



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΣΕΛΙΚΑ ΘΕΟΔΩΡΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Αύγουστος 2018

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα εργασία αποτελεί διπλωματική εργασία στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής. Πριν την παρουσίαση των αποτελεσμάτων της παρούσας διπλωματικής εργασίας, αισθάνομαι την υποχρέωση να ευχαριστήσω ορισμένους από τους ανθρώπους που γνώρισα, συνεργάστηκα μαζί τους και έπαιξαν πολύ σημαντικό ρόλο στην πραγματοποίησή της. Πρώτο από όλους θέλω να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής εργασίας, Δημήτριο Γκίνογλου για την πολύτιμη καθοδήγηση του και την εμπιστοσύνη που μου έδειξε. Ιδιαίτερες ευχαριστίες θέλω να απευθύνω στους ορκωτούς ελεγκτές και μέλη της ΕΛΤΕ για την καθοριστική τους βοήθεια, οι οποίοι στάθηκαν σημαντικοί αρωγοί στην προσπάθειά μου και χωρίς αυτούς δεν θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η συγκεκριμένη έρευνα. Τέλος, θέλω να ευχαριστήσω τους γονείς μου Νίκο και Ιωάννα, που με υπομονή και κουράγιο πρόσφεραν την απαραίτητη ηθική συμπαράσταση για την ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής μου εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο σημερινό οικονομικό περιβάλλον όπου οι συναλλαγές γίνονται όλο και πιο πολύπλοκες και οι κίνδυνοι όλο και πιο δύσκολα εντοπίσιμοι, ο ρόλος του ελέγχου αποκτά δεσπόζουσα σημασία. Η ελεγκτική επιστήμη είναι ιδιαίτερα σημαντική καθώς αυξάνει την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων βελτιώνοντας την αξιοπιστία των οικονομικών τους καταστάσεων.

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να διερευνήσει το περιεχόμενο δυο στενά αλληλοσυνδεόμενων εννοιών όπως είναι η ελεγκτική διαδικασία και τα στάδια ελέγχου. Συγκεκριμένα παρουσιάζονται αναλυτικά οι έννοιες του ελέγχου, της ελεγκτικής διαδικασίας, των σταδίων ελέγχου και των Διεθνών Προτύπων ελέγχου. Επίσης γεννιούνται ερευνητικά ερωτήματα που αφορούν την σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου και ακολουθεί έρευνα για την διεξαγωγή συμπερασμάτων. Η συλλογή των πρωτογενών δεδομένων έγινε βάση ερωτηματολογίων σε ένα τυχαίο δείγμα 46 ελεγκτών. Η έρευνα διεξήχθη σε ορκωτούς ελεγκτές οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο ΕΛΤΕ. Για την ανάλυση των δεδομένων που προκύπτουν από τα ερωτηματολόγια χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό εργαλείο SPSS.

Η παρούσα διπλωματική εργασία με θέμα ελεγκτική επιστήμη και στάδια ελέγχου εκπονήθηκε από την Θεοδώρα Τσελίκια, φοιτήτρια του μεταπτυχιακού προγράμματος Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας υπό την επίβλεψη του Ταχυνάκη Παναγιώτη.

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ	6
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	8
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	8
1.2. ΣΚΟΠΟΣ.....	8
1.3. ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	9
1.4. ΣΥΝΟΨΗ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	11
2. ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.....	11
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	11
2.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΙΣΜΟΣ	11
2.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	13
2.4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ.....	22
2.5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ	24
2.6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ.....	25
2.7 ΣΥΝΟΨΗ.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	29
3. ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	29
3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	29
3.2. ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΙΣΜΟΣ	29
3.3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΩΝ ΣΤΑΔΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	30

3.4. ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	32
3.4 ΣΥΝΟΨΗ	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	38
4. ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	38
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	38
4.2. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗΣ	38
4.3 ΣΥΝΟΨΗ	53
.....	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	54
5. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ – ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	54
5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	54
5.2. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ	54
5.3. ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΕΙΓΜΑ	55
5.4. ΤΕΧΝΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑΣ	56
5.5. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ	57
5.6 ΣΥΝΟΨΗ	58
6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	59
6.1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ	59
6.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΩΝ	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	88
7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	93
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	96

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 Περιληπτική ανασκόπηση ερευνών	52
Πίνακας 2 Φύλο	59
Πίνακας 3 Ηλικιά	60
Πίνακας 4 Εκπαίδευση.....	61
Πίνακας 5 Πιστοποιήσεις.....	62
Πίνακας 6 Επάγγελμα	63
Πίνακας 7 Κλάδος εργασίας	64
Πίνακας 8 Βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης.....	65
Πίνακας 9 Η ελεγκτική διασφαλίζει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων	66
Πίνακας 10 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης	67
Πίνακας 11 Επίπεδο γνώσεων ΔΠΛ	68
Πίνακας 12 Σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ	69
Πίνακας 13 Δεύτερο σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ	70
Πίνακας 14 Εξάρτηση ελέγχου και σταδίων ελέγχου.....	71
Πίνακας 15 Διαφέρουν τα στάδια ελέγχου	80
Πίνακας 16 Απαραίτητα στοιχεία σταδίων ελέγχου	82
Πίνακας 17 Συσχετίσεις με εκπαίδευση και κυρίως ερωτηματολόγιο	84
Πίνακας 18 Συσχετίσεις με πιστοποιήσεις και κυρίως ερωτηματολόγιο	85
Πίνακας 19 Συσχετίσεις με επάγγελμα και κυρίως ερωτηματολόγιο.....	85

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1 Φύλο.....	59
Διάγραμμα 2 Ηλικία	60
Διάγραμμα 3 Εκπαίδευση	61
Διάγραμμα 4 Πιστοποιήσεις	62
Διάγραμμα 5 Επάγγελμα.....	63
Διάγραμμα 6 Κλάδος εργασίας.....	64
Διάγραμμα 7 Βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης	65
Διάγραμμα 8 Η ελεγκτική διασφαλίζει την κατάρτιση των καταστάσεων.....	66
Διάγραμμα 9 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ως απαραίτητο εργαλείο ελεγκτικής	67
Διάγραμμα 10 Επίπεδο γνώσεων ΔΠΛ.....	68
Διάγραμμα 11 Σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ.....	69
Διάγραμμα 12 Δεύτερο σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ.....	70
Διάγραμμα 13 Εξάρτηση ελέγχου και σταδίων ελέγχου	71
Διάγραμμα 14 Ποσοστό σημαντικότητας κάθε ελεγκτικού τεκμηρίου.....	72
Διάγραμμα 15 Σημαντικότερος κίνδυνος κατά τα στάδια ελέγχου	73
Διάγραμμα 16 Αξιολόγηση διάφορων παραγόντων που επιδρούν στην ελεγκτική δειγματοληψία.....	74
Διάγραμμα 17 Σημαντικός παράγοντας στους όρους ανάθεσης ελέγχου.....	75
Διάγραμμα 18 Αναγκαίο στάδιο ελέγχου κατά ΔΠΕ 300	76
Διάγραμμα 19 Βασική αναλυτική διαδικασία	77
Διάγραμμα 20 Σημαντικότερες δικλείδες ασφαλείας.....	78
Διάγραμμα 21 Σειρά ελεγκτικών διαδικασιών	79
Διάγραμμα 22 Διαφέρουν τα στάδια ελέγχου.....	80
Διάγραμμα 23 Απαραίτητα στοιχεία σταδίων ελέγχου	82

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο εν λόγω κεφάλαιο θα παρατεθούν ορισμένα στοιχεία για τον σκοπό της μελέτης, καθώς και για την διάρθρωση της. Ο σκοπός του εν λόγω κεφαλαίου είναι η σε βάθος κατανόηση του περιεχομένου της έρευνας, με την καλύτερη διατύπωση του.

1.2. ΣΚΟΠΟΣ

Στην παρούσα μελέτη χρησιμοποιείται η ποσοτική μεθοδολογία έρευνας. Συγκεκριμένα με τη χρήση της ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας, τόσο σε τοπικό όσο και διεθνές επίπεδο, καθώς και με την συλλογή, την επεξεργασία και την ανάλυση των δεδομένων, θα πραγματοποιηθεί εξέταση του θέματος και η εξαγωγή συμπερασμάτων.

Ο σκοπός της συγκεκριμένης μελέτης είναι να εισάγει κάποιον στην ελεγκτική επιστήμη και την ελεγκτική διαδικασία. Ειδικότερα, γίνεται ανάδειξη της ελεγκτικής διαδικασίας, από την πρακτική διαδικασία μέχρι και την εφαρμογή της, εμβαθύνοντας στα στάδια ελέγχου. Τέλος, επιδιώκεται η ανάδειξη της σημαντικότητας των σταδίων ελέγχου, τόσο από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όσο και από την προσωπική εμπειρία ορκωτών ελεγκτών.

Η κύρια έννοια της εργασίας είναι να πραγματοποιηθεί μια τεκμηριωμένη ανάλυση κάθε σταδίου ελέγχου, των Διεθών Προτύπων Ελέγχου που έχουν στενή σχέση με τα στάδια ελέγχου και γενικότερα της ελεγκτικής διαδικασίας. Εφόσον, γίνει η ανάλυση των προηγούμενων, αναλύονται τα δεδομένα που συλλέχθηκαν από τους ορκωτούς

ελεγκτές και εξάγονται συμπεράσματα σχετικά με την σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου. Στην Ελλάδα, η βιβλιογραφία επί του θέματος είναι περιορισμένη και κάθε άρθρο και έρευνα προσθέτει σημαντική πληροφόρηση για τον τρόπο άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος και την σωστή διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας. Και αυτή ήταν η αρχική αφορμή για την επιλογή του συγκεκριμένου θέματος. Βασικά κίνητρα για την διεξαγωγή της έρευνας ήταν το προσωπικό μου ενδιαφέρον για την ελεγκτική επιστήμη, το ερώτημα για το πως πρέπει να εφαρμόζεται στην πράξη η ελεγκτική διαδικασία και τα στάδια ελέγχου και ποια είναι η αποτελεσματικότερη σειρά για να εφαρμοστούν. Επίσης, αυτή η μελέτη ήταν ένα μέσο για να γίνει γνωστό, τόσο σε μένα όσο και στους υπολοίπους, η καλύτερη τεχνική με την οποία πρέπει να εκτελεστούν τα στάδια ελέγχου για να είναι ένας έλεγχος αποτελεσματικότερος και η σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου.

1.3. ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ως προς την δομή της, η εργασία διαρθρώνεται ως εξής. Πιο συγκεκριμένα, στην επόμενη ενότητα θα παρατεθεί η εισαγωγή στην ελεγκτική επιστήμη και θα γίνει μια σύντομη αναφορά στην ιστορική αναδρομή της. Επίσης, θα αναλυθεί ο ορισμός της Ελεγκτικής και θα αναφερθούν σημαντικές πληροφορίες για την ελεγκτική διαδικασία.

Στο τρίτο κεφάλαιο, θα γίνει εκτενής αναφορά στα Διεθνή πρότυπα Ελέγχου και στα στάδια ελέγχου. Στην συνέχεια θα μελετηθεί η σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου και η εφαρμογή τους κατά την ελεγκτική διαδικασία.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, θα παρατεθεί η σχετική αρθρογραφική επισκόπηση της μελέτης, η οποία απαρτίζεται από μελέτες σχετικές με το θέμα από διεθνή βιβλιογραφία.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, θα γίνει ανάλυση του ερευνητικού μέρους της εργασίας. Πιο συγκεκριμένα, θα εξεταστεί η μεθοδολογία της έρευνας, το δείγμα και το ερωτηματολόγιο.

Στο έκτο κεφάλαιο, θα γίνει αναλυτική παρουσίαση των αποτελεσμάτων του ερωτηματολογίου. Ειδικότερα, θα αναλυθούν τα διαγράμματα, οι στατιστικές αναλύσεις που πραγματοποιήθηκαν, καθώς και τα βασικά συμπεράσματα που θα προκύψουν.

Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο, θα γίνει μια σύνοψη της μελέτης και των συμπερασμάτων.

1.4. ΣΥΝΟΨΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο έγινε η ανάλυση του σκοπού της εργασίας, των κινήτρων και των βασικών λόγων για την επιλογή του θέματος καθώς και η δομή της εργασίας. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ο σκοπός της εργασίας είναι να εισάγει κάποιον στην ελεγκτική επιστήμη και την ελεγκτική διαδικασία. Βασικά κίνητρα για την διεξαγωγή της έρευνας είναι ότι δεν υπάρχει πλούσιο βιβλιογραφικό υλικό με το συγκεκριμένο θέμα και το προσωπικό μου ενδιαφέρον για την ελεγκτική επιστήμη. Η δομή της εργασίας χωρίζεται σε επτά κεφάλαια τα οποία περιέχουν συνοπτικά : Κεφάλαιο 1 εισαγωγικά στοιχεία, Κεφάλαιο 2 Ορισμοί και ιστορική αναδρομή, Κεφάλαιο 3 Διεθνή πρότυπα ελέγχου, Κεφάλαιο 4 αρθρογραφική επισκόπηση, Κεφάλαιο 5 ανάλυση ερωτηματολογίου, Κεφάλαιο 6 Αποτελέσματα έρευνας, Κεφάλαιο 7 Συμπεράσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2. ΕΛΕΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα γίνει ανάλυση της σημασίας του ελέγχου και περαιτέρω της ελεγκτικής επιστήμης καθώς και της ελεγκτικής διαδικασίας. Επίσης, θα παρουσιαστεί η ιστορική αναδρομή της ελεγκτικής.

2.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΙΣΜΟΣ

Με την αποδοχή ότι η επιχείρηση αποτελεί μια μορφή οργάνωσης προσώπων και μέσων που επιδιώκει συγκεκριμένους στόχους, στην προσπάθεια επίτευξης των στόχων αυτών στηρίζεται από διαδικασίες και δεδομένα που καθοδηγούν και προσανατολίζουν τις όποιες ενέργειες της. Ορίζεται ως διαδικασία μια αλληλοδιαδοχή ενεργειών που τείνουν στην επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος. Κάθε όμως ενέργεια εκτελείται αποτελεσματικότερα όταν τα δεδομένα (κανονισμοί, συστήματα πληροφόρησης, οργανωτική δομή κτλ) που την στηρίζουν είναι τα κατάλληλα. (Δήμου, 2000)

Μια αρχική προσέγγιση της έννοιας του ελέγχου ορίζεται ως ένα σύστημα αξιολογήσεων που εφαρμόζεται, προκειμένου να εκφρασθεί μια αντικειμενική κρίση σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους στόχους που έχει θέσει. Σύμφωνα με μια δεύτερη

προσέγγιση ο έλεγχος από άλλους συγγραφείς ορίζεται ως η συστηματική και σε καθορισμένες διαδικασίες στηριζόμενη έρευνα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και διαδικασιών μιας επιχείρησης. (Κάντζος και Χονδράκη, 2006)

Ένας σημαντικός προβληματισμός που τίθεται σε κάθε μορφή οργάνωσης επιχείρησης είναι σχετικά με το γεγονός ότι οι διοικούντες την επιχείρηση δεν είναι τις περισσότερες φορές δυνατόν να έχουν την άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών, και για τούτο τις αναθέτουν σε στελέχη τους. Προφανής είναι λοιπόν ο κίνδυνος ανακολουθιών και παρεκκλίσεων μεταξύ αυτού που πραγματοποιείται και αυτού που είχε προβλεφθεί. Οι όποιες παρεκκλίσεις θα γίνουν αντιληπτές από τους διοικούντες καθυστερημένα, από τις όποιες δυσμενείς συνέπειες τους. Καθήκον λοιπόν του ελέγχου είναι να αξιολογήσει το σύστημα οργάνωσης και πληροφόρησης της επιχείρησης προκειμένου να επαληθεύσει ότι:

Το σύστημα οργάνωσης της επιχείρησης αποδίδει τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Το σύστημα πληροφόρησης παράγει δεδομένα που απεικονίζουν ορθά την πραγματικότητα και επιτρέπουν στους χρήστες τους να διαθέτουν στοιχεία κατάλληλα για τις ανάγκες τους. (Δήμου, 2000)

Η κριτική εξέταση των συστημάτων πληροφόρησης είναι αναπόσπαστη από αυτή του συστήματος οργάνωσης που παράγει και χρησιμοποιεί την πληροφόρηση. Γι' αυτό ορίζεται ακόμη ο έλεγχος ως η διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της παραγόμενης από την επιχείρηση πληροφορίας. (Παπαδάτου, 2005)

Ο Καντζάς (2006) ορίζει την Ελεγκτική σαν τις γενικές αρχές και τους παραγωγούς κανόνες, αλλά και τις επιμέρους τεχνικές και διαδικασίες ελέγχου που χρησιμοποιούνται στην εκπλήρωση του σκοπού της ελεγκτικής στα πλαίσια της ευρύτερης οικονομικής ανθρώπινης δραστηριότητας. (Κάντζος και Χονδράκη, 2006)

Η Αμερικανική Ένωση (American Accounting Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως μία συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερομένους χρήστες.

2.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η Ελεγκτική είναι από τους πιο σημαντικούς κλάδους της Λογιστικής. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποδίδουν στο σύνολο τους την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Η ιστορική αναδρομή στην διαμόρφωση των ελεγκτικών διαδικασιών δίνει απαντήσεις στους κανόνες και θεσμούς της ελεγκτικής επιστήμης, στον τρόπο οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος και στις ελεγκτικές κατευθύνσεις. Η ιστορία της ελεγκτικής ξεκινά με τις πρώτες ανταλλαγές αγαθών μεταξύ ατόμων ή διαφορών κοινωνικών ομάδων. Η ανάγκη εφαρμογής ενός συστήματος ελέγχου κατά της συναλλαγές έγινε ιδιαίτερα κατανοητή πολύ νωρίς, με την εισαγωγή και την αναγνώριση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης αξιών, ως μέσου διεξαγωγής οικονομικών συναλλαγών και ως απόθεμα πλούτου. Η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για τις συναλλαγές έγινε αισθητή ώστε να επιτευχθεί η διαφύλαξη, η σωστή διαχείριση του πλούτου και η προστασία των συμβαλλομένων.

Στην αρχαία Αίγυπτο τηρούσαν υποτυπώδεις λογαριασμούς και ασκούσαν στοιχειώδεις ελέγχους για την αριθμητική τους ακρίβεια. Οι γραφείς ήταν υπεύθυνοι για την σύνταξη εμπορικών και λογιστικών εγγράφων, τη διαχείριση περιουσιών, την είσπραξη των φόρων, τις απογραφές πληθυσμού την επισήμανση οικονομικών ατασθαλιών, κ.α. Επιπλέον διενεργούσαν τον εσωτερικό έλεγχο, εκτελούσαν προβλέψεις, συνέτασσαν έγγραφα συναλλαγών και συμβόλαια αγοραπωλησιών. Στο κεντρικό τμήμα χρηματοδότησης του Φαραώ χρησιμοποιούνταν ο εσωτερικός και λογιστικός έλεγχος. Γραμματείς προετοίμαζαν τα αρχεία εσόδων και των εκταμιεύσεων από τα αγαθά. Ο έλεγχος πραγματοποιούνταν από ένα διαφορετικό γραφέα που σύγκρινε τα αρχεία. Οι γραφείς αυτοί ήταν οι σημερινοί λογιστές, ελεγκτές φορολογικοί ελεγκτές, κοκ.

Στην αρχαία Ελλάδα, στην περίοδο 500-300 π.Χ., απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή για την εξέταση της διαχείρισης των Οικονομικών του Κράτους. Πιο συγκεκριμένα στην Αθήνα δημιουργήθηκε ο θεσμός των «Λογιστών» και των «Ευθυνών» οι οποίοι με

προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση, είχαν ως κύριο έργο, τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και των Λογαριασμών Διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημοσία αξιώματα. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013)

Οι Ρωμαίοι κατά τη διάρκεια της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας, μιμούμενοι τα ελληνικά συστήματα ελέγχου του δημοσίου πλούτου, έκαναν χρήση ενός ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου. Τα καθήκοντα ήταν χωρισμένα σε ομάδες ανάλογα με τις δραστηριότητες και κατ'επέκταση υπήρχαν οι «Υπάτοι», οι «Κήνσορες», οι «Τιμητές» και οι «Ταμίες», με αρμοδιότητες και πρακτικές ανάλογες των ελεγκτών της αρχαίας Ελλάδας και με υποχρέωση να υποβάλλουν τις εκθέσεις των ελέγχων τους στη ρωμαϊκή Σύγκλητο για τη διαχείριση του Δημοσίου Χρήματος.

Στο Βυζάντιο οι ελεγκτές ήταν υπεύθυνοι για την εξακρίβωση της ακρίβειας των λογαριασμών του δημοσίου και τη σωστή διαχείριση του τεράστιου κρατικού πλούτου. Οι εξελίξεις της ελεγκτικής πρακτικής, στην περίοδο αυτή καθώς και την περίοδο του Μεσαίωνα, δε θεωρούνται αξιόλογες.

Αργότερα, η εμπορική άνθηση που παρουσίασαν οι ιταλικές πόλεις έδωσε νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Συγκεκριμένα, στις αρχές του 13ου αιώνα, η Πίζα είχε τον επίσημο ελεγκτή της. Με τη λογιστική την εποχή αυτή ασχολιόταν δυο διαφορετικά πρόσωπα, ως μέσο εσωτερικού ελέγχου. Παρόμοια στην Αγγλία, στο Υπουργείο των Οικονομικών, όπου έναν πρώτο κατάστιχο κρατούσε ο Θησαυροφύλακας, έναν δεύτερο ο Γραμματέας της Καγκελαρίας και έναν τρίτο κάποιος αντιπρόσωπος του Βασιλιά, όλες δε οι σελίδες σε καθένα από αυτά έπρεπε να συμφωνούν με τις αντίστοιχες των δυο άλλων.

Η πρώτη εμφάνιση του ορού «Auditor» (ελεγκτής) ανάγεται στο 1285 επί Εδουάρδου του Α'. Όλοι οι υπηρέτες του βασιλιά, διοικητές, ταμίες και οι υπόλοιποι εισπράκτορες έπρεπε να κρατούν κανονικούς λογαριασμούς, όσοι από αυτούς, κατά τη μαρτυρία των «Auditors» γίνονταν καταχραστές οδηγούνταν στην πιο κοντινή φυλακή του Βασιλείου. Το 1298 στο Λονδίνο, ο Δήμαρχος και οι Σαβίνοι (Δημοτικοί άρχοντες), ονομάστηκαν επισημά «Auditors».

