

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)

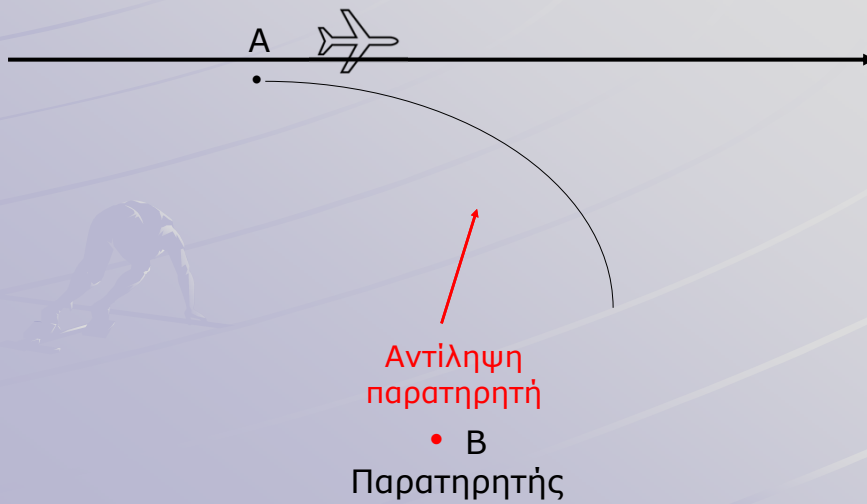
Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 2

2

Θεωρία σχετικότητας και εύλογη παρουσίαση

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



σ. 3

3

Θεωρία σχετικότητας και εύλογη παρουσίαση

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



σ. 4

4



5



6

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. 7

7

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. 8

8

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)

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»

- ✦ 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*

Κρίσιμο ερώτημα:

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

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)

♦ *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

♦ *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

♦ *Παρουσίαση και Γνωστοποίηση (ΠΓ - Presentation and Disclosure):*

- κατάλληλη ταξινόμηση, περιγραφή και παρουσίαση λογαριασμών
- πληρότητα γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα (Σημειώσεις)



17

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. 18

18

- ✦ 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

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

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. 21

21

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 $\Pi \Leftrightarrow H \Leftrightarrow K$
 - έλεγχος σφάλματος υποτίμησης υπολοίπου
- ◆ Ανάστροφη αναζήτηση εγγραφών $K \Leftrightarrow H \Leftrightarrow \Pi$
 - έλεγχος σφάλματος υποτίμησης υπολοίπου
- ◆ Συνεντεύξεις και ερωτήσεις

Chapter 8: audit objectives and evidence

σ. 22

22

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. 23

23

Ενδεικτικά ticks ελεγκτικών διαδικασιών

- ◆ ∅ : 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. 24

24

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

Έλεγχος των ΦΕ

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

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

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/X2	Επισκόπηση: Α.Π.				
	ισοζύγια					
τίτλος λογ/μού	Ελεγμένο Χ0	ανέλεγκτο Χ1	προσαρμογές	ανακατατάξεις	ελεγμένο Χ1	κωδικός ΦΕ
κτήρια	3.150	3.300	(1) -200		3.100	Α
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	Ζ
προμ/τές	2.800	2.950	(2) 250		3.200	Θ

* Εννοείται ο πελάτης του ελεγκτή

2. Φύλλο Ανάλυσης Υπολοίπου – Εμπορικές Απαιτήσεις

Πελάτης: AB	Κωδικός ΦΕ: T2	Ελεγκτής: Γ.Μ.	
Χρήση: 20X1	Ημ-νία: 25/2/X2	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. 29

29

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. 30

30

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

B. 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

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