

Κεφάλαιο 8

Σκοπός του ελέγχου και ελεγκτικά τεκμήρια

Θεματολογία:

- Έννοια εύλογης παρουσίασης
- Σκοπός του ελέγχου χρημ/κών κατ/σεων
- Σκοπός ελέγχου κ' ισχυρισμοί διοίκησης
- Έννοια, φύση, συλλογή ελ. τεκμηρίων
- Φύλλα εργασίας και φάκελος ελέγχου

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 1

1

I. Η έννοια της εύλογης παρουσίασης

- Η διοίκηση οφείλει να καταρτίζει και παρουσιάζει εύλογες χρημ/κές κατ/σεις (a **true & fair view -UK / fair presentation-USA**)
- Υπέρτατο κριτήριο- δικαιολογεί απόκλιση από λογιστικά πρότυπα
- Αλλά, απουσία εννοιολογικού προσδιορισμού!
- Διαφοροποίηση από «ακρίβεια» καταστάσεων (**true and correct view**)
- Καλύπτει και τις λογιστικές εκτιμήσεις – accounting estimates (ζωή παγίων, εισπραξιμότητα απαιτήσεων, δυνατότητα ρευστοποίησης αποθεμάτων, κλπ)

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 2

2

Θεωρία σχετικότητας και εύλογη παρουσίαση

- Στο σημείο A, το αεροσκάφος αφήνει βόμβα
- Ποια η κίνηση της βόμβας για τον παρατηρητή;

Αντίληψη παρατηρητή

Παρατηρητής

σ. 3

3

Θεωρία σχετικότητας και εύλογη παρουσίαση

- Στο σημείο A, το αεροσκάφος αφήνει βόμβα
- Ποια η κίνηση της βόμβας για τον παρατηρητή;

Αντίληψη παρατηρητή

Παρατηρητής

σ. 4

4

Εύλογη παρουσίαση και Εννοιολογικό υπόβαθρο λογιστικού πλαισίου

ΔΛΠ

ΕΛΠ

Στόχος: Εύλογη παρουσίαση

Ποιοτικά χαρακτηριστικά

σχετικότητα, σημαντικότητα, πιστή απεικόνιση (πληρότητα, ουδετερότητα, απουσία λάθους)

↓

συγκρισιμότητα, επιβεβαιωσιμότητα, επικαιρότητα, κατανοητότητα, περιορισμοί κόστους

Λογιστικές Πολιτικές (αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση)

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 6

5

Περιπτώσεις μη εύλογης παρουσίασης

- Πάγια χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν παρουσιάζονται ως στοιχεία ενεργ/κού, ούτε οι αντίστοιχες υποχρεώσεις
- Σημαντικό μέρος των κερδών της χρήσης προέρχεται από την επενδυτική δραστηριότητα (π.χ. κέρδη πώλησης μετοχών), χωρίς αυτό να παρουσιάζεται
- Υιοθέτηση νέου λογιστικού προτύπου με σημαντικές επιπτώσεις, χωρίς να γίνονται οι σχετικές γνωστοποιήσεις

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 6

6

Γνώμη ελεγκτή για εύλογη παρουσίαση:

- ✦ Θέμα επαγγελματικής κρίσης ελεγκτή
- ✦ Κριτήριο η πιθανότητα παραπλάνηση του **μέσου** χρήστη
- ✦ Σφάλματα που δεν υπερβαίνουν ένα δεδομένο επίπεδο σημαντικότητας, δεν επηρεάζουν την εύλογη παρουσίαση
- ✦ Εκτιμώνται οι ιδιαίτερες συνθήκες και η κατάσταση της επιχείρησης (μέγεθος, κερδοφορία, κατάσταση κλάδου, δυνατότητα συνέχισης δραστ/τας, κλπ)

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 7

7

Λεκτικό διατύπωσης γνώμης ελεγκτή

- ✦ «Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας (χρηματοοικονομική θέση – financial position), τη χρηματοοικονομική της επίδοση (ΚΑΧ-ΚΚ) και τις ταμειακές της ροές, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» (έκθεση ελέγχου για εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ)

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 8

8

II. Σκοποί εξωτερικού ελέγχου (8.2)

- ✦ Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 200.2:
 - σκοπός του ελέγχου είναι να εκφέρει γνώμη (ο ελεγκτής) εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί από κάθε ουσιώδη πλευρά σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο κανονιστικό πλαίσιο (το εφαρμοστέο, όχι το εφαρμοσθέν)
 - οι φράσεις που χρησιμοποιούνται για την έκφραση γνώμης είναι «a true and fair view» ή «present fairly, in all material respects»

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 9

9

- ✦ Δηλαδή, ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη για το εάν οι καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα:
 - τη χρημ/νομική θέση (Ισολογισμός)
 - τη χρημ/νομική επίδοση (Κατ Αποτ), και
 - τις ταμειακές ροές* (ΚΤΡ), σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης** και τη σχετική νομοθεσία

* *όταν καταρτίζεται (πάντα στα ΔΛΠ, μόνο για μεγάλες οντότητες στα ΕΛΠ)*

** *ΔΛΠ ή ΕΛΠ, αναλόγως*

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 10

10

Κρίσιμο ερώτημα:

- ✦ περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις ουσιώδεις παραλείψεις ή σφάλματα που, ατομικά ή αθροιστικά, θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών?