Με την εμφάνιση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδους γύρω στα 1340 η ανάγκη της ελέγχου της ειλικρίνειας των λογαριασμών γίνεται πιο έντονη. Παράλληλα η διπλογραφική μέθοδος συντέλεσε στην ανάπτυξη της ελεγκτικής καθώς η ορθολογική

λειτουργία της συντελεί στην επαλήθευση της ακρίβειας των λογαριασμών. (Καζαντζής, 2006)

Η περίοδος που επακολούθησε υπήρξε ο χρυσός αιώνας των ελεγκτών στην Αγγλία. Διάφοροι Αγγλικοί Νομοί συντέλεσαν στην ανάπτυξη του επαγγέλματος του «ελεγκτού». Για να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος μη ικανών και καταρτισμένων ελεγκτών και να εξυψωθεί το επάγγελμα, αρχίσαν να σχηματίζονται ενώσεις επαγγελματιών ελεγκτών, αρχικά στη Σκωτία και στη συνέχεια στην Αγγλία.

Στην Αγγλία το ελεγκτικό επάγγελμα γνώρισε πολύ μεγάλη εξέλιξη, πολύ νωρίτερα από άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Οι πρώτος Ορκωτοί Λογιστές (Chartered Accountants) εμφανίζονται από τις αρχές ακόμα του 19ου αιώνα. Οι οικονομικές συγκυρίες της εποχής εκείνης (κρίση του 1825 και 1836 και η ανάπτυξη της βιομηχανίας) συντέλεσαν στην ανάπτυξη του επαγγέλματος. Στην ιστορία των ελεγκτών ο νόμος για τη συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιρειών, του 1845, που όριζε ούτι πρέπει κάθε χρόνο ο ισολογισμός τους να θεωρείται από τους ελεγκτές αποτελεί σταθμό.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του επαγγέλματος σημειώθηκε στις ΗΠΑ. Αργότερα ακολουθήσαν οι διάφορες χώρες της Δυτικής Ευρώπης. Από τότε το ελεγκτικό επάγγελμα εξελίσσεται και επεκτείνεται, ενώ το έργο του διέπτεται από έναν πλέγμα αρχών και κανόνων. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013)

Στην Ελλάδα μόνο ο εξωτερικός έλεγχος (έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων) ήταν υποχρεωτικός και νομοθετικά προσδιορισμένος λόγω των άρθρων 42^α και 100 του κώδικα Νόμου 2190 για τις Ανώνυμες εταιρείες που καθιστούν υποχρεωτικό τον οικονομικό έλεγχο και της μεταβολής της νομοθεσίας της Ελλάδας ώστε να συμπεριλάβει τις διατάξεις της 8ης κοινοτικής οδηγίας 84/253. Αργότερα, το 2002 με το Νόμο 3016 (Περί εταιρικής διακυβέρνησης) έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

Η πρώτη προσπάθεια για την καθιέρωση του εξωτερικού ελέγχου έγινε το 1931 με το Νόμο 5076 (Περί Ανώνυμων εταιρειών και τραπεζών) όπου προβλεπόταν η δημιουργία «Σώματος Ορκωτών Λογιστών». Όμως, ο θεσμός αυτός δεν λειτούργησε, αφού ο έλεγχος των Ανωνύμων εταιρειών (Νόμος 2190/1920) είχε καταντήσει τυπικός, οι ελεγκτές δεν ήταν επαγγελματίες, δεν είχαν ιδιαίτερα προσόντα, ήταν οικονομικά εξαρτημένοι από την εταιρεία που έλεγχαν (είχαν διοριστεί από την ελεγχόμενη εταιρεία) και δεν έκαναν τίποτα παραπάνω από μια απλή, τυπική κάλυψη των προϋποθέσεων του Νόμου.

Μετά το πέρας του Β Παγκοσμίου πολέμου έγιναν συντονισμένες προσπάθειες για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας που έδειξαν με σαφήνεια την ανάγκη ενός εξειδικευμένου, οργανωμένου συλλογικού οργάνου με κατάλληλα καταρτισμένα, έμπειρα, ηθικά στελέχη που θα εκφράζουν ανεξάρτητα την επαγγελματική τους γνώμη κατά τη διενέργεια ελέγχων. Έτσι με το νομοθετικό διάταγμα 3329/1955, συστάθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) που είχε την αποκλειστική ευθύνη για τους ελέγχους και ξεκίνησε να λειτουργεί στις 19 Νοεμβρίου 1956 με την ορκωμοσία των πρώτων εννέα ορκωτών λογιστών. [Meitz] Αποτελούσε ανεξάρτητο Νομικό πρόσωπο (υποχρεωτική ένωση προσώπων - επαγγελματιών ελεγκτών) όπου τα άτομα που το απάρτιζαν ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα κάτω από μια ενιαία εποπτεία και διοίκηση (άρθρα 12 και 14 του Νομοθετικού διατάγματος 3329/1955) με κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώσης. Έτσι για τα σχεδόν τριάντα πέντε χρόνια που διατηρήθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών τα μέλη του διενεργούσαν ουσιαστικούς ελέγχους και καταξιώθηκαν για την επαγγελματική τους αρτιότητα, ηθική και αντικειμενικότητα τους.

Παρά την μετέπειτα αλλαγή της θεσμικής μορφής του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), η συμβολή του στην ανάπτυξη της Ελεγκτικής στην Ελλάδα είναι μεγάλη και πολλοί πιστεύουν πως είχε πολλά πλεονεκτήματα που θα μπορούσαν να βοηθήσουν στη μελλοντική ανάπτυξη της Ελεγκτικής. Γι'αυτό αξίζει να δούμε μερικά από τα βασικά και λειτουργικά στοιχεία του Σ.Ο.Λ.

Εποπτεία και Διοίκηση του Σ.Ο.Λ. : Το εποπτικό συμβούλιο διοριζόταν από το κράτος για τέσσερα έτη και ήταν υπεύθυνο για την διοίκηση και τον έλεγχο του Σώματος ορκωτών λογιστών. Διόριζε τα μέλη του Σ.Ο.Λ., τα έλεγχε, καθόριζε το ύψος των αμοιβών ελέγχου, ασκούσε γενικά εξουσία στους ορκωτούς λογιστές, αλλά σε καμία περίπτωση δεν επενέβαινε στο Ελεγκτικό έργο των ορκωτών για να διαφυλάσσεται η πλήρης ανεξαρτησία τους.

Μέλη του Σ.Ο.Λ.: Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών αποτελείτο από Ορκωτούς Λογιστές, Βοηθούς Ορκωτούς Λογιστές και Δόκιμους Ορκωτούς Λογιστές Α και Β τάξης. Όλα αυτά τα άτομα έπρεπε να έχουν ήθος, ευσυνειδησία και ακεραιότητα (άρθρο 10 του Νομοθετικού διατάγματος 3329/1955 και άρθρο 2, παράγραφος 5 του διατάγματος 737/1961). Παράλληλα έπρεπε να εκτελούν το Ελεγκτικό τους έργο με ανεξαρτησία (άρθρο 12 του Νομοθετικού διατάγματος 3329/1955) και να μην ασκούν ταυτόχρονα άλλο επάγγελμα (άρθρο 13 του Νομοθετικού διατάγματος 3329/1955 περί

ασυμβιβάστου των μελών του Σ.Ο.Λ.) ώστε να μην δημιουργούν σχέσεις που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αντικειμενική και αμερόληπτη κρίση τους κατά την εκτέλεση κάποιου ελέγχου. Για ακόμα μεγαλύτερη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του Ορκωτού λογιστή απαγορευόταν:

1. Η ανάμιξη του Ορκωτού λογιστή στον διορισμό του σαν ελεγκτή και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου (θέματα με τα οποία ασχολούνταν το Εποπτικό Συμβούλιο) καθώς και

2. Η πραγματοποίηση έλεγχου σε μια εταιρεία από τον ίδιο Ορκωτό Λογιστή για περίοδο μεγαλύτερη των πέντε ετών. [Καζαντζής]

Η επόμενη εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος έγινε το 1992 με το Προεδρικό διάταγμα 226/1992 όπου δόθηκε η δυνατότητα ίδρυσης (πολλών) ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα αγγλικά και αμερικάνικα πρότυπα και την 8^η οδηγία της Ευρωπαϊκής κοινότητας. [Κάντζος] Έτσι από τις 14 Ιουλίου 1993 έχουμε την εφαρμογή των διατάξεων του προαναφερθέντος διατάγματος και τη δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) και ο εξωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα προσαρμόζεται με αυτά που ισχύουν διεθνώς. (Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα - IFAC = International Federation of Accountants = Διεθνή Ομοσπονδία Ελεγκτών)

Γενικοί όροι λειτουργίας του Σ.Ο.Ε.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο (άρθρα 1 και 2 του Προεδρικού Διατάγματος 226/1992) και ασκούν ελεγκτικό έργο σύμφωνα με την νομοθεσία. Εδρεύει στην Αθήνα και με απόφαση του Εποπτικού συμβουλίου μπορεί να δημιουργεί γραφεία και σε άλλες πόλεις της Ελλάδας. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013)

Σκοπός του είναι η άσκηση οικονομικού ελέγχου σε κάθε οργανισμό ανεξαρτήτως νομικής μορφής από άτομα με πολλά επαγγελματικά προσόντα, υπεύθυνα και ευσυνείδητα, ώστε να πιστοποιείται η αξιοπιστία και εγκυρότητα των δημοσιοποιούμενων οικονομικών καταστάσεων μετά από κάθε έλεγχο, βάσει τόσο των τοπικών ελεγκτικών προτύπων (που επηρεάζονται από την ελληνική νομοθεσία, των διεθνών ελεγκτικών προτύπων όσο και των οδηγιών της Ευρωπαϊκής κοινότητας. Βασικός σκοπός του είναι επιπλέον να προάγει την Λογιστική και την Ελεγκτική επιστήμη.

Σύνθεση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.)

Το Σώμα αποτελείται από Ορκωτούς Ελεγκτές, Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές. Ο Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής είναι η χαμηλότερη βαθμίδα και αφορά άτομα που έχουν ήθος και αρετή και είναι απόφοιτοι κάποιας οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Για να ανέβει στις επόμενες βαθμίδες διενεργούνται επαγγελματικές εξετάσεις τις οποίες πρέπει να περάσει επιτυχώς. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχουν όλα τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και κοινή ευθύνη κατά την αμερόληπτη άσκηση του ελεγκτικού τους έργου. Από την άλλη, οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι βοηθούν τους Ορκωτούς ελεγκτές στο έργο τους και δρουν πάντα εξ' ονόματος και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

Όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.)

Τα όργανα του είναι:

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο
2. Η Γενική Συνέλευση
3. Η Εκτελεστική Γραμματεία
4. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο
5. Το Επιστημονικό Συμβούλιο

Το Εποπτικό Συμβούλιο απαρτίζεται από έξι άτομα και τον Πρόεδρο του που έχουν τριετή θητεία και εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση. Το συνολικό έργο του είναι η διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου, η διενέργεια εξετάσεων για την επιλογή και πρόσληψη νέων μελών, η διενέργεια προαγωγών, η άσκηση πειθαρχικής εξουσίας, η οικονομική διαχείριση και ο έλεγχος του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών. (Για τις συγκεκριμένες αρμοδιότητες του βλέπε τα άρθρα 8 και 9 του Προεδρικού Διατάγματος 226/1992.) Ο Πρόεδρος του Εποπτικού Συμβουλίου εκπροσωπεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών σε κάθε επίσημη αρχή.

Η Γενική Συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και περιλαμβάνει τους Ορκωτούς Ελεγκτές που είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο και δεν βρίσκονται σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος τους. Δεν περιλαμβάνονται οι ελεγκτικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες Ελεγκτών. Κάθε τρία χρόνια εκλέγει τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου, του Επιστημονικού Συμβουλίου

και τον εκπρόσωπο της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Επίσης, αποφασίζει σχετικά με την οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος και εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Η εκτελεστική γραμματεία είναι η γραμματειακή και διοικητική υποστήριξη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. Περιλαμβάνει την Υπηρεσία Μητρώου, τη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου και τη Διοικητική και οικονομική Υπηρεσία.

Το Πειθαρχικό Συμβούλιο αποτελείται από τρία μέλη: έναν εν ενεργεία ή πρώην δικαστικό λειτουργό ως πρόεδρο, ένα μέλος του Εποπτικού Συνεδρίου και έναν Ορκωτό ελεγκτή εκλεγμένο από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος. Ρόλος του είναι να αποφασίζει για την ποινή που θα επιβληθεί σε έναν ελεγκτή που έχει διαπράξει κάποιο πειθαρχικό αδίκημα και έχει παραπεμφθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο. Βάσει του άρθρου 20 του Προεδρικού Διατάγματος 226/1992, πειθαρχική ευθύνη έχει κάθε μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών όταν:

- Ασκήει εσφαλμένα τα καθήκοντα του
- Επιδεικνύει ανάρμοστη συμπεριφορά (π.χ. όταν διαπραγματεύεται την αμοιβή του υποχρεωτικού ελέγχου που ο ίδιος εκτέλεσε)
- Παραβαίνει το νόμο ή κάποιους από τους κανόνες δεοντολογίας του ελεγκτικού επαγγέλματος

Εφόσον είναι βέβαιο ότι υπάρχει παράπτωμα, ανάλογα με το μέγεθος του μπορεί να επιβληθεί κάποια από τις ακόλουθες ποινές.

- Σύσταση
- Επίπληξη
- Χρηματικό πρόστιμο
- Προσωρινή αναστολή (παύση) άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος μέχρι ένα έτος
- Οριστική διαγραφή από το Μητρώο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών

Το επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται, μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών ή και καθηγητών Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων Λογιστικής ή Ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος (άρθρο 7 του Προεδρικού Διατάγματος 226/1992). Έργο του είναι να καταρτίζει ή να επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα

επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και να γνωμοδοτεί για τα ζητήματα που αναφέρονται σε αυτά. Επίσης, είναι υπεύθυνο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών.

Επίσης, μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που παρουσιάζουν την τελική γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή μετά τον έλεγχο και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε περιπτώσεις επώνυμων καταγγελιών. Σε καμία περίπτωση, οι έλεγχοι του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν αποτελούν παρέμβαση στο έργο των Ορκωτών Ελεγκτών. (Καζαντζής, 2006)

Με το άρθρο 38, παράγραφος 3 του Νόμου 2733/1999 το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε) μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). [Αξίζει να αναφερθεί ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της ιδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει, όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Σύμφωνα λοιπόν με το πιο πρόσφατο Π.Δ. 226/92 συνεστήθη Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, που οι γενικοί όροι της λειτουργίας τους έχουν όπως παρακάτω:

- Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, εδρεύει στην Αθήνα και μπορεί με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδας.
- Η σύσταση και η λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ. αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως 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 διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και κοινοτική

νομοθεσία. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις. Στους σκοπούς του Σ.Ο.Ε.Λ. περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

Στην Ελλάδα, το πρώτο ουσιαστικό βήμα για τη καθιέρωση του εξωτερικού ελέγχου, έγινε με το Ν. 5076/1931 περί ανωνύμων εταιρειών και τραπεζών, όπου προβλεπόταν η δημιουργία «Σώματος Ορκωτών Λογιστών». Ο θεσμός όμως παρά αυτή τη νομοθετική ρύθμιση δεν λειτούργησε.

Από το Νόμο 2190/1920 (άρθρα 36-38) περί Ανωνύμων Εταιρειών οι έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούντο από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Α.Ε. Ο θεσμός αυτός δεν προσέφερε τίποτα ουσιαστικό, παρόλο που οι ελεγκτές είχαν ουσιαστικά δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρεία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτώντο οικονομικά από τον ελεγχόμενο φορέα. Αποτέλεσμα ήταν η «κατά παραγγελίαν» σύνταξη και υπογραφή εκθέσεως ελέγχου που εκτός της τυπικής κάλυψης των απαιτήσεων του Νόμου δεν είχε ουσιαστική ισχύ. (Παπαδάτου, 2005).

2.4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

Η ελεγκτική είναι ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους της Λογιστικής. Η ελεγκτική (Ρογδάκη, 2004) είναι ο κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Ως επιστήμη η Ελεγκτική ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων των τρίτων. Οι ισχυρισμοί αυτοί αφορούν κατά κανόνα οικονομικά ζητήματα (Παπαστάθης, 2003).

Η ελεγκτική μέσω της διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα και κοινωνία. Η ελεγκτική εξελίσσεται συνεχώς και προσπαθεί να αποκτήσει τη δικής της οντότητα - ταυτότητα, προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, με επιστημονικές μεθόδους, υποδεικνύοντας συγχρόνως ρεαλιστικές λύσεις. Οι στόχοι της ελεγκτικής είναι οι εξής η εξασφάλιση της σωστής διοίκησης,

- η επίτευξη των στόχων των φορέων και των διοικήσεων των οργανισμών,
- η διασφάλιση των μετόχων και
- η γενικότερη «κοινωνική συνοχή» της επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα πρέπει να εξακριβωθεί ότι

1. Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, που εμφανίζονται στον ισολογισμό, υπήρχαν κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού και ότι τα έσοδα και τα έξοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης,
2. Οι λογιστικές καταστάσεις είναι πλήρεις, εμφανίζουν δηλαδή, όλα τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση και αναφέρονται στη συγκεκριμένη λογιστική χρήση,

3. Τα στοιχεία του ενεργητικού ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τα στοιχεία του παθητικού συνιστούν υποχρεώσεις της κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού,
4. Τα στοιχεία του ισολογισμού έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα επιβάλλουν οι λογιστικές αρχές και οι σχετικοί νόμοι,
5. Οι λογαριασμοί παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και τις διατάξεις των νόμων (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο). (Cai,1997)

Σε γενικές γραμμές ο έλεγχος θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα της οικονομικής διαχείρισης, ένα είδος ασφάλισης για τα λάθη, ακούσια ή εκούσια, χην κλοπή και την απάτη, η δε αμοιβή του ελεγκτή, το ασφάλιστρο.

Η ελεγκτική ως επιστήμη είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πιο βασικές επιστήμες της διοίκησης οικονομικών μονάδων, όπως την Οικονομική, τη Στατιστική, τη Νομική και την Πληροφορική. Από τις επιστήμες αυτές, η Ελεγκτική αντλεί τη σύγχρονη μεθοδολογία για την ικανοποιητική επίλυση θεμάτων που αναφέρονται στο υποκείμενο και το αντικείμενο των ελέγχων και στην ελεγκτική εργασία. (Karagiorgos et al., 2006)

Η ελεγκτική είναι, επίσης, τεχνική. Αξιοποιεί την καινούρια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό (π.χ. εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (π.χ. ελεγκτική διαδικασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

Συνεπώς, η σύγχρονη αντίληψη του ελέγχου κυριαρχείται από τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, εμπνέεται από την επιστήμη της Κυβερνητικής, γιατί διαθέτει μηχανισμούς αναπληροφόρησης (Feed-back) που επιτρέπουν στην επιχείρηση να παρακολουθεί την αποδοτικότητά της και να δρα επανορθωτικά, κάθε φορά που σημειώνονται παρεκκλίσεις της πορείας της από τα προϋπολογισμένα σχέδια και έτσι επιτυγχάνει άριστο έλεγχο της συνολικής αποτελεσματικότητας. (Κάντζος και Χονδράκη, 2006)

2.5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα:

- Το αντικείμενο του ελέγχου. Τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος¹ και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο. Ενδιαφερόμενοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες της επιχείρησης καθώς οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι συναλλασσόμενοι με αυτή.
- Το υποκείμενο του ελέγχου. Αφορά τον ελεγκτή, δηλαδή ποια πρόσωπα έχουν αναλάβει να διενεργούν τον έλεγχο, ποιες οι προδιαγραφές και τα προσόντα των ατόμων αυτών, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα.
- Τις ελεγκτικές διαδικασίες. Σε αυτές περιλαμβάνεται ο τρόπος και οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ελεγκτικό έργο επιστημονικού επιπέδου

Ο κλάδος της ελεγκτικής έχει θεσπίσει ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες όπως έχουν προκύψει από τις μεγάλες επιχειρήσεις της Ευρώπης και της Αμερικής. Οι διαδικασίες αυτές όρισαν και διαμόρφωσαν τα ευρωπαϊκά και αμερικάνικα πρότυπα και έτσι καθιερώθηκαν στις διεθνείς βιβλιογραφίες ως «Θέσεις Διεθνείς». Ύστερα από όλα αυτά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των οικονομικών καταστάσεων γίνονται με τις διαδικασίες που καθορίστηκαν διεθνώς. Οι αναλυτικές διαδικασίες αποτελούν ένα σημαντικό εργαλείο σε όλα τα στάδια του ελέγχου, δηλαδή στο σχεδιασμό του ελέγχου, στον ουσιαστικό έλεγχο και στην ολοκλήρωσή του. (Caramanis,1997). Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα όχι απλώς συστήνουν αλλά απαιτούν τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού και της τελικής αναθεώρησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Κατά τη διάρκεια του σχεδιασμού του ελέγχου οι αναλυτικές διαδικασίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, εφόσον σκοπός τους είναι να βοηθούν στο σχεδιασμό της φύσης, της διάρκειας και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την

απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων επί συγκεκριμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων ή ενός φάσματος συναλλαγών. (Φλιτούρης, 2007).

2.6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι όλες οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από την ομάδα ελέγχου για την διαμόρφωση της γνώμης και περιλαμβάνουν αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν από τις διαδικασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η ομάδα ελέγχου χρησιμοποιεί έναν ή περισσότερους τρόπους διενέργειας των ελεγκτικών διαδικασιών για τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων (Taylor and Glezen, 1997). Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα κατηγοριοποιούν τους τύπους των ελεγκτικών τεκμηρίων στις ακόλουθες κατηγορίες :

α) Έρευνα (Inquiry)

Η έρευνα αφορά την λήψη πληροφοριών, είτε προφορικά με συζητήσεις με το προσωπικό της εταιρείας, είτε γραπτά από υποστηρικτικά έγγραφα. Αυτή η διαδικασία είναι χρήσιμη για τον έλεγχο όλων των ισχυρισμών της Διοίκησης. Ωστόσο, η έρευνα από μόνη της δεν παρέχει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για να εντοπίσει μια ουσιώδη ανακρίβεια ή να ελέγξει την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Κατά συνέπεια, άλλα αποδεικτικά τεκμήρια πρέπει να επιβεβαιώσουν αυτά που αποκτήθηκαν από την έρευνα.

