

## Ενότητα 2

### Υπηρεσίες που προσφέρουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές

Βιβλιογραφία:

- ♦ ΚΚ, κεφάλαιο 2
- ♦ "Framework for assurance engagements", στο IFAC, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, <http://www.ifac.org>

1

## Πρόσφατες επιχειρηματικές αποτυχίες

- ♦ <https://www.investopedia.com/what-went-wrong-with-ftx-6828447>
  - ♦ <https://www.washingtonpost.com/business/2023/03/10/svb-collapse/>
- Επίσης, επισκεφθείτε και μελετήστε:
- ♦ ΕΛΤΕ: <https://elte.org.gr/>
  - ♦ PCAOB: <https://pcaobus.org/>

2

## 2.1 Επαγγελματικές υπηρεσίες και πρότυπα εργασίας

- ♦ Έννοια επαγγελματικών υπηρεσιών:
  - κάθε είδους λογιστικο-ελεγκτικές υπηρεσίες, καθώς επίσης άλλες υπηρεσίες που απαιτούν συναφείς δεξιότητες
- ♦ Πρότυπα εργασίας:
  - Κανόνες που ρυθμίζουν την προσφορά επαγγελματικών υπηρεσιών

3

### Ταξινόμηση επαγγ/κών υπηρεσιών (IAASB)

#### A. Υπηρεσίες Διασφάλισης – ΥΔ (*assurance*)

- ♦ Έλεγχος (audit) ιστορικών χρημ/κών πληρ/ριών
- ♦ Επισκόπηση (review) ιστορικών χρημ/κών πληρ/ριών
- ♦ Λοιπές υπηρεσίες διασφάλισης

4

## Slide 4

---

**K8** ο έλεγχος και η επισκόπηση αναφέρονται συνήθως σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Είναι όμως δυνατόν να αναφέρονται και σε εργασίες ειδικού σκοπού και σε άλλες περιπτώσεις εξέτασης ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Έχουν εκδοθεί πρότυπα από το IASB μόνο για υπηρεσίες διασφάλισης και για συγγενείς υπηρεσίες (βλέπει πίνακα 1 κεφαλαίου 3 στη σ. 50)

Karamanis; 13/10/2005

## *B. Συγγενείς υπηρεσίες (related services)*

- ✦ Προσυμφωνημένες διαδικασίες (agreed upon procedures)
- ✦ Συντακτικές υπηρεσίες (compilations)

## *Γ. Συμβουλευτικές υπηρεσίες (consulting)*

5

## **Πρότυπα IAASB & επαγγ. υπηρεσίες**

- ✦ Κώδικας δεοντολογίας
  - αφορά όλες τις υπηρεσίες
- ✦ Δικλίδες ποιότητας (quality control) για:
  - υπηρεσίες διασφάλισης
  - συγγενείς υπηρεσίες
- ✦ Πλαίσιο για υπηρεσίες διασφάλισης
  - ⇓
  - Ελεγκτικά Πρότυπα - οδηγίες για επιμέρους επαγγελματικές υπηρεσίες

6

## Είδη προτύπων - οδηγιών

	<u>Πρότυπα</u>	<u>οδηγίες</u>
<u>Διασφάλιση</u>		
Έλεγχος	ISAs	IAPSs
Επισκόπηση	ISREs	IREPSs (∅)
Λοιπές	ISAEs	IAEPSs (∅)
<u>Συγγενείς</u>		
Προσυμφ/νες	ISRSs	IRSPSs (∅)
Συντακτικές	"	" (∅)
Συμβουλές	(∅)	(∅)

7

## Βασικοί όροι

*Επαγγελματίας λογιστής (prof. accountant):*

- ✦ Το μέλος της ΔΟΛ (IFAC) που προσφέρει επαγγελματικές υπηρεσίες με οποιαδήποτε σχέση εργασίας

*Επαγγελματίας λογιστής που προσφέρει υπηρεσίες στο κοινό (professional accountant in public practice):*

- ✦ Ο επαγγελματίας που προσφέρει υπηρεσίες προς το ευρύ κοινό ατομικά ή μέσα από εταιρεία με την οποία συνδέεται με κάθε σχέση (υπάλληλος, εταίρος, κλπ.)

8

### *Επαγγελματίας ελεγκτής (prof. auditor)*

- ✦ Ο επαγγελματίας μέλος της ΔΟΛ (professional accountant) που προσφέρει υπηρεσίες **διασφάλισης** (κάθε είδους έλεγχο ή επισκόπηση) ή συγγενείς υπηρεσίες

9

### 2.2 Γενικά για υπηρεσίες διασφάλισης

- ✦ Οι ΥΔ προσφέρονται από ορκωτούς ελεγκτές και καταλήγουν σε ένα συμπέρασμα (γνώμη), για να αυξηθεί η εμπιστοσύνη τρίτων (νόμιμοι ενδιαφερόμενοι – χρήστες ΧΚ) στο αποτέλεσμα αξιολόγησης ή μέτρησης του αντικειμένου των ΥΔ (subject matter = οι ελεγχόμενες ΧΚ) με βάση προκαθορισμένα κριτήρια (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ) (Διεθνές Πλαίσιο Υπ/σιών Διασφ/σης, παρ.7)