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 11

11

Σκοπός ελέγχου και «ισχυρισμοί της διοίκησης» (8.2)

Εξειδίκευση σκοπού ελέγχου με:

- ✦ Θέσπιση συγκεκριμένου ελεγκτικού στόχου (στόχων) για κάθε λογ/μό των χρημ/κών κατ/σεων
- ✦ χρησιμοποίηση πέντε ισχυρισμών της διοίκησης (management assertions)

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 12

12

✦ **I. Ύπαρξη ή Πραγματοποίηση (ΥΠ - Existence or Occurrence)**
 – ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση υπάρχει (Ύπαρξη) ή μία συναλλαγή συνέβη (Πραγματοποίηση)
 – σχετίζεται με εγκυρότητα συναλλαγών (validity)

✦ **II. Πληρότητα (Π - Completeness):**
 – όλα τα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και όλες οι συναλλαγές έχουν συμπεριληφθεί στις ΧΚ

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 13

13

✦ **III. Δικαιώματα και Υποχρεώσεις (ΔΥ - Rights and Obligations):**
 – καλύπτονται τα κριτήρια αναγνώρισης για ενεργητικό, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα
 – νομική κυριότητα δεν επαρκεί

✦ **Επιμέτρηση ή Κατανομή (ΑΚ - Valuation or Allocation):**
 – έχει γίνει επιμέτρηση (αποτίμηση) ενεργητικού, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων (Επιμέτρηση)
 – έχει γίνει κατανομή εσόδων και εξόδων μεταξύ χρήσεων (Κατανομή)
 ✦ χρονική τακτοποίηση - cutoff

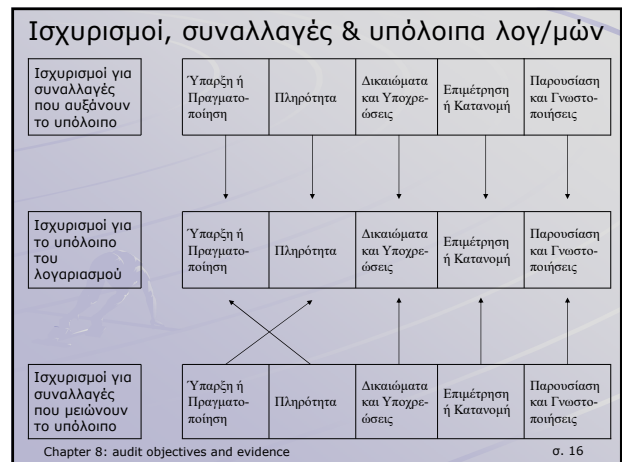
Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 14

14

✦ **Παρουσίαση και Γνωστοποίηση (ΠΓ - Presentation and Disclosure):**
 – κατάλληλη ταξινόμηση, περιγραφή και παρουσίαση λογαριασμών
 – πληρότητα γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα (Σημειώσεις)

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 15

15



16

III. Ελεγκτικά τεκμήρια (8.4)

✦ Τα ΔΕΠ απαιτούν κατάλληλα (ποιότητα) και επαρκή (ποσότητα) τεκμήρια (audit evidence) για:

- κατανόηση επιχείρησης / περιβάλλοντος
- κατανόηση / αξιολόγηση εσωτ. δικλίδων
- εντοπισμός ουσιωδών σφαλμάτων στις ΧΚ

✦ κριτήρια καταλληλότητας και επάρκειας:

- γενικές επαγγελματικές οδηγίες
- επαγγελματική κρίση / ικανότητα ελεγκτή

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 17

17

✦ Παράγοντες επάρκειας & καταλληλότητας:

- κίνδυνος λαθών
- αποτελεσματικότητα εσωτερικών δικλίδων
- επίπεδο σημαντικότητας
- γνώση ελεγκτή για πελάτη και κλάδο
- ευρήματα ελεγκτικών διαδικασιών
- πηγή / αξιοπιστία πληροφοριών και ελεγκτικών τεκμηρίων