β) Αναλυτικές Διαδικασίες (Analytical Procedures)

Η ομάδα ελέγχου χρησιμοποιεί αναλυτικές διαδικασίες για να αναλύσει τις πληροφορίες που έλαβε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ώστε να αναζητήσει ελεγκτικά τεκμήρια ως προς την πληρότητα, την ακρίβεια και την εγκυρότητα των πληροφοριών που περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η ανάλυση του υπολοίπου ενός λογαριασμού ισοζυγίου δείχνει τι βρίσκεται πίσω από ένα κονδύλι των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ακολουθεί η σύγκριση με το υπόλοιπο που θα ήταν αναμενόμενο βάσει των πληροφοριών και της εικόνας που έχει σχηματίσει ο ελεγκτής για της εταιρεία. Μερικές φορές, οι αναλυτικές διαδικασίες είναι ένα προκαταρκτικό στάδιο που προηγείται από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό των υπολοίπων των λογαριασμών που απαιτούν περισσότερες ελεγκτικές διαδικασίες σε βάθος.

γ) Επισκόπηση (Inspection)

Η επισκόπηση αφορά την εξέταση, τον εντοπισμό και την επαλήθευση αρχείων ή άλλων εγγράφων, διαδικασιών ή συναλλαγών. Η επισκόπηση των εγγράφων παρέχει περαιτέρω στοιχεία ως προς τους ισχυρισμούς που ελέγχονται. Για παράδειγμα, η επισκόπηση της επιστολής του δικηγόρου θα παρέχει κάποια ελεγκτικά τεκμήρια για την ύπαρξη εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων. Η επισκόπηση μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια ως προς το υπόλοιπο κονδυλίου των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως για παράδειγμα αποτελεί η επισκόπηση της διαδικασίας απογραφής των αποθεμάτων της εταιρείας στο τέλος της χρήσης.

δ) Παρατήρηση (Observation)

Παρατήρηση αποτελείται η παρακολούθηση της διαδικασίας από το μέλος της ελεγκτικής ομάδας την στιγμή που εκτελείται από εργαζόμενο της ελεγχόμενης εταιρείας, προκειμένου να υπάρξει κατανόηση σχετικά με:

- το ποιος εκτελεί τη διαδικασία,
- πότε εκτελείται,
- πόσο σωστά εκτελείται η διαδικασία

ε) Επιβεβαίωση (Confirmation)

Η επιβεβαίωση είναι μια διαδικασία με την οποία η ομάδα ελέγχου λαμβάνει ελεγκτικά τεκμήρια μέσω της απευθείας απάντησης συνήθως από τρίτους συνεργάτες της εταιρείας για την παροχή πληροφοριών. Οι επιβεβαίωση είναι κυρίως γραπτή, και μπορεί να περιλαμβάνει και δειγματοληψία. Αν και επιβεβαίωση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να ελεγχθούν όλες οι διαβεβαιώσεις, κυρίως χρησιμοποιείται για την επιβεβαίωση της ύπαρξης ενός υπολοίπου (existence), καθώς και για δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και τις υποχρεώσεις.

στ) Επανυπολογισμός (Recalculation)

Ο επανυπολογισμός συνίσταται στην επαλήθευση της μαθηματικής ακρίβειας των εγγράφων ή των αρχείων και στον εκ νέου υπολογισμό των ποσών που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Μπορεί να περιλαμβάνει επανυπολογισμό στοιχείων, όπως τα έξοδα απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων και την επαλήθευση της μαθηματικής ακρίβειας των εγγραφών στην γενική λογιστική.

ζ) Επανεκτέλεση (Reperformance)

Η επανεκτέλεση μίας διαδικασίας συμβαίνει όταν η ομάδα ελέγχου εκτελεί ανεξάρτητη διαδικασίες που εκτελούνται ως μέρος του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρείας. (Simon and Hatherly D,2009). (Auditing Practices Committee, 1980)

2.7 ΣΥΝΟΨΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο αναλύεται ο ορισμός της ελεγκτικής, η ιστορική αναδρομή της ελεγκτικής, η ελεγκτική διαδικασία καθώς και τα ελεγκτικά τεκμήρια. Η ελεγκτική δεν έχει κάποιο συγκεκριμένο ορισμό όμως αυτό που επικρατεί γενικότερα είναι ότι αποτελείται από τις γενικές αρχές και τους παραγώγους κανόνες, αλλά και τις επιμέρους τεχνικές και διαδικασίες ελέγχου που χρησιμοποιούνται στην εκπλήρωση του σκοπού της ελεγκτικής στα πλαίσια της ευρύτερης οικονομικής ανθρώπινης δραστηριότητας. Η ελεγκτική διαδικασία εξετάζει το υποκείμενο του ελέγχου, το αντικείμενο του ελέγχου και τις ελεγκτικές διαδικασίες. Σύμφωνα με τα προηγούμενα τα ελεγκτικά τεκμήρια χωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες όπως η έρευνα, ο Επανυπολογισμός, επανεκτέλεση επιβεβαίωση, παρατήρηση, επισκόπηση και αναλυτικές διαδικασίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται αναφορά στα στάδια ελέγχου που χρησιμοποιούνται κατά την ελεγκτική διαδικασία. Πιο συγκεκριμένα αναλύεται η μεθοδολογία για κάθε στάδιο ελέγχου και εξετάζεται η σημαντικότητα τους καθώς και η σειρά με την οποία πρέπει να γίνονται. Επίσης γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα ΔΠΕ.

3.2. ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΙΣΜΟΣ

Ο έλεγχος είναι μια ιδιαίτερα πρακτική εργασία και διαφοροποιείται ανάλογα με το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ωστόσο κάποια γενικά στάδια ελέγχου είναι κοινά για όλες τις επιχειρήσεις. Αυτά είναι τα εξής:

1. Σχεδιασμός και προγραμματισμός του ελέγχου,
2. Εκτίμηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου — Εκτίμηση γενικών κινδύνων,
3. Έλεγχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
4. Έλεγχος τεκμηρίωσης των συναλλαγών και των υπολοίπων λογαριασμών (περιορισμένος ή εκτεταμένος ανάλογα με τα αποτελέσματα του ελέγχου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου),
5. Έλεγχος των οικονομικών λογιστικών καταστάσεων

6. Διαμόρφωση και έκφραση γνώμης για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων δημιουργία πιστοποιητικού ορκωτού λογιστή. (Simon και Hatherly, 2009), (BDO, 2010)

3.3. ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΤΥΧΗΜΕΝΩΝ ΣΤΑΔΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για να σχεδιασθεί ένα κατάλληλο ελεγκτικό πρόγραμμα που να καταφέρει να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο στο αποδεκτό επίπεδο που έχει οριστεί βάσει του επιπέδου σημαντικότητας, θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να έχει κατανοήσει πλήρως την ελεγχόμενη εταιρεία και το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται. Οι πληροφορίες που λαμβάνει η ελεγκτική ομάδα από την κατανόηση της ελεγχόμενης εταιρείας χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια. Επίσης, η κατανόηση της ελεγχόμενης εταιρείας θα βοηθήσει στον προσδιορισμό της φύσης, της έκτασης και του χρονοδιαγράμματος των ελεγκτικών διαδικασιών που θα χρησιμοποιηθούν για την αντιμετώπιση των κινδύνων. (Barker and Imam, 2008).

Η κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της βοηθά να:

- εντοπιστούν οι τομείς που μπορεί να χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή (δηλαδή, σημαντικοί κίνδυνοι),
- γίνει κατανοητή η διαδικασία της λογιστικής παρακολούθησης, δηλαδή η καταγραφή, επεξεργασία και αποθήκευση των λογιστικών δεδομένων,
- εντοπιστούν σημαντικές εκτιμήσεις, όπως η αποτίμηση των αποθεμάτων, πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις, και το ποσοστό ολοκλήρωσης των μακροπρόθεσμων συμβάσεων,
- εντοπιστούν καταστάσεις που απαιτούν την κρίση της Διοίκησης όπως ο

- μέθοδος που ακολουθείται για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων,
- γίνουν κατανοητοί οι ισχυρισμοί της Διοίκησης ως προς την επιλογή των κατάλληλων λογιστικών αρχών που εφαρμόζονται και την επάρκεια της παρουσίασης και των γνωστοποιήσεων επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στη συνέχεια ο ελεγκτής θα πρέπει να ψάξει όλες τις πηγές που θα μπορέσουν να του δώσουν πληροφορίες για την ελεγχόμενη οντότητα, οι οποίες μπορεί να είναι εντός και εκτός της εταιρείας. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο ένας αρχικός έλεγχος σε νέο πελάτη απαιτεί πολύ περισσότερο χρόνο για να διενεργηθεί, καθώς ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει όλη αυτή την πληροφορία για την επιχείρηση και το περιβάλλον της. Οι κύριες πηγές απόκτησης πληροφοριών σχετικά με την εταιρεία και το περιβάλλον της είναι αποτελούν συνήθως οι εξής:

- Η Διοίκηση και οι συζητήσεις με τα μέλη της Διοίκησης,
- Η ιστοσελίδα της επιχείρησης,
- Επισκόπηση των εγκαταστάσεων της εταιρείας,
- Προκαταρκτικές Αναλυτικές Διαδικασίες,
- Αναζητήσεις και δημοσιεύματα στο διαδίκτυο για την επιχείρηση και τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται,
- Κλαδικές μελέτες,

Έχοντας, συγκεντρώσει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, ώστε να έχει αποκτήσει μία πλήρη εικόνα για την δραστηριότητα της εταιρείας, η ομάδα ελέγχου έχει εντοπίσει τους κινδύνους πιθανών ουσιωδών σφαλμάτων επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και βάσει αυτών θα σχεδιάσει τις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να διενεργηθούν για να καλύψουν τους κινδύνους που εντοπίστηκαν. Στο σημείο αυτό ο σχεδιασμός του ελέγχου έχει ολοκληρωθεί, ο ελεγκτικός κίνδυνος έχει εντοπιστεί και βάσει αυτού η ομάδα ελέγχου έχει επιλέξει τις ελεγκτικές διαδικασίες τις οποίες θα ακολουθήσει στην συνέχεια, για να μπορέσει να ανταποκριθεί στο επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου που προσδιορίστηκε. (Karagiorgos, Pazarskis and Christodoulou, 2007).

Το πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να συζητηθεί με τη Διοίκηση και τους υπευθύνους για την διακυβέρνηση της ελεγχόμενης εταιρείας για να διασφαλίσει ότι η ομάδα

ελέγχου θα λάβει την κατάλληλη βοήθεια και ότι οι προσδοκίες της Διοίκησης είναι σύμφωνες με το πρόγραμμα ελέγχου. Η Διοίκηση επίσης, θα πρέπει να γνωρίζει το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης των ελεγκτικών διαδικασιών και της ολοκλήρωσης του ελέγχου. (BDO, 2010)

3.4. ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν ένα «ελεγκτικό πλαίσιο» που καθορίζει αρχές και διαδικασίες εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται, υπό την εποπτεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών “IFAC”, από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης “IAASB”.

Τα Πρότυπα πραγματεύονται αφενός τις γενικές ευθύνες του ελεγκτή, αφετέρου διάφορα ζητήματα για τον ελεγκτή σχετικά με την εκπλήρωση των ευθυνών σε συγκεκριμένα θέματα. Σε κάθε ξεχωριστό ΔΠΕ αναφέρονται ρητά το πεδίο εφαρμογής, η ημερομηνία έναρξης ισχύος και κάθε ειδικός περιορισμός της εφαρμογής αυτού. Σε γενικές γραμμές ο ελεγκτής επιτρέπεται να εφαρμόζει ένα ΔΠΕ πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος που καθορίζεται σε αυτό, εκτός και αν ορίζεται διαφορετικά στο ΔΠΕ. Τα παρακάτω πρότυπα ελέγχου είναι αυτά που σχετίζονται με τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας

- ΔΠΕ 210, Συμφωνώντας τους όρους αναθέσεων ελέγχου

Σκοπός του ελεγκτή είναι να αποδέχεται ή να συνεχίζει μια ανάθεση ελέγχου μόνο όταν η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεστεί, έχει συμφωνηθεί μέσω:

α) της διαπίστωσης ότι υπάρχουν προϋποθέσεις για έλεγχο

β) της επιβεβαίωσης ότι υπάρχει μια κοινή κατανόηση περί των όρων ανάθεσης ελέγχου μεταξύ Ελεγκτή και Διοίκησης, όπου και συντρέχει περίπτωση, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση

- ΔΠΕ 220, Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να εφαρμόζει διαδικασίες δικλίδων ποιότητας στο επίπεδο ανάθεσης που παρέχουν στον ελεγκτή εύλογη διασφάλιση ότι:

- α) ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις
- β) η έκθεση του ελεγκτή που εκδίδεται είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις

- ΔΠΕ 230, Τεκμηρίωση Ελέγχου

Οι σκοποί του ελεγκτή είναι να παρέχει μια επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για της έκθεση του ελεγκτή και τεκμήρια ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις εφαρμοστέες και ρυθμιστικές απαιτήσεις

- ΔΠΕ 260, Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

Οι σκοποί του ελεγκτή είναι:

- α) να κοινοποιεί με σαφήνεια σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και μια στυλοψη του σχεδιασμένου πεδίου και του χρόνου ελέγχου
- β) να αποκτά από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο
- γ) να παρέχει σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο και είναι σημαντικές και σχετικές με την ευθύνη τους
- δ) να προάγει αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπευθύνων για την διακυβέρνηση

- ΔΠΕ 300, Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων

Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος να σχεδιάσει τον έλεγχο έτσι ώστε αυτός να διενεργηθεί με αποτελεσματικό τρόπο

- ΔΠΕ 315, Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος , είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λαθος, σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης και ισχυρισμού μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, παρέχοντας έτσι βάση για τον σχεδιασμό και την υλοποίηση αντιδράσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

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

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να εφαρμόσει κατάλληλα με την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.

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

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να αξιολογεί:

α) την επίδραση των σφαλμάτων που εντοπίζονται στον έλεγχο

β) την επίδραση μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις

- ΔΠΕ 500, Ελεγκτικά τεκμήρια

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο που τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να δύναται να εξάγει λογικά συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει την γνώμη του

- ΔΠΕ 505, Εξωτερικές επιβεβαιώσεις

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι όταν χρησιμοποιεί διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης, είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί τέτοιες διαδικασίες για την απόκτηση σχετικών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων

- ΔΠΕ 510, Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης

Κατά την διάρκεια μιας αρχικής ανάθεσης ελέγχου σκόπός του ελεγκτή αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το αν :

α) τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν σφάλματα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου

β) οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου ή οι μεταβολές αυτών λογιδτικοποιούνται κατάλληλα και παρουσιάζονται επαρκώς και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς

- ΔΠΕ 520, Αναλυτικές διαδικασίες

Οι σκοποί του ελεγκτή είναι να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια κατά την χρήση αναλυτικών διαδικασιών και να εκτελεί κοντά στο τέλος του ελέγχου αναύτικές διαδικασίες που τον βοηθούν στην διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση της οντότητας απο τον ελεγκτή

- ΔΠΕ 530, Δειγματοληψία ελέγχου

Ο σκοπός του ελεγκτή όταν χρησιμοποιεί δειγματοληψία ελέγχου, είναι η παροχή λογικής βάσης για τον ελεγκτή για να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με τον πλυθυσμό από τον οποίο επιλέγεται το δείγμα

- ΔΠΕ 580, Έγγραφες διαβεβαιώσεις

Οι στόχοι του ελεγκτή είναι :

α) να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από την διοίκηση και από τους υπευθύνους για την διακυβέρνηση ότι πιστεύουν πως εκπλήρωσαν τις ευθύνες τους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων για την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται από τον ελεγκτή

β) να υποστηρίζει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ή με συγκεκριμένους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, με έγγραφες διαβεβαιώσεις εάν θεωρηθούν απαραίτητες

γ) να αντιδράσει δεόντως στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που παρέχονται από την διοίκηση και κατά περίπτωση από τους υπευθύνους για την διακυβέρνηση ή στην περίπτωση που δεν παρέχονται τις λεγόμενες διαβεβαιώσεις που ζητήθηκαν από τον ελεγκτή

- ΔΠΕ 610, Χρησιμοποιώντας την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών

Οι σκοποί του εξωτερικού ελεγκτή, όπου η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι να :

α) να προσδιορίσει εάν και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να χρησιμοποιηθεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών

β) εάν χρησιμοποιήσει αυτή τη συγκεκριμένη εργασία να καθορίσει σε ποιο βαθμό είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου

- ΔΠΕ 620, Χρησιμοποιώντας την εργασία του ειδήμονα

Οι σκοποί του ελεγκτή είναι να καθορίσει εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδήμονα και εάν χρησιμοποιήσει αυτή τη συγκεκριμένη εργασία να καθορίσει σε ποιο βαθμό είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγκτη (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012). (BDO, 2010)

3.4 ΣΥΝΟΨΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο γίνεται ανάλυση του ορισμού των σταδίων ελέγχου, των παραγόντων για επιτυχημένα στάδια ελέγχου και των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Γενικά τα στάδια ελέγχου αποτελούνται από τον Σχεδιασμό και προγραμματισμό του ελέγχου, την εκτίμηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, την εκτίμηση γενικών κινδύνων, τον έλεγχο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τον έλεγχο τεκμηρίωσης, τον έλεγχο των οικονομικών λογιστικών καταστάσεων και την έκφραση ελεγκτικής γνώμης. Οι σημαντικότεροι παράγοντες για

την επιτυχία των σταδίων ελέγχου είναι η κατανόηση της ελεγχόμενης οντότητας και η συλλογή όλων των απαραίτητων πληροφοριών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4. ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο θα πραγματοποιηθεί η αρθρογραφική επισκόπηση της μελέτης. Ειδικότερα, θα παρατεθούν στοιχεία από μελέτες που πραγματοποιήθηκαν κατά τα προηγούμενα έτη και οι οποίες σχετίζονται με την διαδικασία ελέγχου και συγκεκριμένα τα στάδια ελέγχου. Ο σκοπός του εν λόγω κεφαλαίου είναι η σε βάθος κατανόηση του θέματος.

4.2. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗΣ

Η ελεγκτική εταιρία KPMG το 2017 έκανε μια έρευνα για τα τρία στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας τα οποία απαρτίζονται από την Εκτίμηση, την Εξέταση και την Ολοκλήρωση. Σύμφωνα με την KPMG ο έλεγχος είναι ένας επίσημος έλεγχος των οικονομικών λογαριασμών ενός ατόμου, μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Ένας εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται από μέλη του ίδιου οργανισμού ή επιχείρησης και ένας εξωτερικός έλεγχος μπορεί να διεξάγεται από ρυθμιστικό φορέα ή κυβερνητική υπηρεσία. Υπάρχουν τρία συγκεκριμένα βήματα στη διαδικασία ελέγχου που πρέπει να ακολουθηθούν για να εξασφαλιστεί ένας επιτυχής έλεγχος.

1: Εκτίμηση

Στην αρχή κάθε ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει τον πελάτη του. Σκοπός αυτής της διαδικασίας είναι να εκτιμηθεί ο κίνδυνος οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν ουσιώδη ανακρίβεια λόγω:

- τη φύση της επιχείρησης του πελάτη
- τον κλάδο στον οποίο λειτουργεί ο πελάτης
- το επίπεδο ανταγωνισμού εντός αυτού του κλάδου
- τους πελάτες και τους προμηθευτές
- το ρυθμιστικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί ο πελάτης

2: Εξέταση

Οι διαδικασίες ελέγχου είναι σημαντικές για να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εργασίες ελέγχου γίνονται δεόντως, αποδεικνύονται και υποστηρίζουν τα πορίσματα του ελέγχου.

Σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα, θα πρέπει να διασφαλίσετε ότι η ομάδα ελέγχου διαθέτει κατάλληλο πρόγραμμα διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας. Αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία όπως πρότυπα και μεθοδολογία, την κατάρτιση, την ανάπτυξη και την εποπτεία προγραμματισμό εκχώρησης και παροχή πόρων, πρωτόκολλο, τεχνολογία επικοινωνίας και αναφοράς, αναθεώρηση και βελτίωση. Κατά την οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων, ο πελάτης θα κλείσει τους λογαριασμούς του για την περίοδο οικονομικής πληροφόρησης. Τα στοιχεία εσόδων και εξόδων πρέπει να περιλαμβάνουν όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου και να αποκλείσουν συναλλαγές που σχετίζονται με άλλες περιόδους. Τα υπόλοιπα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα σχετικά στοιχεία, οι δεδουλευμένοι τόκοι πρέπει να είναι πλήρεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να αντανακλούν

με ακρίβεια και απόλυτη πιθανή μελλοντική υποχρέωση. Από την άποψη του ελέγχου, υπάρχει κίνδυνος οι διαδικασίες κλεισίματος του πελάτη να είναι ανεπαρκείς.

Ένας ελεγκτής ανησυχεί για το γεγονός ότι οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταγραφεί στη σωστή λογιστική περίοδο. Αυτή είναι η ευθύνη εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. Είναι ευθύνη του ελεγκτή να διασφαλίσει ότι ο πελάτης του έχει εφαρμόσει κατάλληλα τις διαδικασίες κλεισίματος.

Ο ελεγκτής θα καθορίσει τον κίνδυνο που συνδέεται με τις διαδικασίες κλεισίματος του πελάτη του. Εάν υπάρχουν σημαντικά λάθη, όταν οι διαδικασίες κλεισίματος είναι ανεπαρκείς και οι συναλλαγές δεν καταγράφονται πάντα κατά την αντίστοιχη περίοδο αναφοράς, ο ελεγκτής θα προγραμματίσει να δαπανήσει περισσότερο χρόνο για διεξαγωγή λεπτομερών δοκιμών γύρω από το τέλος του έτους.