10

## Τρόποι διατύπωσης γνώμης για ΥΔ:

### ♦ Θετική διατύπωση (+ve assurance):

- «από τις ελεγκτικές διαδικασίες προκύπτει ότι οι χρηματ/κές καταστάσεις έχουν (ή δεν έχουν) συνταχθεί σύμφωνα με κάποιο πλαίσιο» (ΕΛΠ/ΔΛΠ)
- Απαιτείται για έλεγχο χρηματ/κών καταστάσεων και γενικότερα για έλεγχο χρηματ/κών πληροφοριών

11

### ♦ Αρνητική διατύπωση (-ve assurance)

- «από τις ελεγκτικές διαδικασίες δεν προκύπτει ότι οι χρηματ/κές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με κάποιο πλαίσιο (ΕΛΠ/ΔΠΧΑ)»
- Απαιτείται για επισκόπηση χρηματ/κών καταστάσεων και γενικότερα για επισκόπηση χρηματ/κών πληροφοριών

12

## **Βασικά στοιχεία ΥΔ**

### **I. Σχέση τριών μερών**

- Ελεγκτής
- Υπεύθυνο μέρος (responsible party- Διοίκ.)
- (νομιμοποιούμενοι) Χρήστες (intended users)

### **II. Αντικείμενο ΥΔ (subject matter - ΧΚ)**

### **III. Κριτήρια αξιολόγησης (ΕΛΠ/ΔΠΧΑ)**

### **IV. Ελεγκτικά τεκμήρια (audit evidence)**

### **V. Έκθεση (έγγραφο γνώμη)**

13

## **2.2.1 έλεγχος & επισκόπηση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών**

Σκοπός ελέγχου χρημ/κών πληροφοριών:

- ✦ Η παροχή δυνατότητας στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη με θετική διατύπωση (για έλεγχο), για το εάν οι πληροφορίες αυτές έχουν συνταχθεί εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά, και σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματ/κής πληροφόρησης (ΔΕΠ 200)

14



## Είδη ελέγχων

- ♦ Έλεγχος ιστορικών χρηματ/κών καταστάσεων
- ♦ Λοιποί έλεγχοι

## Χαρακτηριστικά του ελέγχου:

- ♦ Συστηματική διαδικασία
- ♦ Ανεξαρτησία ελεγκτή
- ♦ Πιθανολογικός χαρακτήρας
  - Εύλογη / όχι απόλυτη διασφάλιση

15

## Επισκόπηση χρηματ/κών κατ/σεων

- ♦ Αφορά το εάν έχουν συνταχθεί οι χρημ/κές καταστάσεις σύμφωνα με το ένα πλαίσιο χρημ/κής πληρ/σης
- ♦ Δεν συνιστά έλεγχο
  - χαμηλότερο επίπεδο διασφάλισης
- ♦ Έκφραση γνώμης με αρνητική διατύπωση
- ♦ Εφαρμόζεται κυρίως σε ενδιάμεσες καταστάσεις (πλήρεις ή συνοπτικές)

16

- ♦ Διενεργείται μόνο όταν ο ελεγκτής έχει αναλάβει και τον έλεγχο
- ♦ Στηρίζεται σε περιορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες
- ♦ Προσφέρει < διασφάλιση από έλεγχο

17

#### Υπόψη:

- ♦ Πλήρες σύνολο χρηματ/κών κατ/σεων (complete set of financial statements):
  - Εμπεριέχει πλήρες προσάρτημα
  - Αποσκοπεί σε εύλογη παρουσίαση
- ♦ Συνοπτικές χρηματ/κές καταστάσεις (condensed financial statements):
  - Έχουν συνοπτικό προσάρτημα
  - Δεν μπορούν να αποσκοπούν σε εύλογη παρουσίαση (συνοπτικό προσάρτημα)
  - Συνήθως είναι οι ενδιάμεσες (όχι ετήσιες)

18

Συνήθεις ελεγκτικές διαδικασίες στην επισκόπηση:

- ◆ Υποβολή ερωτήσεων σε διοίκηση και στελέχη
- ◆ Αξιοποίηση γνώσης εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης (κεφ. 11-12)
- ◆ Εξέταση βιβλίου πρακτικών Δ.Σ.
- ◆ Αναλυτικές διαδικασίες (κεφ. 10)
- ◆ Μερική επιθεώρηση

19

Ελεγκτικές διαδικασίες που συνήθως δεν εφαρμόζονται στην επισκόπηση:

- ◆ Εξέταση / δοκιμασία εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης
- ◆ Συλλογή στοιχείων για επιβεβαίωση:
  - πληροφοριών από τη διοίκηση
  - πορισμάτων από αναλυτικές διαδικασίες
- ◆ Εξέταση λογιστικών αρχείων
- ◆ Τεχνικές όπως παρατήρηση, επιβεβαίωση, επανεκτέλεση, εκτεταμένη επιθεώρηση