Chapter 8: audit objectives and evidence σ. 18

18

Αξιοπιστία ελεγκτικών τεκμηρίων

Μεγάλη αξιοπιστία

- ✦ εξωτερικές πηγές
- ✦ αποτ/κές εσ. δικλίδες
- ✦ χωρίς μεσολάβηση πελάτη
- ✦ έγγραφα στοιχεία
- ✦ πρωτότυπα στοιχεία
- ✦ επιβεβαιώσιμα στοιχεία

Μικρή αξιοπιστία

- ✦ εσωτερικές πηγές
- ✦ μη αποτ/κές εσ. δικλίδες
- ✦ με μεσολάβηση πελάτη
- ✦ προφορικά στοιχεία
- ✦ αντίγραφα στοιχείων
- ✦ μη επιβεβαιώσιμα στοιχεία

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 19

19

Άλλοι παράμετροι τεκμηρίων

- ✦ Τριγωνική επιβεβαίωση (triangulation):
 - αναζήτηση αμοιβαία επιβεβαιούμενων δεδομένων / πληροφοριών
 - διαφορετικής κατηγορίας στοιχεία (data triangulation)
 - Συλλογή με διαφορετικές μεθόδους (method triangulation)
- ✦ Εξέταση σχέσης οφέλους και κόστους
- ✦ Τα ελεγκτικά τεκμήρια:
 - εκ φύσεως συνιστούν μόνο ενδείξεις
 - δεν παρέχουν πλήρη απόδειξη

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 20

20

Μέθοδοι συλλογής τεκμηρίων (8.5)

- ✦ Επιθεώρηση (inspection) – αρχεία ή έγγραφα
- ✦ Επιθεώρηση και καταμέτρηση
- ✦ Παρακολούθηση (observation)
- ✦ Επιβεβαίωση (confirmation)
- ✦ Επανυπολογισμός (re-calculation)
- ✦ Επανεκτέλεση (re-execution)
- ✦ Αναλυτικές διαδικασίες (συγκρ. ανασκόπηση)
- ✦ Αναζήτηση πορείας εγγραφών $\Pi \Rightarrow \text{H} \Rightarrow \text{K}$
 - **έλεγχος σφάλματος υπολοίπου**
- ✦ Ανάστροφη αναζήτηση εγγραφών $\text{K} \Rightarrow \text{H} \Rightarrow \Pi$
 - **έλεγχος σφάλματος υπολοίπου**
- ✦ Συνεντεύξεις και ερωτήσεις

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 21

21

Τεκμηρίωση ελεγκτικών διαδικασιών (8.6)

- ✦ Χρήση Φύλλων Εργασίας (ΦΕ) – ΔΕΠ 230
- ✦ Τα ΦΕ συντάσσονται από ελεγκτή ή τρίτους (π.χ. επιβεβαιωτικές επιστολές Τραπεζών, πελατών, κλπ.), χειρόγραφα ή ηλεκτρονικά
- ✦ Τα ΦΕ τεκμηριώνουν διενεργηθείσες ελεγκτικές διαδικασίες και αποφάσεις ελεγκτή
- ✦ Στοιχεία ΦΕ:
 - τίτλος
 - όνομα πελάτη
 - κωδικαρίθμηση
 - ενδείξεις εσωτερικής επισκόπησης, κλπ
 - σύμβολα ελεγκτικών ενεργειών (ticks)

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 22

22

Ενδεικτικά ticks ελεγκτικών διαδικασιών

- ✦ \emptyset : Έλεγχος υπολογισμού
- ✦ @ : Ενημέρωση ημερολογίου
- ✦ # : Ενημέρωση καθολικού
- ✦ ✓ : Ποσοτική ενημέρωση αποθήκης
- ✦ f : Κάθετη άθροιση σε ένα πίνακα
- ✦ f f : Κάθετη και οριζόντια άθροιση

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 23

23

Κριτήριο πληρότητας συμπλήρωσης ΦΕ

- ✦ Ένας τρίτος, έμπειρος ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αντιληφθεί:
 - τις αποφάσεις που έλαβε ο ελεγκτής και τη βάση λήψης αυτών
 - τη φύση, την έκταση και το χρόνο εκτέλεσης των διενεργηθεισών διαδικασιών
 - τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τα την επεξεργασία των τεκμηρίων

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 24

24

Έλεγχος των ΦΕ

- ✦ Εσωτερική επισκόπηση ιεραρχικά στην ελεγκτική εταιρεία
- ✦ Ποιοτικός έλεγχος ΕΛΤΕ
- ✦ Δικαστικός έλεγχος, σε περίπτωση δικαστικής εξέλιξης