3: Ολοκλήρωση

Παρόλο που φαίνεται να συμβαίνει αυτό στο τέλος του ελέγχου, μετά από την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, αυτό δεν συμβαίνει απαραίτητα. Η συμπλήρωση αναφέρεται απλώς σε όλα τα απαραίτητα καθήκοντα που πρέπει να ολοκληρωθούν πριν από τη λήψη της γνωμοδότησης ελέγχου και να ολοκληρωθούν οι διαδικασίες ελέγχου. Πολλά από τα παρακάτω καθήκοντα βρίσκονται σε εξέλιξη. Ξεκινώντας κατά τη φάση σχεδιασμού και συνεχίζοντας έως ότου υπογραφεί η έκθεση ελέγχου. Τα καθήκοντα περιλαμβάνουν την εξέταση: εναρκτήρια ισορροπία, συγκριτικές πληροφορίες, επόμενα συμβάντα και συνεχιζόμενη ανησυχία.

Επιπλέον, υπάρχουν ορισμένα καθήκοντα που συμβαίνουν φυσικά προς το τέλος της διαδικασίας ελέγχου, αφού ολοκληρωθούν όλες οι άλλες διαδικασίες. Αυτά περιλαμβάνουν: λήψη γραπτών δηλώσεων, την τελική επανεξέταση του φακέλου ελέγχου, και αξιολογώντας εντοπισθείσες ανακρίβειες.

Το 2015, η Jana Kritzinger, με την έρευνα Η χρήση αναλυτικών διαδικασιών στην διαδικασία ελέγχου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η χρήση των αναλυτικών διαδικασιών κατά την διενέργεια του ελέγχου θα βελτιώσουν τους ελέγχους στο μέλλον. Οι λόγοι που προκαλούν την αλλαγή στις μεθοδολογίες ελέγχου περί ανάπτυξης της εφαρμογής των αναλυτικών διαδικασιών είναι η υιοθέτηση μιας μεθοδολογίας ελέγχου επιχειρηματικού κινδύνου, τεχνολογικής ανάπτυξης και την ενσωμάτωση μη χρηματοοικονομικών Πληροφοριών σε έναν έλεγχο. Αυτοί οι παράγοντες επέτρεψαν στον ελεγκτή να ενσωματώσει τόσο τις οικονομικές όσο και τις μη οικονομικές πληροφορίες στη διαδικασία λήψης αποφάσεων και έτσι να αναπτύξει πιο συγκεκριμένες προσδοκίες. Έχουν διεξαχθεί πολυάριθμες μελέτες σε διάφορες χώρες σχετικά με την εφαρμογή των αναλυτικών διαδικασιών από τους ελεγκτές στη διαδικασία ελέγχου. Ο γενικός στόχος αυτής της μελέτης ήταν να ερευνηθεί την εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών από ελεγκτές στη διαδικασία ελέγχου. Τα ευρήματα αυτής της μελέτης, που προέκυψαν από την ανάλυση δεδομένων, έδειξαν ότι υπάρχει ανάγκη εφαρμογής αναλυτικών παραμέτρων επειδή αυτό προσθέτει αξία στον έλεγχο και μπορεί να αποδυναμώνει την αποτελεσματικότητα και την αποτελεσματικότητά του. Ωστόσο, πολλές προκλήσεις σχετίζονται με την εφαρμογή αναλυτικών προτάσεων. Τα ευρήματα ανέφεραν επίσης ότι η εφαρμογή αναλυτικών παραμέτρων εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα και την ακεραιότητα των δεδομένων των πελατών και ότι είναι δύσκολο να ληφθούν αξιόπιστα δεδομένα για την ανάπτυξη μιας προσδοκίας. Παρατηρήθηκε επίσης, από τα συμπεράσματα ότι οι ελεγκτές δεν είναι σίγουροι για τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αναλυτικές προτάσεις εξαιτίας έλλειψης καθοδήγησης στα ελεγκτικά πρότυπα όσον αφορά την έκταση της διαβεβαίωσης που μπορεί να τεθεί σε αναλυτικές διαδικασίες και τον τρόπο εφαρμογής της επαγγελματικής κρίσης για την εξαγωγή συμπερασμάτων. Η αρμοδιότητα των ελεγκτών για τη διεξαγωγή αναλυτικών πορισμάτων τους περιορίζει την εφαρμογή αυτών των διαδικασιών. φαίνεται ότι υπάρχει ένα κενό μεταξύ των μελετών της πανεπιστημιακής και της ελεγκτικής πρακτικής σχετικά με την εφαρμογή αναλυτικών προδιαγραφών και τη χρήση της τεχνολογίας των πληροφοριών.

Το 2013, δημοσιεύτηκε το άρθρο Τα 5 στάδια ελέγχου από το Guidelines and audit implementation network, σύμφωνα με το οποίο τα 5 στάδια ελέγχου είναι τα εξής:

Στάδιο 1 - Προετοιμασία για έλεγχο

Ο λόγος για τον έλεγχο μπορεί να προκύψει από ένα πρόβλημα που μπορεί να εντοπιστεί από την καθημερινή πρακτική, τις περιπτώσεις κηδεμόνων ή την εθνική πρακτική που οι άνθρωποι γνωρίζουν ή αισθάνονται την πρακτική θα μπορούσε να βελτιωθεί.

Στάδιο 2 - Επιλογή κριτηρίων

Το κριτήριο πρέπει να συντάσσεται ως δήλωση.

Στάδιο 3 - Μέτρηση της απόδοσης

Μετά τις περιοχές ανάλυσης δεδομένων που βρίσκονται κάτω από τα προκαθορισμένα πρότυπα μπορούν να εντοπιστούν, με τις επιδόσεις είτε να πέφτουν πάνω, κάτω είτε να παραμένουν παρόμοιες με τα προσδιορισμένα πρότυπα.

Στάδιο 4 - Βελτιώσεις

Από τις συστάσεις των τελικών εκθέσεων, οι βασικές συστάσεις πρέπει να διευθετηθούν σε ένα σχέδιο δράσης και να δοθούν στα κατάλληλα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως διευθυντικά στελέχη, συνδιοργανωτές, διευθυντές επαγγελματιών κ.λπ., για εφαρμογή.

Στάδιο 5 - Βελτίωση και επανεξέταση

Χωρίς επανελέγχιση είναι αδύνατο να διαπιστωθεί εάν οι εφαρμοζόμενες συστάσεις έχουν οδηγήσει σε βελτιωμένο επίπεδο φροντίδας. Ο κύκλος ελέγχου παρέχει έναν σαφή κατάλογο ελέγχου των συστατικών στοιχείων που απαιτούνται για την επιτυχή διεξαγωγή ενός έργου ελέγχου και είναι παρόμοιος με εκείνον των μοντέλων διαχείρισης αλλαγών όπως το οκταπλάσιο μοντέλο Kotter (1996). Υπάρχουν τρεις κύριοι τομείς που είναι: δημιουργώντας ένα κλίμα αλλαγής, εμπλέκοντας και επιτρέποντας σε ολόκληρο τον οργανισμό και τελικά την εφαρμογή και τη διατήρηση της αλλαγής.

Το 2012 ο McGraw-Hill πραγματοποίησε μια έρευνα σχετικά με τα στάδια ελέγχου. Αρχικά ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου ονομάζεται το σύνολο εκείνων των μέτρων ελέγχου που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μία επιχείρηση προκειμένου να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητές της, αποβλέποντας στην ικανοποίηση των σκοπών της επιχείρησης. Ο κύριος στόχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου κάθε οργανισμού είναι να τον βοηθήσει να πετύχει με τον αποδοτικότερο, αποτελεσματικότερο και οικονομικότερο τρόπο τους αντικειμενικούς του σκοπούς. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα κάνουν αναφορά στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου με το ελεγκτικό πρότυπο 4400 με τίτλο Αξιολόγηση των Κινδύνων και Δικλίδες Ασφαλείας. Το ελεγκτικό αυτό πρότυπο καθορίζει ότι "ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που να είναι επαρκές ώστε να του επιτρέψει να σχεδιάσει και να αναπτύξει αποτελεσματική προσέγγιση στον έλεγχο". Διακρίνουμε δύο μεγάλα υποσυστήματα εσωτερικού ελέγχου: τους λογιστικούς και τους διοικητικούς ελέγχους. Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν τις μεθόδους, τις διαδικασίες, τις τεχνικές και το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης, τα οποία στοχεύουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων και στην ακρίβεια και αξιοπιστία των πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Οι διοικητικοί έλεγχοι δεν ασχολούνται με τις οικονομικές καταστάσεις και περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων το σχέδιο οργάνωσης της επιχείρησης, τις κατευθυντήριες γραμμές της διοίκησης, τις πολιτικές, τους κανονισμούς και τις εγκυκλίους καθορισμού αρμοδιοτήτων και παροχής εξουσιοδοτήσεων για τη διενέργεια συναλλαγών και τη λήψη αποφάσεων. Γι' αυτό και οι διοικήσεις των επιχειρήσεων καθιερώνουν διοικητικούς ελέγχους προκειμένου να διασφαλίσουν ισχυρό εσωτερικό έλεγχο σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης, λειτουργική αποτελεσματικότητα, και συμμόρφωση προς τις πολιτικές της. Τα συστατικά στοιχεία, από τα οποία αποτελείται ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι: το περιβάλλον του ελέγχου (ακεραιότητα και ηθικές αξίες, διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού, έμφαση που δίνεται στη συνεχή βελτίωση του ελέγχου, οργανωτική δομή και τρόπος λήψης αποφάσεων), η εκτίμηση των κινδύνων που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από την οικονομική μονάδα, οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου (μέτρηση και αξιολόγηση επιδόσεων, επεξεργασία πληροφοριών, φυσικοί έλεγχοι, διαχωρισμός καθηκόντων), τα

συστήματα επικοινωνίας και πληροφόρησης (το λογιστικό πληροφοριακό σύστημα) και τέλος, η παρακολούθηση και διαχείριση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε συχνά χρονικά διαστήματα. Σχεδίαση ελέγχου: περιλαμβάνει όλα τα θέματα, τα οποία πρέπει να εξετάσει ο ελεγκτής, για να αναπτύξει μια συνολική στρατηγική και ένα σχέδιο για τη διεξαγωγή της διαδικασίας. Η διαδικασία ξεκινάει έχοντας ο ελεγκτής επαρκείς γνώσεις, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού συστημικού ελέγχου. Με αυτές τις πληροφορίες ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει τυχόν κινδύνους από ανακρίβειες, οι οποίες είναι πιθανό να επηρεάσουν το τελικό αποτέλεσμα. Ένα πολύ σημαντικό κομμάτι του σχεδίου, που δεν αναφέρεται καθόλου, είναι η γενική διοίκηση (πχ. Ο προγραμματισμός των μελών της ομάδας).

Ο Εσωτερικός έλεγχος διαχωρίζεται σε τέσσερα τμήματα:

- Γενικά χαρακτηριστικά
- Διαδικασίες που σχετίζονται με τον έλεγχο
- Κατανόηση των σχετικών ελέγχων και της διαδικασίας αυτής
- Στοιχεία εσωτερικού ελέγχου (έλεγχος του περιβάλλοντος, αξιολόγηση κινδύνου, σύστημα πληροφοριών, δραστηριότητες ελέγχου, έλεγχος – παρακολούθηση της διαδικασίας).

Το σχέδιο ελέγχου είναι πιο λεπτομερειακό. Γίνεται σε αυτό μια περιγραφή της φύσης, του χρονικού πλαισίου και της σχεδιαζόμενης έκτασης του κινδύνου αρχικά, αλλά και για το στάδιο της επιβεβαίωσης των συναλλαγών και των ισοζυγίων. Η συγκεκριμένη διαδικασία πρέπει να εξετάσει τον τρόπο διεξαγωγής του ελέγχου, ώστε να πραγματοποιηθεί με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Η συλλογή των δεδομένων γίνεται μέσω δοκιμαστικών ελέγχων και ουσιαστικών διαδικασιών. Μετά από όλες αυτές τις διαδικασίες ο ελεγκτής πρέπει να βγάλει κάποιο συμπέρασμα και να διατυπώσει την άποψη του. Η διαδικασία ολοκληρώνεται με ποιοτικούς ελέγχους, όπως ενδείκνυται από το πρότυπο ISQCI, ISA 220.

Το 2011 ο Thomas P. DiNaroli με την έρευνα που έκανε διαπίστωσε ότι η ελεγκτική είναι ένας ιδιαίτερος επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών και οικονομικών

επιστημών, ο οποίος πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, προϋποθέσεις και όρους για τη διενέργεια του ελέγχου σε οποιαδήποτε επιχείρηση, οικονομική μονάδα ή φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και την ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού. Η ελεγκτική ως μέρος της οικονομικής – διοικητικής των επιχειρήσεων είναι συγχρόνως τόσο επιστήμη όσο και τεχνική. Επιστήμη διότι μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς νέα γνώση και τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση, ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει εις πέρας την αποστολή της. Σύμφωνα με τον Thomas P. DiNaroli οι έλεγχοι χωρίζονται σε δύο μέρη: τον εσωτερικό έλεγχο και τον έλεγχο αποδόσεων. Επίσης η διαδικασία ελέγχου είναι ένα αναπόσπαστο κομμάτι του συστήματος ελέγχου και ισοζυγίου της κυβέρνησης, το οποίο παρέχει έναν στόχο, μια ανεξάρτητη αναθεώρηση της επιστασίας του προγράμματος και της ενίσχυσης της λογοδοσίας στους πολίτες της. Για να πραγματοποιηθεί η αποστολή αυτή χρειάζονται τα ακόλουθα βήματα:

Να επιτραπεί από τις τοπικές κυβερνήσεις και τα σχολεία η διατήρηση ή η βελτίωση της δημοσιονομικής υγείας, αυξάνοντας την αποτελεσματικότητα, τη διαχείριση των δαπανών, τη βελτίωση της παροχής υπηρεσιών και τη λογιστικοποίηση και προστασία των περιουσιακών στοιχείων. Προώθηση των μεταρρυθμίσεων του κράτους και της σωστής διακυβέρνησης σε κοινότητες όλης της επικράτειας, παρέχοντας ενημερωμένους τοπικούς κυβερνητικούς και σχολικούς υπαλλήλους και τεχνική βοήθεια.

Σύμφωνα με το άρθρο 'Κατανόηση της ελεγκτικής διαδικασίας' τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας είναι τα εξής:

- Έρευνα και συλλογή στοιχείων
- Συνδιάσκεψη εισόδου
- Έρευνα προκαταρκτικού ελέγχου
- Φάση πεδίου εργασίας
- Προκαταρκτικά πορίσματα ελέγχου
- Αποχώρηση
- Επίσημη τοπική απάντηση

Το 2009 οι Marius POPA, Christian TOMA με το άρθρο ‘‘Στάδια εξέλιξης της ελεγκτικής επιστήμης από καταναμημένα συστήματα πληροφορικής’’ παρουσιάζει στοιχεία σχετικά με τον τρόπο διεξαγωγής μιας διαδικασίας ελέγχου. Έχουν επισημανθεί τα ακόλουθα θέματα: η έννοια του ελέγχου, η ροή διαδικασίας, το πρόγραμμα και η οργάνωση του, οι κατηγορίες των διαδικασιών ελέγχου, τα στάδια και οι δραστηριότητες, καθώς και τα έγγραφα που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση αυτής. Στο συγκεκριμένο άρθρο ορίζεται η έννοια του ελέγχου μαζί με τα χαρακτηριστικά της και περιγράφεται ως ροές δραστηριοτήτων, στις οποίες υπάρχουν κάποια στάδια και βήματα που πρέπει να περάσει σε μια διαδικασία ελέγχου. Παρουσιάζεται ο ορισμός του προγράμματος ελέγχου, μαζί με τα στάδια που ακολουθήθηκαν σε αυτή τη διαχείριση του προγράμματος. Το έγγραφο περιέχει ταξινομήσεις των ελεγκτικών διαδικασιών, σύμφωνα με πολλές κριτικές και προσφέρει λεπτομέρειες αναφορικά με τις κατηγορίες των διαδικασιών ελέγχου. Η ελεγκτική διαδικασία πρέπει να διεξάγεται με αυστηρότητα, σύμφωνα με τα στάδια που καθορίζονται από τους ειδικούς, τα οποία περιλαμβάνονται στα τυποποιημένα έγγραφα. Κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας, τα μέλη της ομάδας δημιουργούν και συμπληρώνουν κάποια έγγραφα – έντυπα για να υποστηρίξουν την αναφορά του ελέγχου. Συμπεράσματα διεξάγονται στην αναφορά ελέγχου, τα οποία βασίζονται σε στοιχεία και παρατηρήσεις που λαμβάνονται στη διαδικασία ελέγχου.

Ένα σύστημα απαρτίζεται από τα εξής στοιχεία:

- Εισαγωγή
- Εξαγωγή
- Διαδικασία μετασχηματισμού
- Δομή και κατάσταση συστήματος

Ένα σύστημα πληροφορικής κάνει χρήση αυτόματων μεθόδων και μέσων συλλογής δεδομένων, μετάδοση, αποθήκευση και μετατροπή κεφαλαίων στη διαδικασία διαχείρισης της επιχείρησης.

Ροή δραστηριότητας:

- Επικεφαλής ομάδας ελέγχου
- Καθορισμός στόχων και κριτηρίων ελέγχου

- Καθορισμός σκοπιμότητας ελέγχου
- Καθορισμός της αρχικής επαφής με τον ελεγχόμενο
- Δραστηριότητα ελέγχου:
- Προετοιμασία σχεδίου ελέγχου
- Ανάθεση δραστηριοτήτων μεταξύ των μελών της ομάδας
- Προετοιμασία εγγράφων

Το 2008 ο Timo Wiander με το άρθρο Υλοποίηση του ISO/IEC 17799 στην πράξη παρουσιάζει εμπειρίες εφαρμογής στο πρότυπο ISO/IEC 17799. Παγκοσμίως αλλά και σε εθνικό επίπεδο τα πλέον έγκυρα και γενικής αποδοχής ελεγκτικά πρότυπα που καθορίζουν τη φύση, την έκταση και το στόχο της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου περιέχονται στα εκδοθέντα από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών "Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή Εσωτερικού Ελέγχου". Τα πρότυπα αυτά αποτελούν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία μετράται και αξιολογείται το έργο της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Με τα επαγγελματικά αυτά πρότυπα επιδιώκεται να παρουσιασθεί το έργο των εσωτερικών ελεγκτών όπως αυτό πρέπει να είναι στην πράξη, κατά την κρίση του Συμβουλίου του Ινστιτούτου που τα ενέκρινε. Οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν δημιουργήσει υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου ή σχεδιάζουν να δημιουργήσουν μια τέτοια υπηρεσία πρέπει να υιοθετήσουν και να υποστηρίξουν τα πρότυπα αυτά αναδεικνύοντάς τα ως βάση καθοδήγησης και μέτρησης των εργασιών της υπηρεσίας αυτής. Τα επαγγελματικά αυτά πρότυπα εξυπηρετούν τους εσωτερικούς ελεγκτές και τα ενδιαφερόμενα μέρη για τον εσωτερικό έλεγχο, καθώς με βάση αυτά οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αξιολογήσουν το επίπεδο της ποιότητας των δραστηριοτήτων τους. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο σκοπός του Κώδικα Ηθικής είναι να προωθήσει μία κουλτούρα ηθικής στο ελεγκτικό επάγγελμα σε παγκόσμιο επίπεδο, καθώς εφαρμόζεται και ισχύει τόσο για μεμονωμένα άτομα όσο και για εταιρίες που παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου. Η φάση της προκαταρκτικής εφαρμογής έδειξε ότι υπάρχει αντίσταση στην αλλαγή. Η μελέτη κατέδειξε ότι η έλλειψη πληροφοριών ήταν η ρίζα της αιτίας για αυτό. Η λύση του προβλήματος είναι η δραστική επικοινωνία. Αυτοί που διεξάγουν τις συνεντεύξεις μοιράστηκαν την ίδια οπτική, σύμφωνα με την οποία το πρότυπο ISO/IEC 17799 ταιριάζει απόλυτα με την υπάρχουσα πολιτιστική οργάνωση και μεταβάλλεται σε μια ασφαλή συμβουλευτική διαδικασία. Μετά τη φάση της εφαρμογής το εργαστήριο έχει αποκλειστικότητα και η λειτουργία συντήρησης

είναι ενδεικτικά σημαντική σε αυτό το στάδιο. Αυτή η μελέτη είναι σημαντική, καθώς παρέχει επαγγελματικές πληροφορίες για την εφαρμογή του προτύπου ISO/IEC 17799.

Το 2006 με το άρθρο 'Γνώση της ελεγκτικής μεθοδολογίας με έμφαση στην βασική διαδικασία' προτείνεται μια μεθοδολογία ελέγχου γνώσεων, η οποία έχει αναπτυχθεί ιδιαίτερα με έμφαση στην προσέγγιση της βασικής διαδικασίας. Κριτήρια οργάνωσης και διαχείρισης γνώσεων θεωρούνται για την επιλογή των βασικών διαδικασιών για έλεγχο.

Η μεθοδολογία του ελέγχου των γνώσεων προτείνει δέκα στάδια:

- Αποκάλυψη οργανωτικών στρατηγικών πληροφοριών και αναγνώριση οργανωτικών διαδικασιών.
- Αναγνώριση βασικής διαδικασίας οργάνωσης και καθορισμός κριτηρίων μετρήσεων.
- Καθορισμός προτεραιοτήτων και επιλογή βασικών διαδικασιών οργάνωσης.
- Εντοπισμός βασικών ατόμων.
- Συναντήσεις με ανθρώπους – κλειδιά.
- Απόκτηση γνωστικών δεικτών.
- Ανάλυση της ροής γνώσης.
- Χαρτογράφηση γνώσεων.
- Εκθέσεις γνωστικών ελέγχων.
- Συνεχής επαλήθευση γνώσης.