20

## **Τεχνικά πρότυπα για έλεγχο & επισκ/ση**

- ♦ Πρότυπα της ΔΟΛ: πλαίσιο, δικλίδες ποιότητας, κώδικας δεοντολογίας, ελεγκτικά πρότυπα (έλεγχος), πρότυπα επισκ/σης (υπηρεσίες επισκόπησης)
- ♦ Λογιστικά πρότυπα ΔΠΧΑ / ΕΛΠ
- ♦ Πρότυπα ισοτιπούτου του επαγγελματία
- ♦ Σχετική νομοθεσία
- ♦ Άλλα πρότυπα που ενδεχομένως έχουν εφαρμογή

21

## **2.2.2 εργασίες ειδικού σκοπού και λοιπές περιπτώσεις εξέτασης ιστορικών χρημ/κών πληροφοριών**

- ♦ Ειδικές περιπτώσεις ελέγχων ή επισκόπησης ιστορικών χρημ/κών πληροφοριών
- ♦ Παραδείγματα:
  - έλεγχος κατ/σεων που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με άλλο πλαίσιο κανόνων (π.χ. φορολογικοί κανόνες)
  - έλεγχος τμήματος χρημ/κών κατ/σεων (π.χ. ενός λογαριασμού, όπως πάγια)
  - έλεγχος συμμόρφωσης με διαδικασίες, κανονισμούς, κλπ.

22

- Λειτουργικός έλεγχος (operational audit):
  - ♦ Έλεγχος μέρους ή συνόλου λειτουργιών για διαπίστωση αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των λειτουργιών
  - ♦ Μπορεί να περιλαμβάνει αξιολόγηση οργανωσιακής δομής, κουλτούρας, συστήματος αξιών, HR, IT, Μάρκετινγκ, κλπ

23

### 2.3.3 Λοιπές υπηρεσίες διασφάλισης

- ♦ Προσφέρουν συνήθως αρνητική διασφάλιση
- ♦ Δεν αφορούν ιστορ. χρημ/κές πληροφορίες
- ♦ Μπορεί να αφορούν έλεγχο ή επισκόπηση:
  - Αναμενόμενων χρημ/κών καταστάσεων
  - Εφαρμογής εσωτερικών δικλίδων
  - Εφαρμογής κανόνων εταιρικής διακυβ/σης
  - Εφαρμογής περιβαλλοντικής διαχείρισης
- ♦ Εφαρμόζονται αναλόγως διάφορα τεχνικά πρότυπα (π.χ. Global reporting initiative)

24

## 2.3 συγγενείς υπηρεσίες (ΣΥ)

- ✦ ΣΥ είναι υπηρεσίες γενικότερης ελεγκτικής φύσης που παρέχονται από ελεγκτές και δεν είναι υπηρεσίες διασφάλισης ή συμβουλές

### A. Προσυμφωνημένες Διαδικασίες (ΔΕΠ 4400)

- ✦ Αφορούν συνήθως τη διενέργεια καθορισμένων διαδικασιών επί χρημ/κών πληρ/ριών
- ✦ Αποσκοπούν στη διαπίστωση πραγματικών περιστατικών
- ✦ Δεν παρέχουν συμπέρασμα / διασφάλιση – πρέπει να γίνεται σαφές στη σχετική έκθεση

25

- ✦ Παραδείγματα προσυμφωνημένων:
  - συμφωνία υπολοίπου ισοζυγίου πελατών με γενικό καθολικό
  - προσδιορισμός ποσού που οφείλεται σε προμηθευτές
  - προσδιορισμός ποσού που οφείλουν οι πελάτες
  - προσδιορισμός bonus σε εργαζόμενους

26

## ***B. Συντακτικές Υπηρεσίες (ΔΕΠ 4410)***

- ♦ Στις ΣΥ ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τις λογιστικές του ικανότητες για τη σύνταξη διαφόρων εκθέσεων από πρωτογενή στοιχεία
- ♦ Στην καταρτιζόμενη έκθεση πρέπει να γίνεται σαφής μνεία ότι η κατάσταση δεν έχει ελεγχθεί – ο ελεγκτής ήταν συντάκτης
- ♦ Παραδείγματα:
  - Σύνταξη χρηματικών καταστάσεων
  - Σύνταξη άλλων εκθέσεων προς δημόσιες αρχές ή άλλους χρήστες

27

## **2.4 συμβουλευτικές υπηρεσίες**

- ♦ Στηρίζονται στις τεχνικές δεξιότητες, γνώσεις και εμπειρίες του ελεγκτή
- ♦ Δεν παρέχουν διασφάλιση – πρέπει να γίνεται σαφές στη σχετική έκθεση
- ♦ Παραδείγματα συμβουλευτικών υπηρ:
  - Προσδιορισμός αποστολής επιχείρησης
  - MIS – πληροφοριακή τεχνολογία
  - Συστήματα μέτρησης απόδοσης
  - Προσδιορισμός αξίας επιχείρησης
  - Εξαγορές και συγχωνεύσεις
  - HR, book keeping, κλπ.

28