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 25

25

Χρόνος διαφύλαξης ΦΕ

- ✦ Ν. 4449/17:
 - για οντότητες δημοσίου συμφέροντος 10 έτη από δημιουργία
 - και μέχρι λήξη δικαστικού ελέγχου
 - για λοιπές οντότητες 5 έτη
- ✦ ΔΠΠΕ (ISQC1): για όσο απαιτείται για τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου
- ✦ SOX: 7 έτη

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 26

26

Είδη ΦΕ και φάκελος ελέγχου (8.7)

1. Ισοζύγιο εργασίας (working trial balance)						
Πελάτης*: AB		Κωδικός ΦΕ: T1		Ελεγκτής: Γ.Μ.		
Χρήση: 20X1		Ημ-νία: 1/3/Χ2		Επισκόπηση: Α.Π.		
ισοζύγια						
τίτλος λογ/μού κτήρια	Ελεγμένο Χ0	ανέλεγκτο Χ1	προσαρμογές	ανακαταστάσεις	ελεγμένο Χ1	κωδικός ΦΕ
	3.150	3.300	(1) -200		3.100	A
αποθ/τα	2.500	2.800	(2) 250		3.050	Γ
απ/σεις	1.650	1.900		(3) 100	2.000	Δ
διαθ/μα	300	350		(3) -100	250	Ε
αποθ/κά	1.100	1.400	(1) -200		1.200	Z
προμ/τές	2.800	2.950	(2) 250		3.200	Θ

* Εννοείται ο πελάτης του ελεγκτή

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 27

27

2. Φύλλο Ανάλυσης Υπολοίπου – Εμπορικές Απαιτήσεις

Πελάτης: AB		Κωδικός ΦΕ: T2		Ελεγκτής: Γ.Μ.		
Χρήση: 20X1		Ημ-νία: 25/2/Χ2		Επισκόπηση: Α.Π.		
		Σχετικό ΦΕ	20X1	20X2		
Πελάτες		Δ1	300	250		
Γραμμάτια εισπρακτέα		Δ2	200	180		
Επιταγές εισπρακτέες		Δ3	900	720		
Συναλλαγματικές		Δ4	500	400		
Σύνολο εμπορ. απαιτήσεις			1.900	1.650		

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 28

28

Άλλα βοηθητικά ΦΕ

- ✦ Φύλλο μεταβολής λογαριασμού
 - υπόλοιπο έναρξης, +/- , υπόλοιπο λήξης
- ✦ Φύλλο συμφωνίας (reconciliation)
 - Καθολικό με extrait τράπεζας
- ✦ Φύλλο διορθωτικών εγγραφών
 - διορθώσεις, κατ' έλεγχο, που πρέπει να κάνει η τράπεζα
- ✦ Φύλλο σύνοψης ελεγκτικών διαδ/σιών
- ✦ Φύλλο εξέτασης ευλογοφάνειας
- ✦ Φύλλο εξέτασης παραστατικών

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 29

29

Οργάνωση φακέλου ελέγχου

- ✦ Τα διάφορα ΦΕ ταξινομούνται σε φάκελο ελέγχου (audit file)
- A. Μόνιμος φάκελος ελέγχου (permanent)
 - ✦ Νομική μορφή, οργανωτική δομή (καταστατικό, κύριες διοικητικές θέσεις, κλπ)
 - ✦ Νομικά έγγραφα, συμβάσεις, πρακτικά ΔΣ, ...
 - ✦ Κλάδος δραστηριότητας, οικονομικό περιβάλλον, ρυθμιστικό πλαίσιο, κλπ.
 - ✦ Επιστολή αναδοχής ελέγχου

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 30

30

Β. Τρέχων φάκελος ελέγχου (current)

- ✦ Κατανόηση επιχείρησης και περιβάλλοντος
- ✦ Σύστημα εσωτερικών δικλίδων
- ✦ Σχεδιασμός και πρόγραμμα ελέγχου
- ✦ ΦΕ για δικλίδες και σφάλματα
- ✦ Αλληλογραφία με διοίκηση, νομικούς συμβούλους, κλπ
- ✦ Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- ✦ Ισοζύγια εργασίας και φύλλα ανάλυσης υπολοίπου
- ✦ Ευρήματα ελεγκτικών διαδικασιών, κλπ

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 31

31

Συνεντεύξεις ως εργαλείο ελέγχου (παράρτημα κεφαλαίου 8 - ΔΕΠ 500)

- ✦ Εξαιρετικά χρήσιμο εργαλείο
- ✦ Ερωτηματικά για αξιοπιστία
 - θέμα ικανότητας ελεγκτή & κατάλληλης οργάνωσης
 - ανάγκη επιβεβαίωσης από άλλης κατηγορίας τεκμήρια

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 32

32