Εφαρμόζοντας αυτή τη στρατηγική κυκλικά, θα είναι μια αποτελεσματική τακτική για τον έλεγχο των βασικών γνώσεων μέσα στην οργάνωση και θα ανιχνεύσει μερικές ευκαιρίες για άμεση βελτίωση. Μετά την υλοποίηση της εφαρμογής ολοκληρωτικά, είναι πιθανό να γνωρίζουμε εάν ο οργανισμός έχει πολύτιμα ενεργητικά στοιχεία, ροή γνώσης και επαρκή οργανωτική ατμόσφαιρα για να υλοποιηθούν οι πρωτοβουλίες διαχείρισης της γνώσης.

Το 2004 ο Michael Power λέει ότι ο εσωτερικός έλεγχος με βάση τον κίνδυνο (στο εξής R.B.I.A) αποτελεί την μεθοδολογία που παρέχει τη διαβεβαίωση ότι το πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων λειτουργεί όπως απαιτεί το διοικητικό συμβούλιο. Η R.B.I.A. δεν περιλαμβάνει μόνο την προτεραιότητα των κινδύνων στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου αλλά ακόμη και την προτεραιότητα των τεστ στους εξατομικευμένους ελέγχους, από τη στιγμή που η προσπάθεια των δοκιμασιών (τεστ) είναι πιθανό να επικεντρωθεί στη διαχείριση των κινδύνων με ένα υψηλό αποτέλεσμα ελέγχου. Η R.B.I.A. αποσκοπεί στην παροχή διαβεβαίωσης αναφορικά με τις διαδικασίες διαχείρισης των κινδύνων, οι οποίες καλύπτουν όλους τους σημαντικούς κινδύνους που απειλούν τους στόχους του οργανισμού. Η R.B.I.A. ξεκινά με τους επιχειρηματικούς κινδύνους και στη συνέχεια εστιάζεται στους κινδύνους εκείνους που η διοίκηση εκτιμά ότι μπορεί να εμποδίσουν την επίτευξή τους. Η R.B.I.A. δεν αποκλείει την χρήση ελεγκτικών τεχνικών βασισμένων στα συστήματα ή τις διεργασίες, εφόσον οι συνθήκες το υπαγορεύουν. Αποτελεί ωστόσο μια προσέγγιση που εστιάζει στα θέματα που απασχολούν τον οργανισμό και στην παροχή διαβεβαίωσης πάνω στο πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων που έχει υιοθετηθεί. Τέλος, επιτρέπει στον εσωτερικό έλεγχο να συνδεθεί άμεσα με το πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων και να μοχλεύσει τις οποιεσδήποτε συνεργίες δημιουργούνται. Γίνεται έλεγχος του επιχειρηματικού κινδύνου με διαφορετικούς τρόπους, προσφέροντας διάφορες παραλλαγές στο ίδιο θέμα. Σχεδιάστηκε από τους κινδύνους των επιχειρήσεων του πελάτη και από τους κινδύνους, οι οποίοι σχετίζονται με τη διαδικασία ελέγχου. Συνδέεται επίσης, με τον κίνδυνο οικονομικών ζημιών και απώλειας της φήμης των ίδιων των ελεγκτών.

Τα κράτη ευημερίας, με συστήματα κοινωνικής ασφάλισης πάντα ανησυχούν για την διαχείριση πιθανών κινδύνων. Υπάρχει ακόμη μια παρατηρήσιμη αποστροφή σε σχολεία, πανεπιστήμια, νοσοκομεία και φιλανθρωπικές οργανώσεις και γι' αυτό η διαχείριση του κινδύνου για τα χρηματοοικονομικά έγινε ένα πολύ σημαντικό κομμάτι των ιδιωτικών δημόσιων συνεργασιών. Ο εσωτερικός έλεγχος προέκυψε, καθώς παρευρέθη στο επίκεντρο της οργανωτικής διακυβέρνησης. Κατηγορίες, όπως η φήμη, προέκυψαν για να χαρακτηρίσουν ένα καινούριο απειλητικό είδος για τους οργανισμούς. Έτσι καθιερώθηκε παντού η διαχείριση του κινδύνου και γι' αυτό χρήζει αυξημένης προσοχής στους πρωτογενείς φορείς (υγεία, οικονομία, φύση).

Το 2003 γίνεται από τους Laura F.Spria και Michael Page παρουσίαση μιας ραδιολογικής ανασκόπησης για τη φύση του εσωτερικού ελέγχου, ως χαρακτηριστικό στοιχείο της εταιρικής διακυβέρνησης στο ΗΝΩΜΕΝΟ Βασίλειο, αξιολογώντας την αξιοπιστία του, αφού διαχειρίζεται και τους πιθανούς κινδύνους. Το συγκεκριμένο άρθρο ερευνά την αλλαγή, κάνοντας χρήση κοινωνιολογικών προοπτικών για τους πιθανούς κινδύνους. Στο κείμενο αναφέρονται οι εξελίξεις στην εταιρική διακυβέρνηση με προτάσεις που σχετίζονται με την εκμετάλλευση ευκαιριών όσον αφορά την εγκατάσταση του πιθανού κινδύνου και τη διαχείριση αυτού, από ομάδες, οι οποίες επιθυμούν την πρόοδο των συμφερόντων τους. Τα τελευταία χρόνια στην διεθνή λογιστική πρακτική έχει εισαχθεί μια νέα μεθοδολογία γνωστή ως το μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου (Business Risk Model) ενώ παράλληλα εμφανίστηκαν και οι όροι ελεγκτική με βάση τον κίνδυνο ή ελεγκτική του επιχειρηματικού κινδύνου (risk based auditing) και εσωτερική ελεγκτική με βάση τον κίνδυνο (risk based internal auditing). Το σύνολο των μεγαλύτερων ελεγκτικών εταιριών φαίνεται να ακολουθεί την καινούρια μεθοδολογία ενσωματώνοντας ωστόσο σε διαφορετικό βαθμό την έννοια του επιχειρηματικού κινδύνου στις υπάρχουσες ελεγκτικές διαδικασίες. Επί της ουσίας η προσέγγιση του ελέγχου στην βάση των κινδύνων ουσιαστικά αποτελεί μια επέκταση ή μετεξέλιξη του ελεγκτικού κινδύνου και παρουσιάζεται να αποτελεί μια σημαντική καινοτομία με πολλές διαφορές κυρίως στην αντίληψη της έννοιας του κινδύνου.

Το ελεγκτικό μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου προσπαθεί να συνδυάσει και να εναρμονίσει από την μία πλευρά τις ελεγκτικές διαδικασίες και από την άλλη πλευρά την προσπάθεια της διοίκησης για την επίτευξη των επιχειρηματικών σκοπών. Το μεγαλύτερο μέρος των καινοτομιών που εισάγει η ελεγκτική του επιχειρηματικού κινδύνου συνίσταται στην εστίαση της μοντελοποίησης του κινδύνου στις επιχειρηματικές διαδικασίες ως τη βάση για την εγκαθίδρυση χρηματοοικονομικών αναφορών και αντιστοίχως ελεγκτικών δοκιμών (τεστ) εστιασμένων στον κίνδυνο.

Η χρήση της μεθοδολογίας του επιχειρηματικού κινδύνου βασίζεται σε τρεις υποθέσεις:

1. ο ελεγκτικός κίνδυνος εμπεριέχεται στον επιχειρηματικό κίνδυνο.

2. ο πιο οικονομικός και αποτελεσματικός τρόπος διαχείρισης του ελεγκτικού κινδύνου είναι η μελέτη του επιχειρηματικού κινδύνου.

3. η μελέτη του επιχειρηματικού κινδύνου δημιουργεί δυνατότητες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Το 2001 τα τεχνολογικά πλεονεκτήματα (internet, ηλεκτρονικό εμπόριο) έχουν αλλάξει τις επιχειρηματικές πρακτικές και τη διαδικασία εγγραφής και αποθήκευσης εμπορικών συναλλαγών. Θα δημιουργηθεί μια γλώσσα επέκτασης αναφοράς των επιχειρήσεων σύντομα, όσον αφορά το λογισμικό λογιστικής και αναφοράς, το οποίο θα επιτρέπει on-line προετοιμασία σε πραγματικό χρόνο, δημοσιεύσεις, εξετάσεις και εξαγωγή οικονομικών πληροφοριών. Έτσι, οι ανεξάρτητοι ελεγκτές πρέπει να χρησιμοποιούν συνεχείς, ηλεκτρονικούς ελέγχους, όταν οι περισσότερες πληροφορίες οικονομικού περιεχομένου υπάρχουν μόνο σε ηλεκτρονική μορφή, υπό τον έλεγχο λογιστικών συστημάτων σε πραγματικό χρόνο. Ο συνεχής έλεγχος και οι επιπτώσεις αυτού για τους ανεξάρτητους ελεγκτές περιλαμβάνουν εσωτερικούς ελέγχους και διαδικασίες ελέγχου.

Το 1998 σύμφωνα με το άρθρο για την ελεγκτική διαδικασία, στον έλεγχο περιλαμβάνονται τέσσερα στάδια:

- Σχεδίαση
- Προκαταρκτική επισκόπηση
- Έρευνα πεδίου
- Έκθεση ελέγχου

Κατά τη διάρκεια κάθε σταδίου της διαδικασίας ελέγχου η διαχείριση έχει την ευκαιρία να συμμετέχει. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η διαδικασία δουλεύει με καλύτερο τρόπο όταν η διαχείριση και ο εσωτερικός λογιστικός έλεγχος έχουν μια σταθερή σχέση εργασίας., βασισμένη στην καθαρή και τη συνεχόμενη επικοινωνία. Πολλά τμήματα θα επεκτείνουν αυτή τη σχέση εργασίας πέρα από τον συγκεκριμένο έλεγχο.

Στον παρακάτω πίνακα γίνεται περιληπτική ανασκόπηση των ερευνών :

Πίνακας 1 Περιληπτική ανασκόπηση ερευνών

ΣΥΓΓΡΑΦΕΑΣ	ΕΤΟΣ	ΘΕΜΑ	ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ
KPMG	2017	Τα τρία στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας	Ερευνητική
Jana Kritzinger	2015	Η χρήση αναλυτικών διαδικασιών στην διαδικασία ελέγχου	Ερευνητική
Guidelines and audit implementation network	2013	Τα 5 στάδια του ελέγχου	Άρθρο
McGraw-Hill	2012	Στάδια ελέγχου	Βιβλιογραφική έρευνα
Thomas P. DiNapoli	2011	Κατανόηση της ελεγκτικής διαδικασίας	Βιβλιογραφική έρευνα
Marius POPA, Christian TOMA	2009	Στάδια εξέλιξης της ελεγκτικής επιστήμης από κατανεμημένα συστήματα πληροφορικής	Ερευνητική
Timo Wiander	2008	Υλοποίηση του ISO/IEC 17799 στην πράξη – εμπειρίες στα στάδια ελέγχου	Ερευνητική
Alonso Perez-Soltero, Mario Barcelo- Valenzuela,	2006	Γνώση της ελεγκτικής μεθοδολογίας με έμφαση στην βασική διαδικασία	Βιβλιογραφική έρευνα

Gerardo Sanchez-Schmitz, Fernando Martin Rubio			
Michael Power	2004	Διαχείριση κινδύνου των πάντων	Βιβλιογραφική έρευνα
Laura F.Spria Michael Page	2003	Η επανεξέταση του εσωτερικού ελέγχου και η αλλαγή ρόλου του	Βιβλιογραφική έρευνα
Zabihollah Rezaee, Rick Elam, Ahmad Sharbatoghilie	2001	Συνεχής Ελεγκτική: η ελεγκτική του μέλλοντος	Βιβλιογραφική έρευνα
La Joya	1998	Η ελεγκτική διαδικασία	Βιβλιογραφική έρευνα

4.3 ΣΥΝΟΨΗ

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύονται άρθρα και έρευνες από ξένη βιβλιογραφία που σχετίζονται με την ελεγκτική επιστήμη και τα στάδια ελέγχου. Συγκεκριμένα τα άρθρα αναφέρονται στην διαχείριση κινδύνου, στην ελεγκτική επιστήμη, στην ελεγκτική διαδικασία, στην ελεγκτική του μέλλοντος, στον εσωτερικό έλεγχο και στην σημαντικότητα του ρόλου του, στην ελεγκτική μεθοδολογία, στα στάδια ελέγχου, στην εξέλιξη και κατανόηση της ελεγκτικής διαδικασίας, στην χρήση αναλυτικών διαδικασιών στην διαδικασία ελέγχου κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ – ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναφερθούν τα ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν από την βιβλιογραφία. Έπειτα, θα προσδιορισθεί ο πληθυσμός που αποτελεί το “target group” της έρευνας και το δείγμα, το υποσύνολο δηλαδή του πληθυσμού που θα χρειαστεί για τους ερευνητικούς σκοπούς και την εξαγωγή συμπερασμάτων. Αμέσως έπειτα θα περιγράψει η τεχνική δειγματοληψίας που επιλέχθηκε, για να ακολουθήσει η περιγραφή των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου που στάλθηκε στο δείγμα. Τελευταία στο κεφάλαιο γίνεται η περιγραφή της μεθοδολογίας για τη στατιστική ανάλυση του ερωτηματολογίου.

5.2. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ

Ο κλάδος της ελεγκτικής έχει θεσπίσει ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες όπως έχουν προκύψει από τις μεγάλες επιχειρήσεις της Ευρώπης και της Αμερικής. Οι διαδικασίες αυτές όρισαν και διαμόρφωσαν τα ευρωπαϊκά και αμερικάνικα πρότυπα και έτσι καθιερώθηκαν στις διεθνείς βιβλιογραφίες ως «Θέσεις Διεθνείς». Ύστερα από όλα αυτά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των οικονομικών καταστάσεων γίνονται με τις διαδικασίες που καθορίστηκαν διεθνώς. Με βάση τα παραπάνω και τα προηγούμενα η παρούσα ερευνητική μελέτη στοχεύει κατά κύριο λόγο στην διερεύνηση της ελεγκτικής διαδικασίας σαν σύνολο, δηλαδή όλη την έρευνα που κάνει μέχρι να φτάσει στην έκφραση γνώμης. Παράλληλος στόχος είναι να διερευνηθούν τα στάδια ελέγχου που

ακολουθεί ένας ελέγκτης και να επισημανθεί η σειρά με την οποία είναι πιθανόν ευκολότερο και αποδοτικότερο να γίνονται.

Τέλος, στόχος της εργασίας είναι και ο συσχετισμός των παραπάνω εννοιών μέσα από την προσωπική επαγγελματική εμπειρία των ορκωτών ελεγκτών. Πιο συγκεκριμένα γίνεται ο διαχωρισμός των σημαντικότερων σταδίων ελέγχου και των βημάτων που ακολουθεί ένας ελεγκτής ή μια ομάδα ελέγχου κατά την ελεγκτική διαδικασία σε θεωρητικό επίπεδο και συγκρίνεται με τα ευρήματα των ερωτηματολογίων.

5.3. ΠΛΗΘΥΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΕΙΓΜΑ

Γενικά πριν αρχίσω τη συλλογή πρωτογενών δεδομένων, επέλεξα το δείγμα της έρευνας από τον πληθυσμό στον οποίο επικεντρώνεται η έρευνα. Δείγμα είναι ένα αντιπροσωπευτικό υποσύνολο του πληθυσμού που επιλέγεται για ερευνητικούς σκοπούς και εξαγωγή συμπερασμάτων για το σύνολο του πληθυσμού. Για να είναι ένα δείγμα αντιπροσωπευτικό πρέπει τα κρίσιμα χαρακτηριστικά του να είναι τα ίδια με αυτά του πληθυσμού. Αυτό προσπάθησα να πετύχω με τον τυχαίο τρόπο επιλογής του δείγματος ανάμεσα στους ελεγκτές και το πολυπληθές μέγεθός τους (διανεμήθηκαν 90 ερωτηματολόγια και απαντήθηκαν 46). Φυσικά όσο πιο μεγάλο το δείγμα, τόσο πιο μεγάλη και η ακρίβεια εξαγωγής των συμπερασμάτων. Θεώρησα λοιπόν ότι το δείγμα ήταν αντιπροσωπευτικό διότι αυτοί που απείχαν δεν παρουσίαζαν κάποιο κοινό χαρακτηριστικό που θα μπορούσε να αλλοιώσει τα αποτελέσματα της έρευνας, προχώρησα σε γενικεύσεις των συμπερασμάτων της έρευνας στο σύνολο του πραγματικού πληθυσμού των ελεγκτών.

5.4. ΤΕΧΝΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑΣ

Η γενική περιγραφή της έρευνας περιέχει τα εξής:

- ο βηματισμός
- η χρονική περίοδος και η διάρκεια της διαδικασίας
- ζητήματα δεοντολογίας (πχ άδεια διεξαγωγής)
- ενδεχόμενη διεξαγωγή πιλοτικής έρευνας
- οι οδηγίες που δόθηκαν στους συμμετέχοντες
- πως συλλέχθηκαν τα δεδομένα
- όλα τα στοιχεία που θα επιτρέψουν την ακριβή επανάληψη της διαδικασίας

Στη συγκεκριμένη έρευνα χρησιμοποιήθηκε η απλή τυχαία δειγματοληψία που ορίζεται ως τη δυνατότητα κάθε μέλους του μελετώμενου πληθυσμού να επιλεγεί με την ίδια πιθανότητα. Στάλθηκαν ερωτηματολόγια τόσο σε έντυπη, όσο και σε ηλεκτρονική μορφή (e-mail) σε ορκωτούς ελεγκτές οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο ΕΛΤΕ. Η έρευνα ήταν ανώνυμη και γι' αυτόν τον λόγο υπήρχε τόσο αποτελεσματική ανταπόκριση από τους ελεγκτές χωρίς δυσκολία συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου. Μετά την συλλογή δεδομένων χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό εργαλείο SPSS για να γίνει η ανάλυση των δεδομένων και χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική στατιστική και η ανάλυση τετραγώνων. Η χρονική περίοδος αποστολής των ερωτηματολογίων στους ερωτώμενους και λήψης των απαντήσεων ήταν ένας μήνας. (Αύγουστος). Συνολικά η έρευνα διήρκησε 4 μήνες.

5.5. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΡΕΥΝΑΣ

Στόχος της έρευνας που διεξάχθηκε με τη χρήση του ερωτηματολογίου, είναι να αναδειχθούν τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας καθώς και να προσδιοριστεί η σημαντικότητα τους.

Επιλέχθηκε ποσοτική έρευνα και συγκεκριμένα έρευνα με ερωτηματολόγιο επειδή υπήρχε ανάγκη να αντληθούν μαζικά πολλές απαντήσεις και δοθούν κατευθύνσεις για μια πιο εστιασμένη έρευνα με εις βάθος συνέντευξη στο μέλλον. Τα πλεονεκτήματα του ερωτηματολογίου έναντι της συνέντευξης είναι τα ακόλουθα: γρήγορα αποτελέσματα με χαμηλό κόστος, εύκολη μέθοδος για την επίλυση όλων σχεδόν των προβλημάτων, δεν είναι χρονοβόρα, εξάλειψη σφαλμάτων κατά την εισαγωγή δεδομένων, εύκολη εύρεση ατόμων με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, επιλογή χρόνου και τόπου συμπλήρωσης ερωτηματολογίων από τους ερωτώμενους, απουσία μεροληπτικότητας από τον συντάκτη και ελκυστικότητα ερωτηματολογίων λόγω ανωνυμίας. (Σταθακόπουλος Β. 2005, Smith, 1997)

Στο ερωτηματολόγιο της έρευνας, χρησιμοποιήθηκαν ερωτήσεις ανοιχτού τύπου, διχοτομημένες ερωτήσεις, πολλαπλής επιλογής, ερωτήσεις στις οποίες χρησιμοποιήθηκε η βαθμολογική κλίμακα του Likert (πενταβάθμια κλίμακα), πρόκειται δηλαδή για ερωτήσεις στις οποίες ο ερωτώμενος καλείται να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με μια σειρά προτάσεων σχετικά με το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και ερωτήσεις rated responses. Το ερωτηματολόγιο σχεδιάστηκε με τρόπο που να διευκολύνει την ταχεία συμπλήρωση του από τους ερωτώμενους και για το λόγο αυτό απαρτίζεται από δυο μέρη. Το πρώτο μέρος περιέχει ερωτήσεις για τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των ελεγκτών και το δεύτερο μέρος περιέχει ερωτήσεις για το θέμα της έρευνας. Συνολικά οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου είναι 22, συγκεκριμένα 6 ερωτήσεις για τα δημογραφικά χαρακτηριστικά και 16 ερωτήσεις για το θέμα. Συγκεκριμένα οι ερωτήσεις 1-6 περιέχουν πληροφορίες για την ακαδημαϊκή και επαγγελματική εκπαίδευση των ορκωτών ελεγκτών και το επάγγελμά τους. Οι ερωτήσεις 1-8 του θέματος αφορούν στην προσωπική άποψη των ελεγκτών όσον αφορά την σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου και γενικότερα κάποιων σημαντικών στοιχείων που πρέπει να λαμβάνονται

υπόψη σε έναν έλεγχο με βάση τα ΔΠΕ. Οι ερωτήσεις 9-14 αναφέρονται σε συγκεκριμένες πληροφορίες για το κάθε στάδιο ενός ελέγχου. Τέλος, οι ερωτήσεις 15-16 αφορούν την άποψη των ελεγκτών για την σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου.

5.6 ΣΥΝΟΨΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ερευνητικά ερωτήματα, η μεθοδολογία δειγματοληψίας και οι πληροφορίες για το ερωτηματολόγιο της έρευνας. Το κύριο ερευνητικό ερώτημα που δημιουργήθηκε ο ρόλος των σταδίων ελέγχου στην ελεγκτική διαδικασία και η σημαντικότητά τους. Το δείγμα του ερωτηματολογίου αποτελείται από 46 ελεγκτές. Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται 6 ερωτήσεις για τα δημογραφικά χαρακτηριστικά και 16 ερωτήσεις για το θέμα.

