίνεται στη βιωσιμότητα της οντότητας και στην παροχή περισσότερων πληροφοριών ως προς τον έλεγχο και την ίδια την οντότητα. Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος οφείλουν πλέον να συνοψίζουν τα Κύρια Θέματα Ελέγχου του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Αυτά τα κύρια σημεία θεωρούνται βαρύνουσας σημασίας κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή Επίσης, θα πρέπει να αναφέρεται το όνομα του υπεύθυνου συνέταιρου για τον έλεγχο της συγκεκριμένης οντότητας. Για τις οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος, οι δύο αυτές αλλαγές δεν είναι υποχρεωτικές.

Ωστόσο, για να συνοψίσουμε, οι κύριες αλλαγές για όλες τις οντότητες περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- **Ανεξαρτησία του ελεγκτή και εκπλήρωση των υποχρεώσεων για απαιτήσεις δεοντολογίας:** Με τις νέες ρυθμίσεις, στην έκθεση ελεγκτή θα πρέπει να περιλαμβάνεται

δήλωση ανεξαρτησίας του ελεγκτή, καθώς και δήλωση συμμόρφωσης με τον Κώδικα Δεοντολογίας Λογιστών που εκδίδεται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές.

- **Εκτεταμένες αναφορές από τον ελεγκτή για θέματα Συνέχισης Δραστηριότητας:** Στην έκθεση ελεγκτή θα πρέπει να γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στη διαδικασία αξιολόγησης της βιωσιμότητας της οντότητας.
- **Περιγραφή ευθυνών και αρμοδιοτήτων:** Ιδιαίτερη μνεία θα πρέπει να γίνεται στην έκθεση ελεγκτή για τις αρμοδιότητες του ελεγκτή, καθώς επίσης και για τις κύριες πτυχές του ελέγχου. Παρόμοια, θα πρέπει να περιγράφονται οι αρμοδιότητες όλων εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με την ευθύνη της διακυβέρνησης της οντότητας.
- **Αναδιατύπωση του κειμένου της έκθεσης ελεγκτή:** Με τα νέα Πρότυπα, θα πρέπει πρώτα να παρουσιάζεται η «Γνώμη» του ελεγκτή και στη συνέχεια να δίνεται η «Βάση Γνώμης».
- **Άλλες πληροφορίες:** Στην έκθεση ελεγκτή σε ξεχωριστή ενότητα θα πρέπει να παρέχονται λεπτομέρειες των άλλων πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, και επεξήγηση της ευθύνης του ελεγκτή γι' αυτές τις πληροφορίες. Παράλληλα, θα πρέπει να επεξηγείται με λεπτομέρεια η ευθύνη της διεύθυνσης της οντότητας αναφορικά με την παρουσίαση των άλλων πληροφοριών.

Είναι λογικό να υπάρχουν προκλήσεις σχετικά με τη μεταρρύθμιση των Προτύπων. Η ανάγκη, ωστόσο, για διασφάλιση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας καθώς και η βελτίωση της επικοινωνίας με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ήταν επιτακτική. Παράλληλα έχει συμβάλει στην αύξηση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού καθώς είναι σε θέση να έχουν ορθότερη πληροφόρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με τη μελέτη των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συμπεραίνουμε πως η ελεγκτική επιστήμη αποτελεί αναμφισβήτητα έναν πολύ σημαντικό και συνεχώς αναπτυσσόμενο κλάδο της οικονομικής δραστηριότητας. Εργαλείο της ελεγκτικής αποτελούν τα ελεγκτικά πρότυπα ως κατευθυντήριες γραμμές για τους ελεγκτές, με σκοπό τη διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου. Έπειτα από την ανάλυση των παραπάνω στοιχείων για ό,τι αφορά τα ελεγκτικά πρότυπα γίνεται εύκολα αντιληπτή η σημασία ύπαρξής τους και η ωφέλεια που προκύπτει από την εφαρμογή τους.

Η διεθνής οικονομική δραστηριότητα και η ανάγκη κατανομής κεφαλαίου πέρα από τα εθνικά σύνορα απαιτούν χρηματοοικονομικές καταστάσεις που παρέχουν ορθά και αντικειμενικά τις χρηματοοικονομικές θέσεις των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο, ώστε οι επενδυτές να είναι σε θέση να έχουν ολοκληρωμένη πληροφόρηση.

Με την εφαρμογή των Δ.Ε.Π. η αλλαγή του οικονομικού «γίνεσθαι» είναι αναμφίβολη.

Η εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων έχει τη δυνατότητα να ωφελήσει την οικονομική δραστηριότητα σε ολόκληρο τον κόσμο. Τα οικονομικά κριτήρια καθίστανται συγκρίσιμα και αμερόληπτα καθώς είναι αποτέλεσμα ενιαίων προτύπων. Αυξάνεται ο ανταγωνισμός των επιχειρήσεων και η προσέλκυση επενδυτών και πελατών γίνεται σαφώς πιο εύκολη.