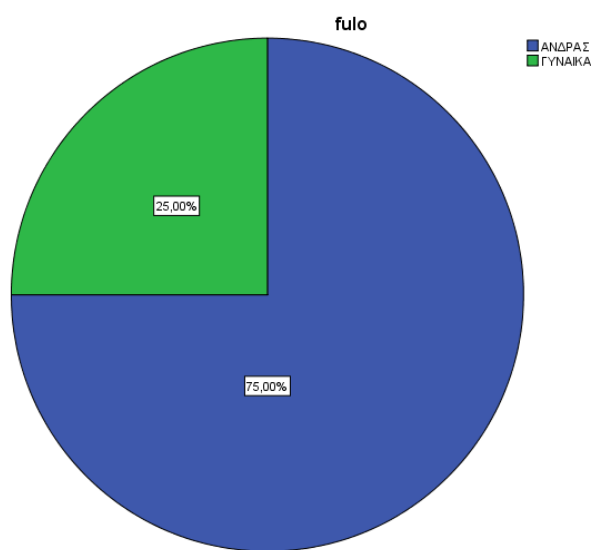
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

6.1. ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ

Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου ήταν τα περιγραφικά στοιχεία. Συνεπώς στα διαγράμματα που ακολουθούν παρουσιάζονται το φύλο, η ηλικία, η εκπαίδευση και η εργασιακή εμπειρία των ερωτηθέντων.

Αρχικά σχετικά με το φύλο των ερωτηθέντων η πλειονότητα είναι άντρες.

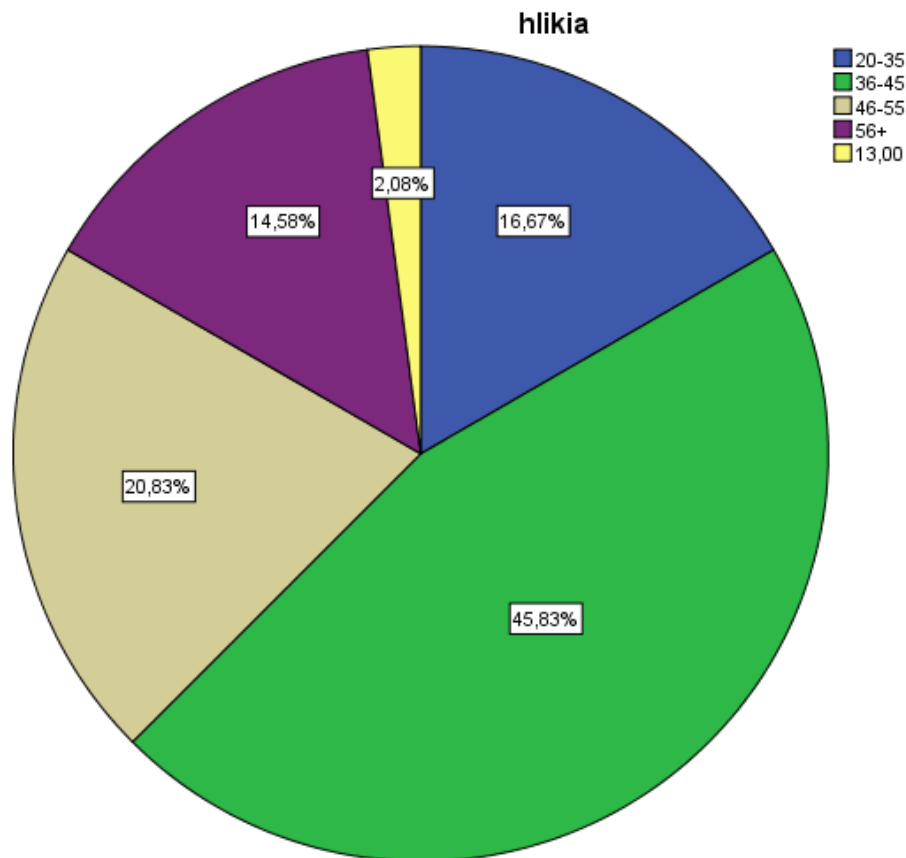


Διάγραμμα 1 Φύλο

Πίνακας 2 Φύλο

Φύλο				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΑΝΔΡΑΣ	36	75,0	75,0	75,0
ΓΥΝΑΙΚΑ	12	25,0	25,0	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	100,0	100,0	

Η πλειονότητα των ατόμων είναι 36-45 ετών κι υπάρχουν πολλοί 46-55. Όπως είναι λογικό για να μπορεί κάποιος να έχει ασχοληθεί εντατικά με τον έλεγχο θα πρέπει να είναι μεγάλος σε ηλικία για να έχει καταφέρει να αποκτήσει και την κατάλληλη εκπαίδευση.

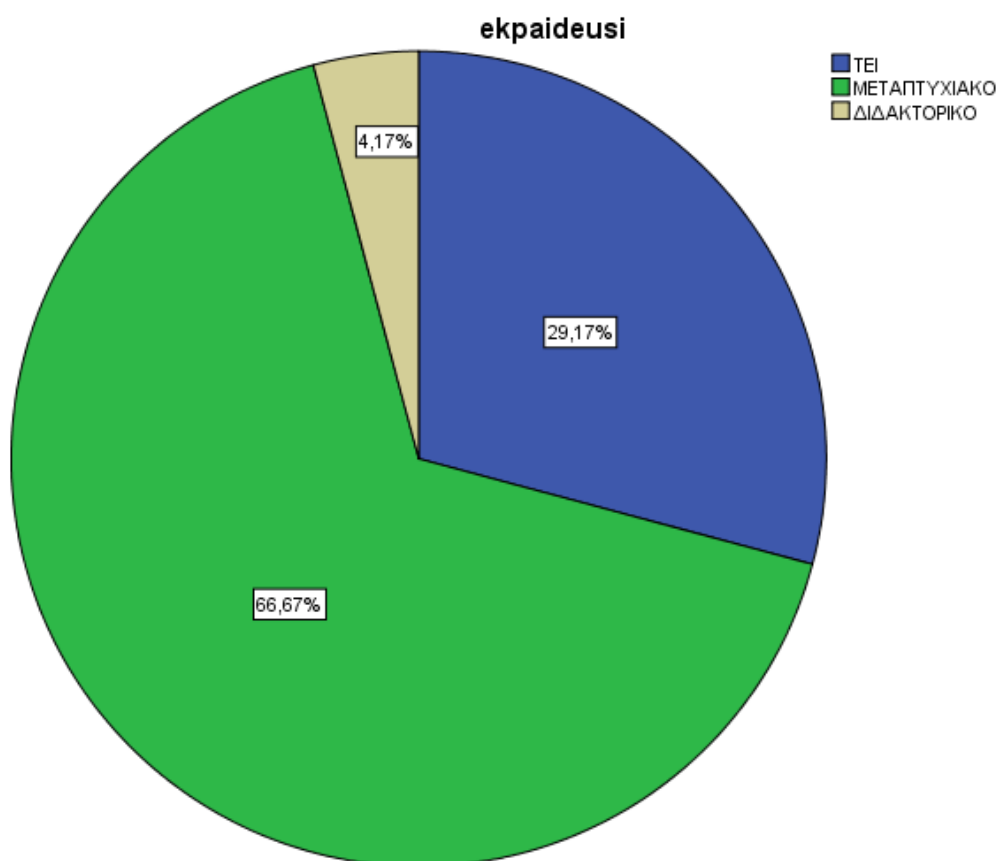


Διάγραμμα 2 Ηλικία

Πίνακας 3 Ηλικία

ΗΛΙΚΙΑ				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
20-35	8	16,7	16,7	16,7
36-45	22	45,8	45,8	62,5
46-55	10	20,8	20,8	83,3
56+	7	14,6	14,6	97,9
ΣΥΝΟΛΟ	48	100,0	100,0	

Είναι πολύ σημαντικό για ένα άτομο που ασχολείται με τον έλεγχο να έχει υψηλή εκπαιδευτική κατάρτιση. Συνεπώς είναι σημαντικό να μπορεί να έχει μεταπτυχιακές σπουδές. Για αυτό η πλειονότητα των ερωτηθέντων έχει μεταπτυχιακό τίτλο.



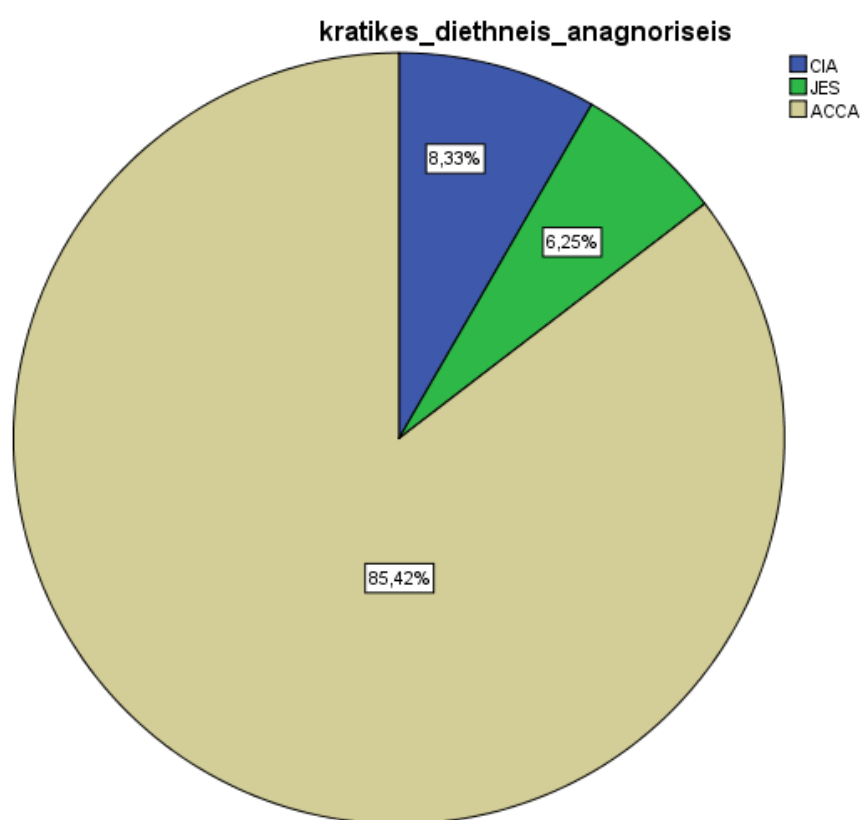
Διάγραμμα 3 Εκπαίδευση

Πίνακας 4 Εκπαίδευση

ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
TEI	14	29,2	29,2	29,2
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ	32	66,7	66,7	95,8
ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ	2	4,2	4,2	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	100,0	100,0	

Πέραν από την τυπική μόρφωση για τους ελεγκτές είναι σημαντικό να λαμβάνουν και κάποιες διεθνείς ή κρατικές πιστοποιήσεις όπως οι ακόλουθες: CIA, JES, ACA, ACCA, CGAP, ΠΑ, CQA, Σ.Ο.Ε..Λ. Με αυτόν τον τρόπο επικυρώνουν τις επαγγελματικές τους αρχές, το ήθος και την ποιότητα του ελεγκτικού τους έργου.

Για αυτό όπως φαίνεται οι ελεγκτές έχουν κατά πλειοψηφία της πιστοποίηση ACCA και ενδιαφέρονται σημαντικά για την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μέσω των καταρτίσεων σε όλη τη διάρκεια της επαγγελματικής θητείας.

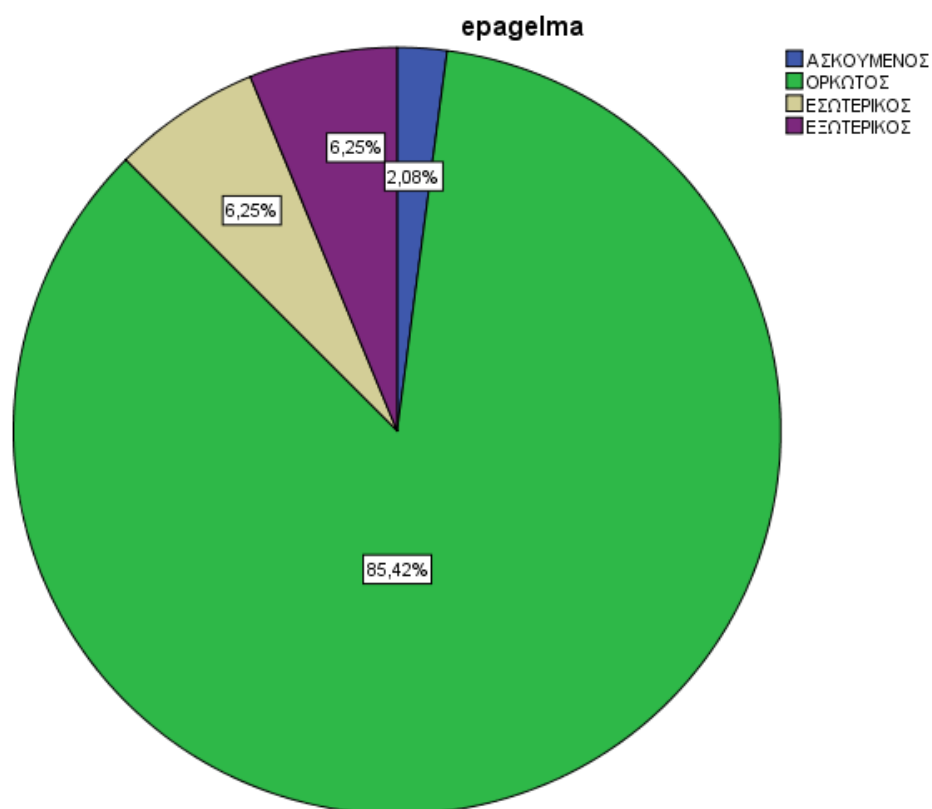


Διάγραμμα 4 Πιστοποιήσεις

Πίνακας 5 Πιστοποιήσεις

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
CIA	4	8,3	8,3	8,3
JES	3	6,3	6,3	14,6
ACCA	41	85,4	85,4	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	100,0	100,0	

Πιο αναλυτικά, στη συνέχεια ρωτήθηκαν οι ελεγκτές ποιο είναι το ακριβές τους επάγγελμα και απάντησαν ότι κατά είναι 2% ασκούμενοι ελεγκτές, κατά 85% ορκωτοί ελεγκτές, κατά 6% εσωτερικοί ελεγκτές και κατά 6% εξωτερικοί. Άρα το δείγμα αποτελείται από απαντήσεις ορκωτών ελεγκτών.

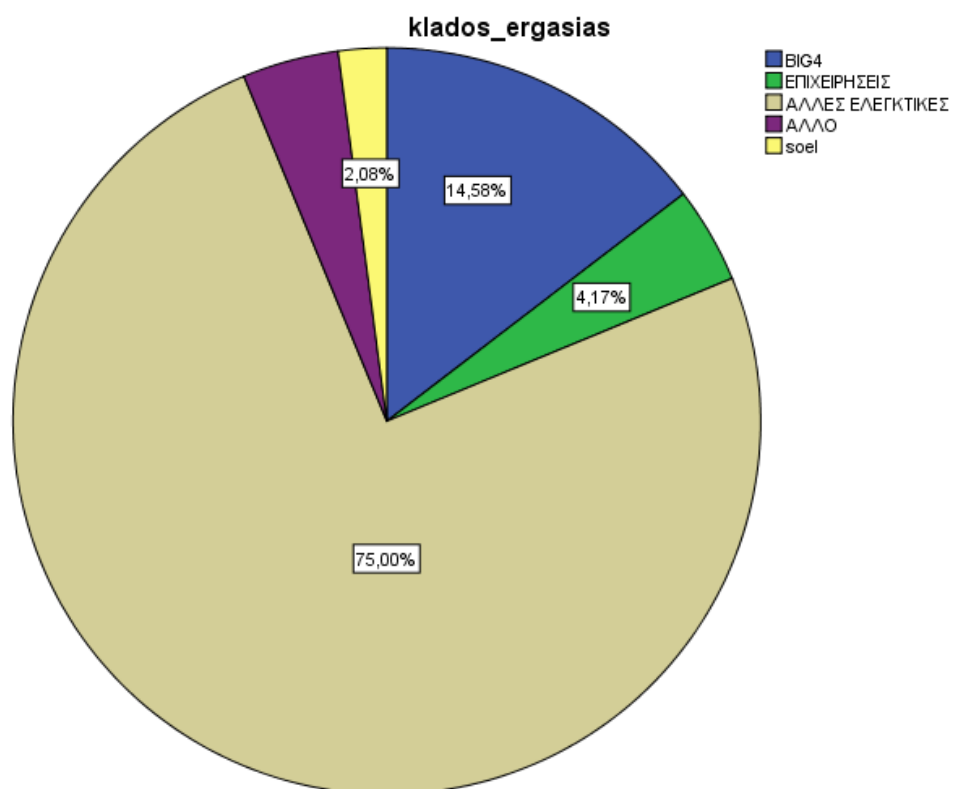


Διάγραμμα 5 Επάγγελμα

Πίνακας 6 Επάγγελμα

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΑΣΚΟΥΜΕΝΟΣ	1	2,1	2,1	2,1
ΟΡΚΩΤΟΣ	41	85,4	85,4	87,5
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ	3	6,3	6,3	93,8
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ	3	6,3	6,3	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	100,0	100,0	

Πιο αναλυτικά εξετάστηκε σε ποιον κλάδο εργασίας εργάζονται. Το 75% εργάζονται σε ελεγκτικές εταιρείες εκτός των BIG 4 ενώ ακολουθεί το ποσοστό των εργαζομένων στις μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες που αποκαλούνται BIG 4. Λίγοι ελεγκτές εργάζονται σε επιχειρήσεις ή αλλού. Όπως είναι προφανές το ελεγκτικό έργο σχετίζεται με την άμεση ενασχόληση σε ελεγκτικές εταιρείες.



Διάγραμμα 6 Κλάδος εργασίας

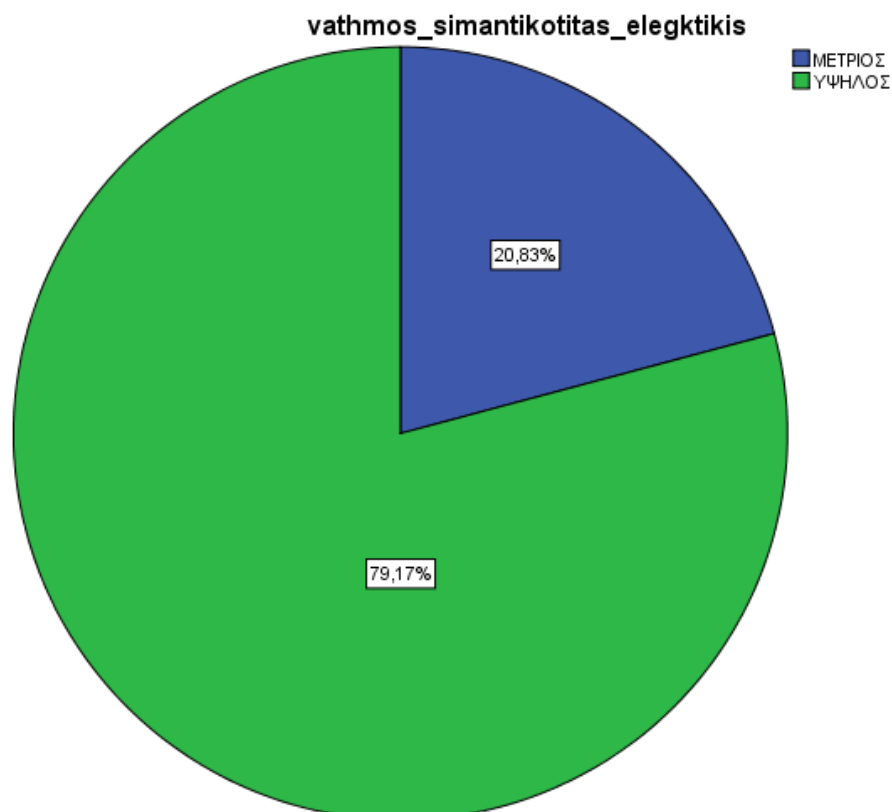
Πίνακας 7 Κλάδος εργασίας

ΚΛΑΔΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
BIG4	7	14,6	14,6	14,6
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	2	4,2	4,2	18,8
ΑΛΛΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ	36	75,0	75,0	93,8
ΑΛΛΟ	2	4,2	4,2	97,9
ΣΟΕΛ	1	2,1	2,1	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	100,0	100,0	

Στην συνέχεια τα άτομα ερωτήθηκαν σχετικά με το βαθμό σημαντικότητας της ελεγκτικής επιστήμης. Όπως φαίνεται από τον πίνακα και το διάγραμμα όλοι απάντησαν ότι είναι μέτριος και υψηλός ο βαθμός σημαντικότητας της ελεγκτικής επιστήμης.

Πίνακας 8 Βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης

ΒΑΘΜΟΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ				
	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΜΕΤΡΙΟΣ	10	20,4	20,8	20,8
ΥΨΗΛΟΣ	38	77,6	79,2	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	49	100,0		



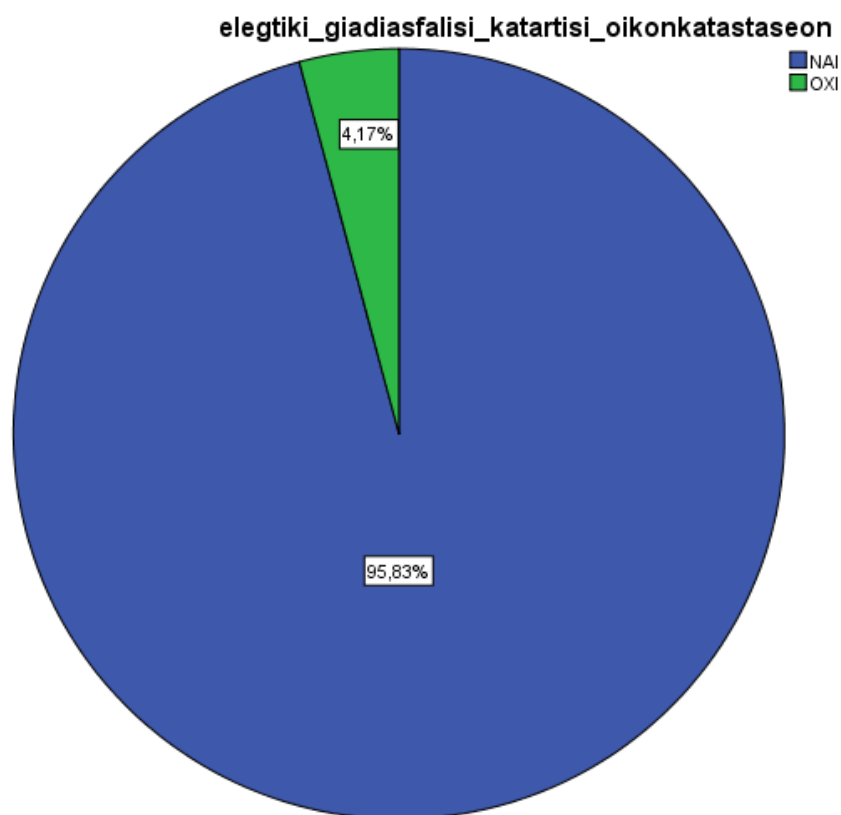
Διάγραμμα 7 Βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης

Δεδομένου ότι όλοι οι ελεγκτές κατανοούν την σημασία του ελέγχου, πιστεύουν ότι είναι απαραίτητη η ελεγκτική επιστήμη για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Μόνο 2 ελεγκτές έδωσαν αρνητική απάντηση πιθανά λόγω των ελεγκτικών σκανδάλων που έχουν συχνά προκύψει.

Πίνακας 9 Η ελεγκτική διασφαλίζει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

Η ελεγκτική διασφαλίζει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΝΑΙ	46	93,9	95,8	95,8
ΟΧΙ	2	4,1	4,2	100,0
Total	48	98,0	100,0	
ΣΥΝΟΛΟ	49	100,0		

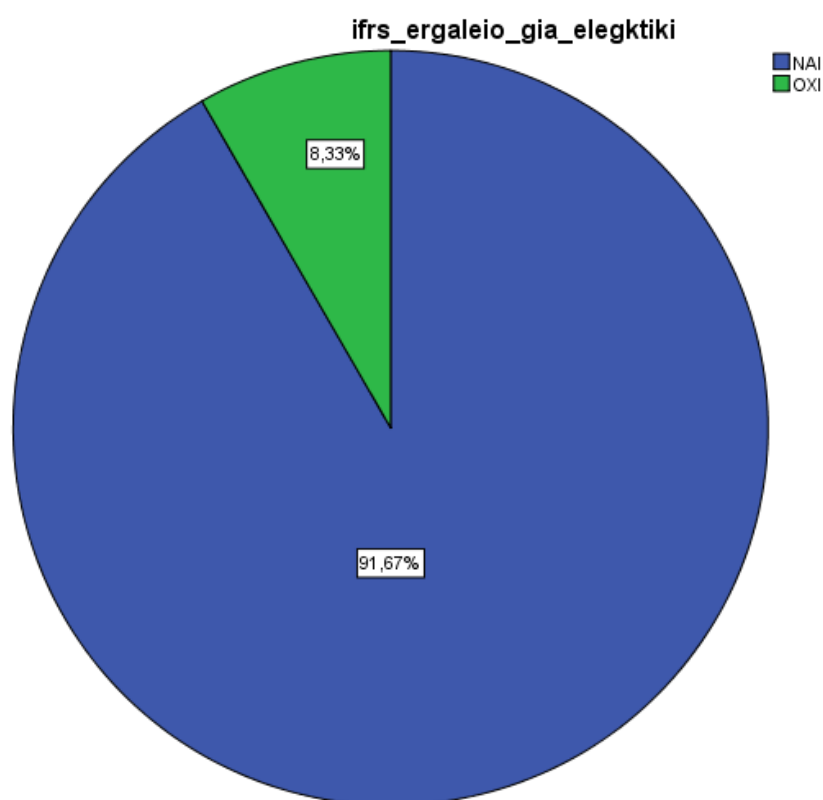


Διάγραμμα 8 Η ελεγκτική διασφαλίζει την κατάρτιση των καταστάσεων

Επίσης κατά την εξέλιξη του ελεγκτικού επαγγέλματος είναι σημαντικό η ελεγκτική επιστήμη να έχει μια κοινή γλώσσα ώστε να μπορούν να καλυφθούν οι ανάγκες των σύγχρονων επιχειρήσεων σε όλο τον κόσμο. Συνεπώς όλοι οι ελεγκτές θεωρούν ότι τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης

Πίνακας 10 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΝΑΙ	44	89,8	91,7	91,7
ΟΧΙ	4	8,2	8,3	100,0
Total	48	98,0	100,0	
ΣΥΝΟΛΟ	49	100,0		

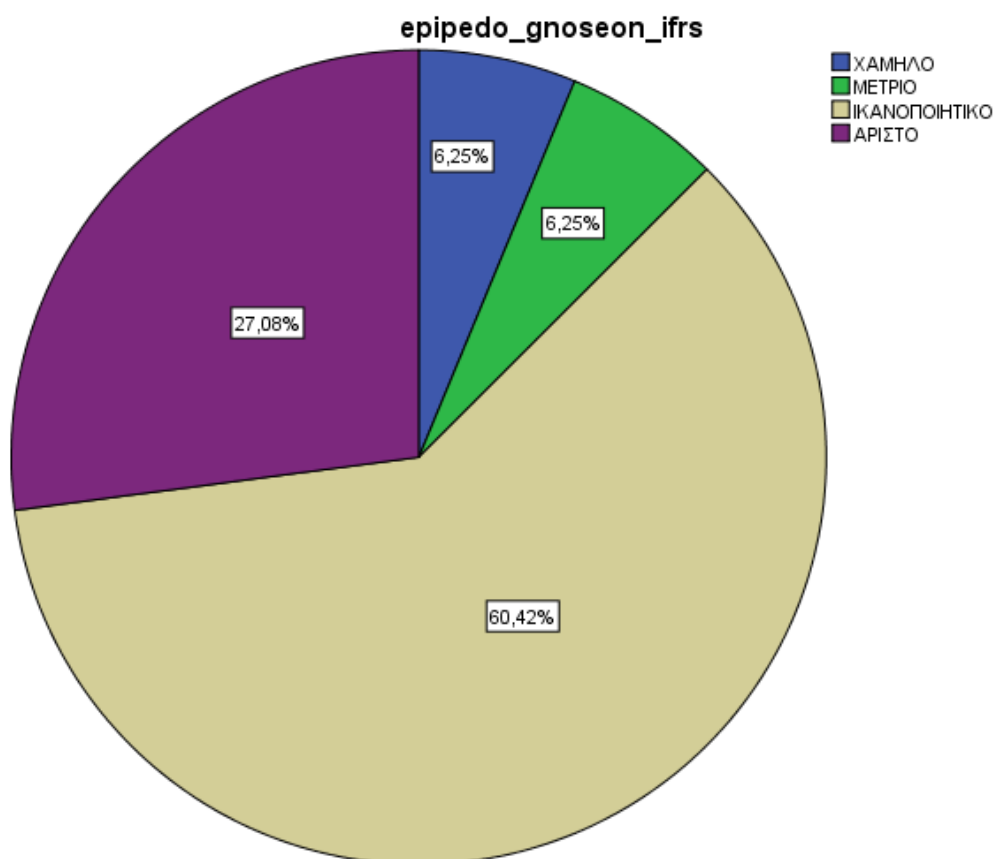


Διάγραμμα 9 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ως απαραίτητο εργαλείο ελεγκτικής

Είναι απαραίτητο εφόσον σε πλήρες σχεδόν επίπεδο εφαρμόζονται τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα να μπορούν οι ελεγκτές να τα υιοθετήσουν αποτελεσματικά. Για αυτό, οι περισσότεροι ελεγκτές χαρακτηρίζουν το επίπεδο γνώσης τους σχετικά με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα ικανοποιητικό προς άριστο.

Πίνακας 11 Επίπεδο γνώσεων ΔΠΑ

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΧΑΜΗΛΟ	3	6,1	6,3	6,3
ΜΕΤΡΙΟ	3	6,1	6,3	12,5
ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΤΙΚΟ	29	59,2	60,4	72,9
ΑΡΙΣΤΟ	13	26,5	27,1	100,0
Total	48	98,0	100,0	
ΣΥΝΟΛΟ	49	100,0		

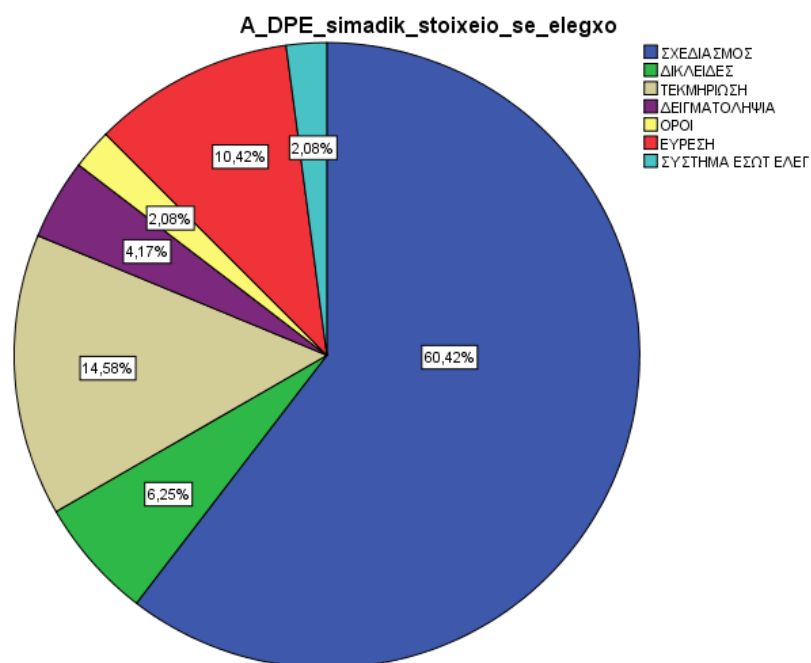


Διάγραμμα 10 Επίπεδο γνώσεων ΔΠΑ

Στη συνέχεια με βάση τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα οι ελεγκτές απάντησαν ποιο θεωρούν το σημαντικότερο κριτήριο σε ένα έλεγχο. Οι περισσότεροι ελεγκτές (30 άτομα) απάντησαν ότι το σημαντικότερο είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου γιατί για να σχεδιάσεις κάτι σωστά και να προκύψει αποτελεσματικός έλεγχος πρέπει να έχουν γίνει απόλυτα κατανοητές οι ανάγκες του οργανισμού ή της διαδικασίας που ελέγχεται. Στη συνέχεια 7 ελεγκτές απάντησαν ότι εξίσου σημαντικό είναι η τεκμηρίωση του ελέγχου γιατί χρειάζονται αποδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τα ευρήματα του ελέγχου. Τέλος σημαντικό είναι η εύρεση ελεγκτικών κινδύνων ώστε να μπορεί ο ελεγκτής να ελαχιστοποιήσει τις πιθανότητες να μην εντοπίσει λάθη και απάτες.

Πίνακας 12 Σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ	30	59,2	60,4	60,4
ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ	3	6,1	6,3	66,7
ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ	7	14,3	14,6	81,3
ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ	2	4,1	4,2	85,4
ΟΡΟΙ	1	2,0	2,1	87,5
ΕΥΡΕΣΗ	5	10,2	10,4	97,9
ΣΥΝΟΛΟ	48	98,0	100,0	

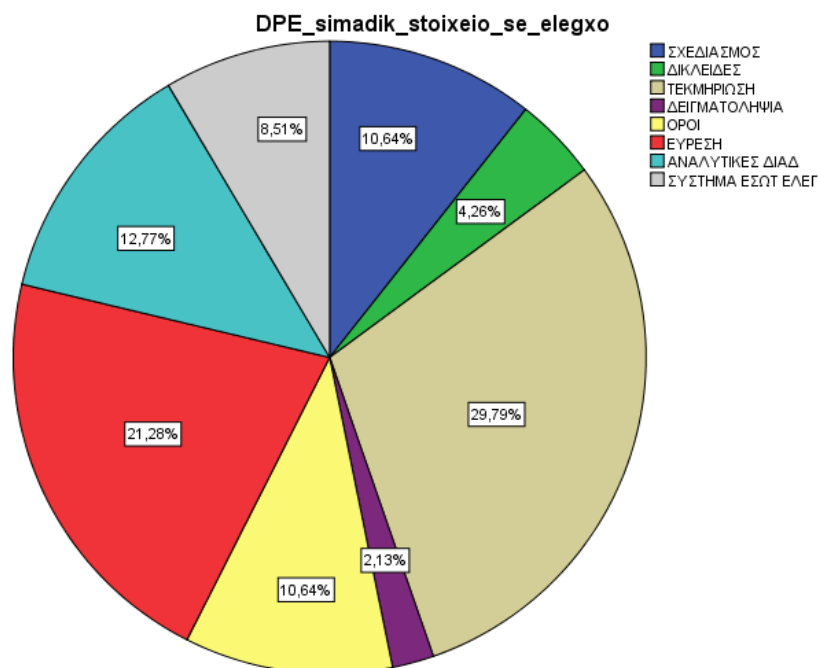


Διάγραμμα 11 Σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ

Στη συνέχεια δεύτερο σημαντικό στοιχείο του ελέγχου με βάση τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι η τεκμηρίωση δηλαδή να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για τα ευρήματα του ελέγχου. Ακολουθεί η εύρεση ελεγκτικών κινδύνων γιατί είναι καθήκον του ελεγκτή να ελαχιστοποιεί την πιθανότητα να υπάρχουν λάθη στις επιχειρησιακές διαδικασίες και να μην αποκαλυφθούν απάτες. Τέλος είναι πολύ σημαντικό να υπάρχουν αναλυτικές διαδικασίες προκειμένου να καταγράφεται με κάθε λεπτομέρεια η επιχειρησιακή δραστηριότητα.

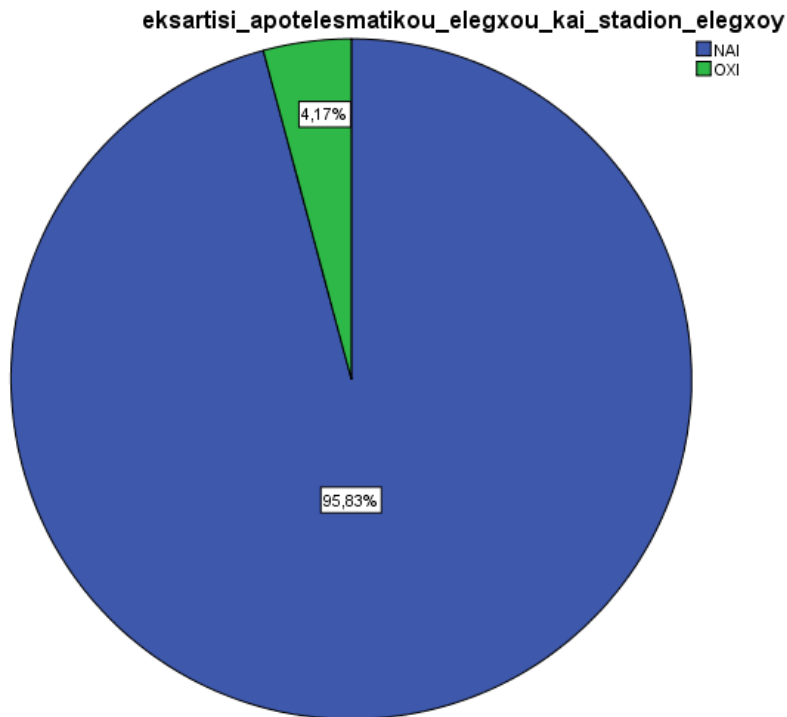
Πίνακας 13 Δεύτερο σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ	5	10,2	10,6	10,6
ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ	2	4,1	4,3	14,9
ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ	14	28,6	29,8	44,7
ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ	1	2,0	2,1	46,8
ΟΡΟΙ	5	10,2	10,6	57,4
ΕΥΡΕΣΗ	10	20,4	21,3	78,7
ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔ	6	12,2	12,8	91,5
ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΣΩΤ ΕΛΕΓ	4	8,2	8,5	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	47	95,9	100,0	



Διάγραμμα 12 Δεύτερο σημαντικότερο στοιχείο του ελέγχου βάσει ΔΛΠ

Όπως ήταν εύλογο ένας αποτελεσματικός έλεγχος εξαρτάται από τα στάδια ελέγχου γιατί για να είναι αποτελεσματική μια διαδικασία πρέπει τα στοιχεία που την αποτελούν να τηρούνται πιστά και με ακρίβεια.



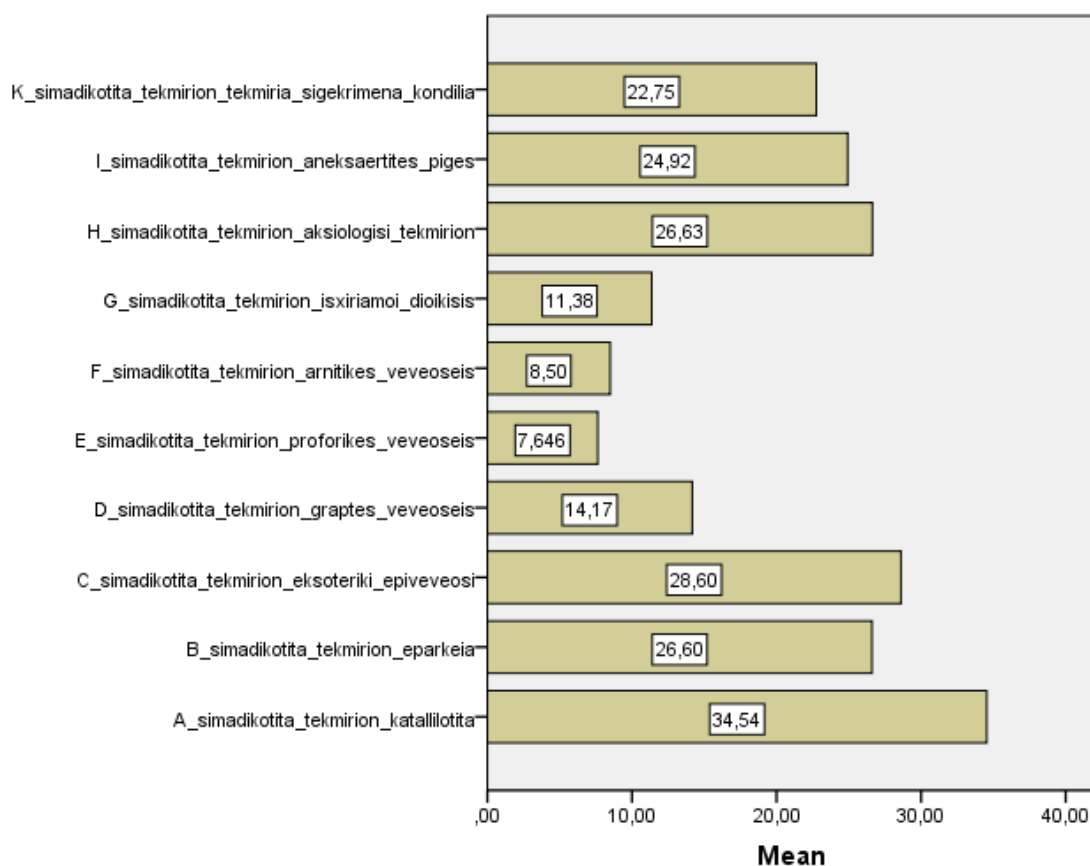
Διάγραμμα 13 Εξάρτηση ελέγχου και σταδίων ελέγχου

Πίνακας 14 Εξάρτηση ελέγχου και σταδίων ελέγχου

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΝΑΙ	46	93,9	95,8	95,8
ΟΧΙ	2	4,1	4,2	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	98,0	100,0	

Στη συνέχεια ζητήθηκε από τους ελεγκτές να προσδιορίσουν το ποσοστό σημαντικότητας κάθε ελεγκτικού τεκμηρίου. Τα κριτήρια σημαντικότητας αφορούν τόσο στην ποιότητα όσο και την ποσότητα. Γενικά, ένα στοιχείο θεωρείται σημαντικό, όταν η παράλειψη, απόκρυψη ή λανθασμένη εμφάνισή του μπορεί να αλλοιώσει σε μεγάλο βαθμό τα οικονομικά μεγέθη που δημοσιοποιούνται, ή να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την κρίση και την εμπειρία του προκειμένου να καθορίσει τι είναι σημαντικό.

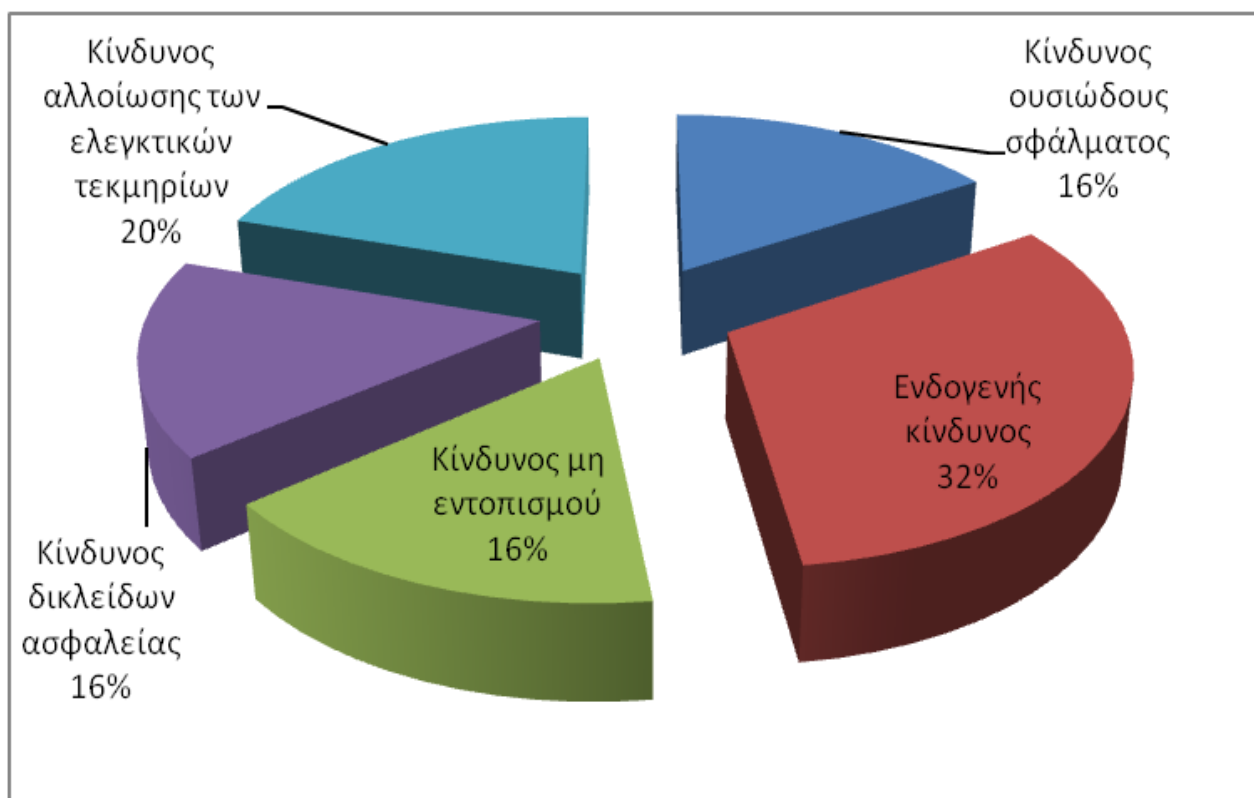
Όπως φαίνεται κατά 35% είναι σημαντικότερη η καταλληλότητα των τεκμηρίων, οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις, η επάρκεια των τεκμηρίων και η αξιολόγηση τους. Τέλος έχει μεγάλη σημασία η ύπαρξη ανεξάρτητων πηγών συλλογής τεκμηρίων κι η ύπαρξη τεκμηρίων για συγκεκριμένα κονδύλια.