Όπως και στα υπόλοιπα κράτη της Ε.Ε. έτσι και στην Ελλάδα είναι απαραίτητο να αλλάξει ο τρόπος που λειτουργεί και αναπτύσσεται η ελεγκτική επιστήμη. Η Ευρώπη, ως ένας «ζωντανός οργανισμός», αξιολογεί και επανεξετάζει σε καθημερινή βάση, τις ανάγκες, αλλά και τις απαιτήσεις των σύγχρονων οικονομιών και απαιτήσεων.

Μέσα από αυτή την συνεχή έρευνα και αξιολόγηση, η Ευρώπη αναπτύσσει και εδραιώνει ένα ενιαίο «προφίλ», όσον αφορά την οικονομική ενοποίηση των κρατών μελών της Ε.Ε.

Προτάσεις για σχετική μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η αξιολόγηση της εφαρμογής των προτύπων από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς, τους ελεγκτές, την ΕΛΤΕ με σχετικά ερωτηματολόγια, η αξιολόγηση της σημασίας τους από τους χρήστες της πληροφόρησης κ.α.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΗ

- Bagshaw, K., (2004), «*A roadmap to international auditing standards*», accountancy magazine, pp 125-126.
- Gilbert W. Joseph and Terry J. Engle (December 2005). «*The use of control self-assessment by independent auditors*», Vol. 75, No. 12, The CPA Journal.
- IFAC (2007), «*Internal control from a Risk-Based Perspective, Professional Accountants in Business Committee*», International Federation of Accountants
- International Audit and Assurance Standards Board (2003), «*Framework for Assurance Engagements*», International Federation of Accountants, New York.
- Messier, W. (1997), «*Auditing a systematic approach*», McGraw - Hill Companies Inc.
- Porter, B., Simon, J. and Hatherly, D., (2003), «*Principles of External Auditing*», 2nd ed., John Wiley and Sons.
- Power, Michael. (1999). «*The audit society: Rituals of verification*» OXFORD UNIVERSITY PRESS.
- Shah, Anwar (2007), «*Performance accountability and combating corruption*», WASHINGTON, D.C., U.S.: WORLD BANK, P.309
- Stettler, H. (1977), «*Auditing Principles*», 4th ed., Prentice-Hall Inc.
- Taylor, D. and Glezen, W. (1997), «*Auditing: An Assertions Approach*», 7th ed., John Wiley & Sons.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Αλαμάνος, Χ., (2007), «*Η ελληνική και παγκόσμια οικονομία σε συνδυασμό με την εταιρική διακυβέρνηση και την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΕΠ*», Οικονομικά Χρονικά, τεύχος Ιανουαρίου-Φεβρουαρίου 2007.
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (2009), «*Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας*», Αθήνα.
- Καζαντζής, Χ. (2006), «*Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*», Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.
- Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α. (2006), «*Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*», 2η Έκδοση, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.
- Κάντζος, Κ., (1995), «*Ελεγκτική*», Α' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- Καραμάνης Κ.,(2008), «*Σύγχρονη Ελεγκτική*», Εταιρεία Ο.Π.Α. Α.Ε., Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών.
- Καραμάνης, Κ.,(2002),«*Εισαγωγή στη θεωρία και πρακτική της σύγχρονης ελεγκτικής*» Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.
- Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2013), «*Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου*», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
- Νόμος 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 37/Α'.
- Παπαδάτου, Θ., (2005), «*Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών*», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
- Παπάς, Α., (1999), «*Εισαγωγή στην Ελεγκτική*», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

- Σώμα Ορκωτών Λογιστών (1989), «Ελεγκτικές Οδηγίες Νο1-12 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών»
- Τσακλάγκανος, Α.. (2005), «Ελεγκτική», Κυριακίδη Αφοι, Θεσσαλονίκη
- Φ.Ε.Κ. 1589, (2004), «Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα», Τεύχος Β', 22.10.2004

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- CAPITAL: www.capital.gr
- HCMC.GR: Hellenic Capital Market Commission (<http://www.hcmc.gr>)
- <http://www.kathimerini.gr/217407/article/oikonomia/epixeirhseis/ta-nea-ellhnika-elegktika-protypa>
- IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board (<https://www.iaasb.org>)
- IFAC - International Federation of Accountants (<https://www.ifac.org>)
- IIA.CO.UK (<https://www.iaa.org.uk>)
- IIA: Institute of Internal Auditors (<https://www.iiia.gr>)
- International Federation of Accountants (IFAC) - www.ifac.org .
- TAXHEAVEN: www.taxheaven.gr
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) - www.elte.org.gr
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) - www.soel.gr

- <http://www.cnn.gr/oikonomia/story/115964/aystiroys-poiotikoys-elegxoys-xekina-i-elte-stis-elegktikes-etaireies>