Διάγραμμα 14 Ποσοστό σημαντικότητας κάθε ελεγκτικού τεκμηρίου

Περαιτέρω είναι σημαντικό στις επιχειρήσεις να αξιολογούν τον κίνδυνο . Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί τον έλεγχο, με τρόπο ώστε να μειώσει στο μικρότερο δυνατό βαθμό τον Ελεγκτικό Κίνδυνο. Ο ελεγκτικός κίνδυνος συγκεκριμένα αναφέρεται στον κίνδυνο να εκφράσει ο ελεγκτής λανθασμένη γνώμη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας όταν αυτές περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες. Για να γίνει διαχωρισμός πότε τα σφάλματα και οι ανακρίβειες που έχει εντοπίσει ο ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου του αποτελούν ουσιώδη μεγέθη, θα πρέπει να ορισθεί από τον σχεδιασμό του ελέγχου το επίπεδο σημαντικότητας.

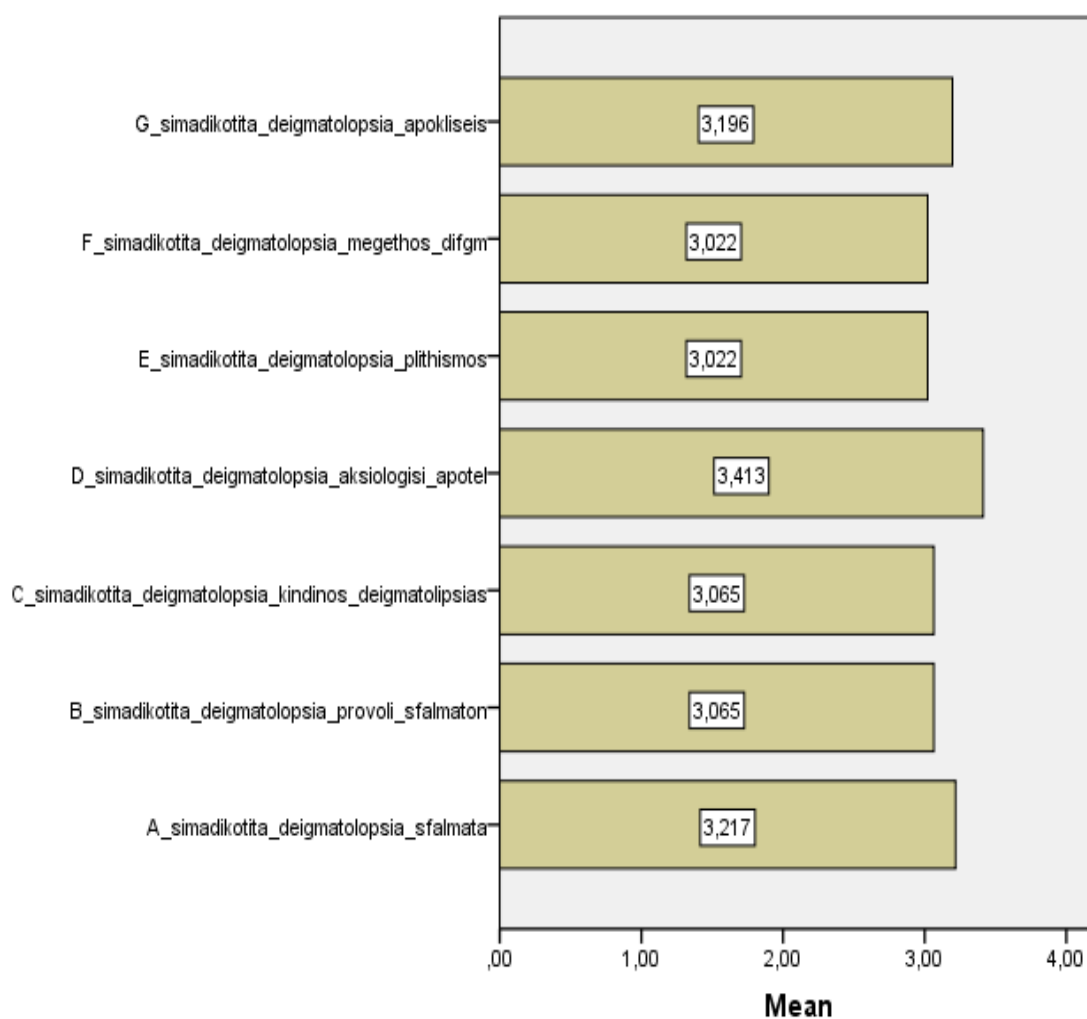
Οι ελεγκτές απάντησαν ότι ιδιαίτερη βάση κατά τα στάδια του ελέγχου πρέπει να δίνεται κατά 32% στον ενδογενή κίνδυνο και κατά 20% στον κίνδυνο αλλοίωσης των ελεγκτικών τεκμηρίων. Εξίσου σημαντικοί είναι ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, ο κίνδυνος μη εντοπισμού και ο κίνδυνος των δικλείδων ασφαλείας .



Διάγραμμα 15 Σημαντικότερος κίνδυνος κατά τα στάδια ελέγχου

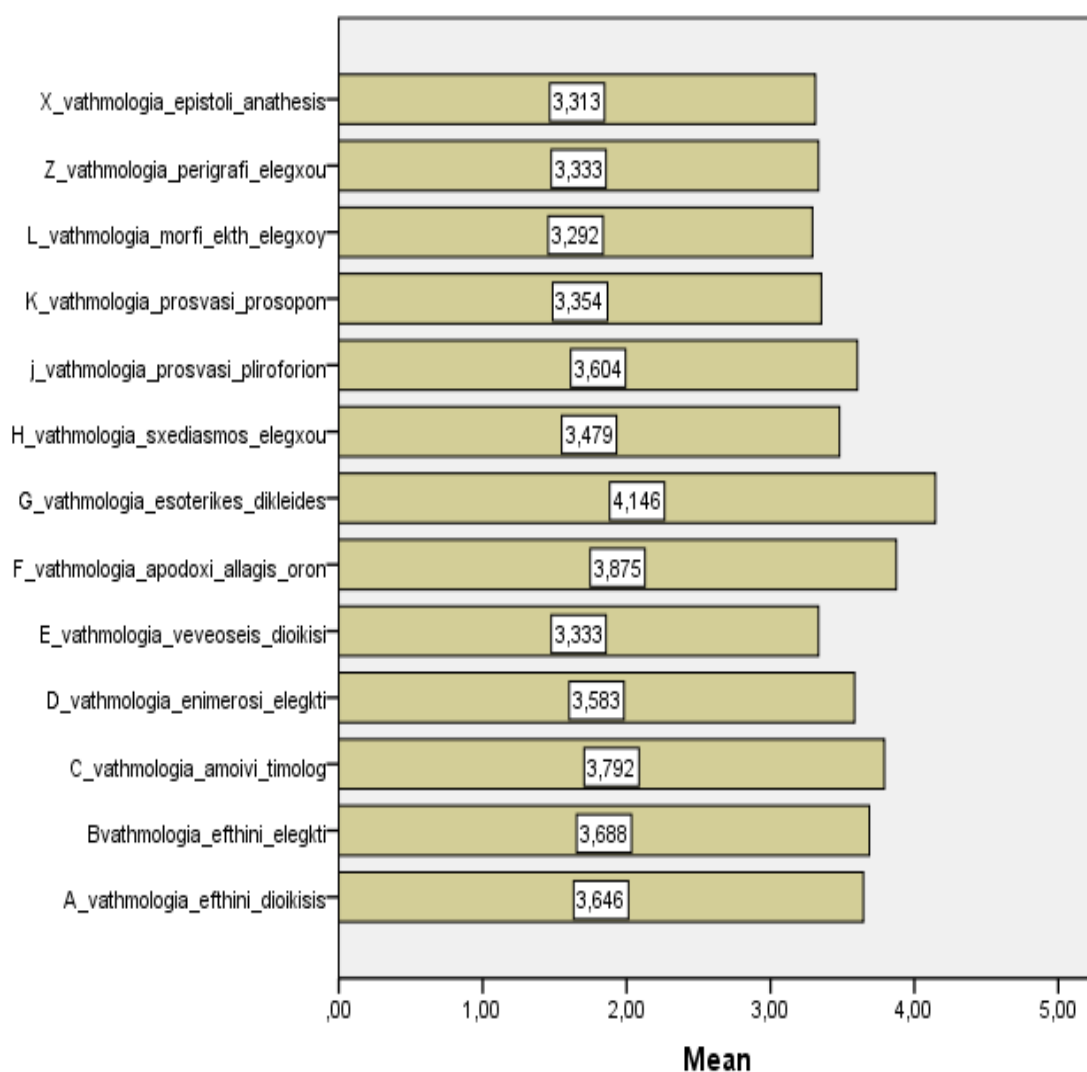
Η επόμενη ερώτηση αφορούσε την αξιολόγηση της σημαντικότητας διάφορων παραγόντων που επιδρούν στην ελεγκτική δειγματοληψία. Το πρότυπο ΔΠΕ 530 Ελεγκτική δειγματοληψία εφαρμόζεται όταν έχει αποφασισθεί από τον ελεγκτή η χρησιμοποίηση δειγματοληψίας κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών. Έχει ως αντικείμενο τη χρήση στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας από τον ελεγκτή κατά την επιλογή του δείγματος ελέγχου καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα.

Όπως φαίνεται ο σημαντικότερος παράγοντας είναι η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων και τα σφάλματα. Όλοι οι άλλοι παράγοντες όπως ο πληθυσμός του δείγματος, το μέγεθος του δείγματος, οι αποκλίσεις, η προβολή των σφαλμάτων και ο κίνδυνος της δειγματοληψίας έχουν μέτριο βαθμό σημαντικότητας.



Διάγραμμα 16 Αξιολόγηση διάφορων παραγόντων που επιδρούν στην ελεγκτική δειγματοληψία

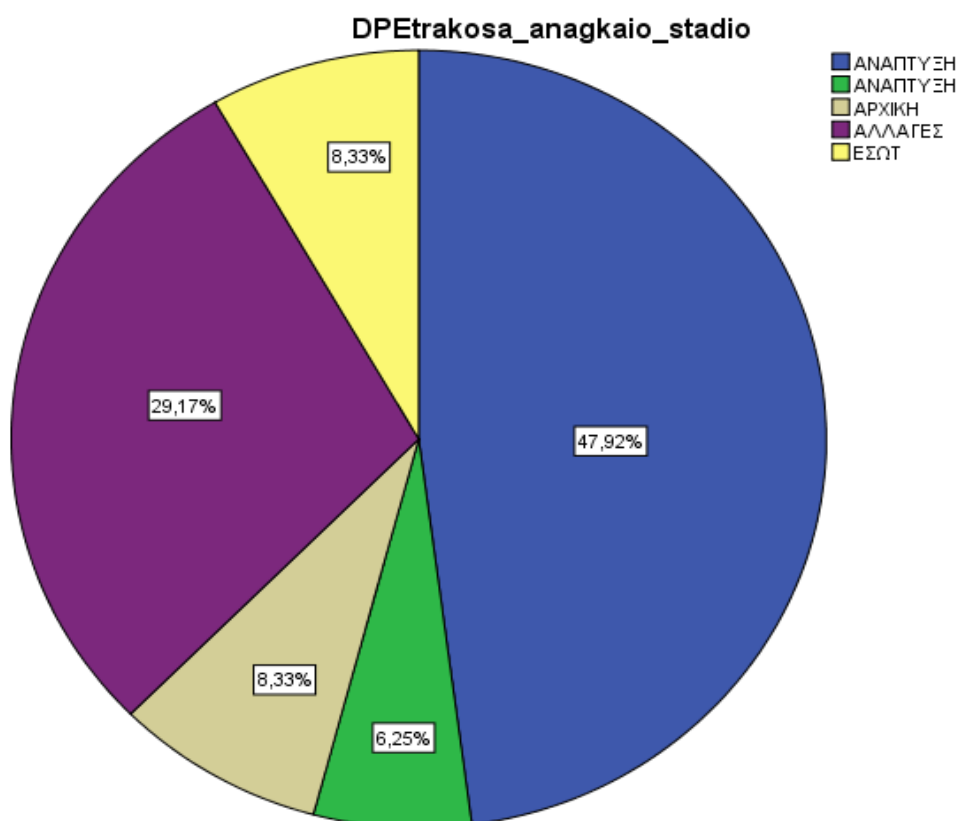
Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά την συμφωνία των όρων ανάθεσης του ελέγχου με την διοίκηση. Σκοπός του ελεγκτή είναι η αποδοχή ή η συνέχιση μιας ανάθεσης ελέγχου μόνο όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις τόσο από πλευρά της διοίκησης όσο και του ελεγκτή. Σε αυτά τα πλαίσια οι ελεγκτές ερωτήθηκαν ποιος παράγοντας είναι πιο σημαντικός στους όρους ανάθεσης ελέγχου. Όπως προκύπτει το σημαντικότερο είναι να υπάρχουν και να λειτουργούν αποτελεσματικά οι δικλείδες ασφαλείας. Ακολουθούν η αποδοχή αλλαγής των όρων, οι ευθύνες διοίκησης και ελεγκτή, τα ζητήματα αμοιβής και τιμολόγησης και η απεριόριστη πρόσβαση σε πληροφορίες.



Διάγραμμα 17 Σημαντικός παράγοντας στους όρους ανάθεσης ελέγχου

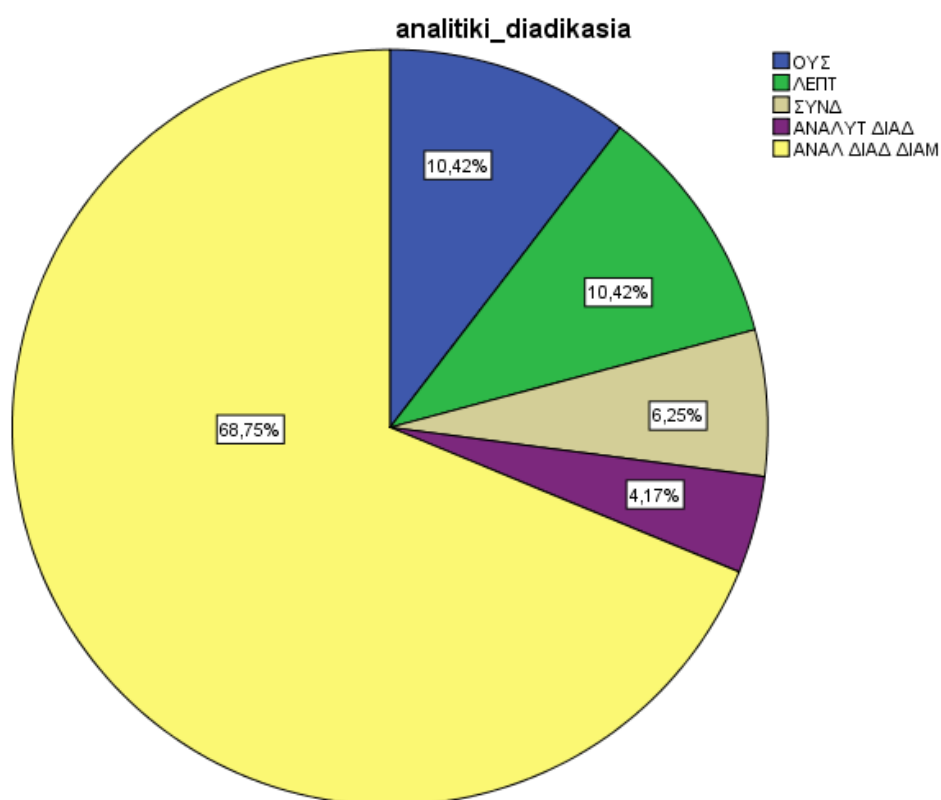
Το ΔΠΕ 300 αποτυπώνει την ευθύνη του ελεγκτή στο σχεδιασμό του ελέγχου ώστε αυτός να πραγματοποιηθεί με αποτελεσματικό τρόπο. Ο σχεδιασμός αυτός περιλαμβάνει τη θέσπιση συνολικής στρατηγικής για την ανάθεση και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Ο επαρκής προγραμματισμός ωφελεί τον ελεγκτή στο να δώσει βαρύτητα σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου, να επιλύει τυχόν προβλήματα καθώς και να επιλέξει τα μέλη της ομάδας με τα κατάλληλα επίπεδα δυνατοτήτων ώστε να ανταποκριθούν καλύτερα στους κινδύνους που θα αντιμετωπίσουν. Συμβάλλει επίσης και στον συντονισμό των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν από ελεγκτές των συστατικών στοιχείων και των εμπειρογνομώνων.

Συνεπώς οι ελεγκτές απάντησαν ότι το πιο αναγκαίο στάδιο είναι η ανάπτυξη της στρατηγικής του ελέγχου και η αρχική ανάθεση. Λιγότερο σημαντικά είναι η ανάπτυξη του σχεδίου ελέγχου, οι αλλαγές στο σχεδιασμό ελέγχου και ο εσωτερικός έλεγχος.



Διάγραμμα 18 Αναγκαίο στάδιο ελέγχου κατά ΔΠΕ 300

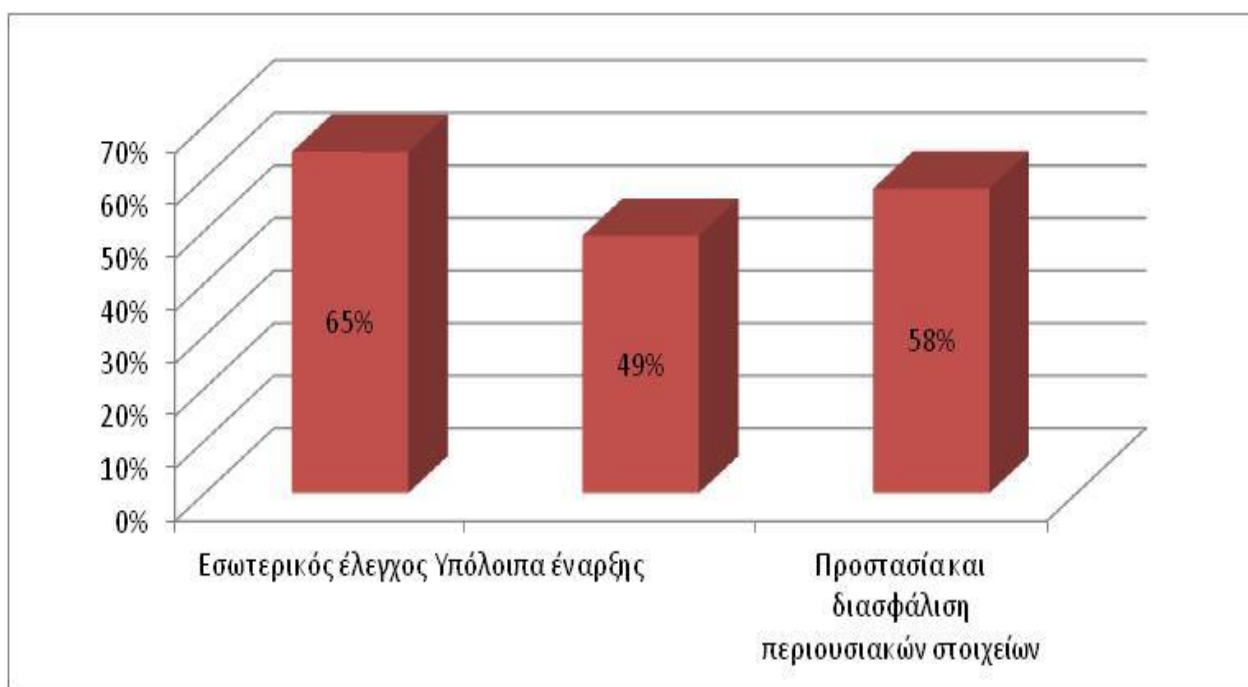
Εν συνεχεία, κατά τη γνώμη των ελεγκτών, η αναλυτική διαδικασία που είναι πιο ουσιώδης ως εργαλείο αξιολόγησης πληροφοριών αλλά και ως στάδιο ελέγχου, η οποία πρέπει να γίνεται είναι κατά 70% οι αναλυτικές διαδικασίες διαμόρφωσης γενικού συμπεράσματος γιατί αυτή τελικά θα κρίνει το αποτέλεσμα του ελέγχου. Η αναλυτική διερεύνηση αφορά τη σύγκριση των οικονομικών πληροφοριών της επιχείρησης ώστε να γίνει αξιολόγηση των επιχειρηματικών πληροφοριών και μετρήσεων χρηματοοικονομικής ή μη φύσης για να απαντηθεί το ερώτημα: – κατά πόσο τα διάφορα κονδύλια είναι αναμενόμενα, στις δεδομένες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, τις εξελίξεις της αγοράς και του ευρύτερου περιβάλλοντος. Το εν λόγω πρότυπο (ΔΠΕ 520) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες κοντά στο τέλος του ελέγχου οι οποίες λειτουργούν επικουρικά στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος για τις οικονομικές καταστάσεις από τον ελεγκτή. Ακολουθούν οι ουσιαστικές διαδικασίες και οι λεπτομερείς.



Διάγραμμα 19 Βασική αναλυτική διαδικασία

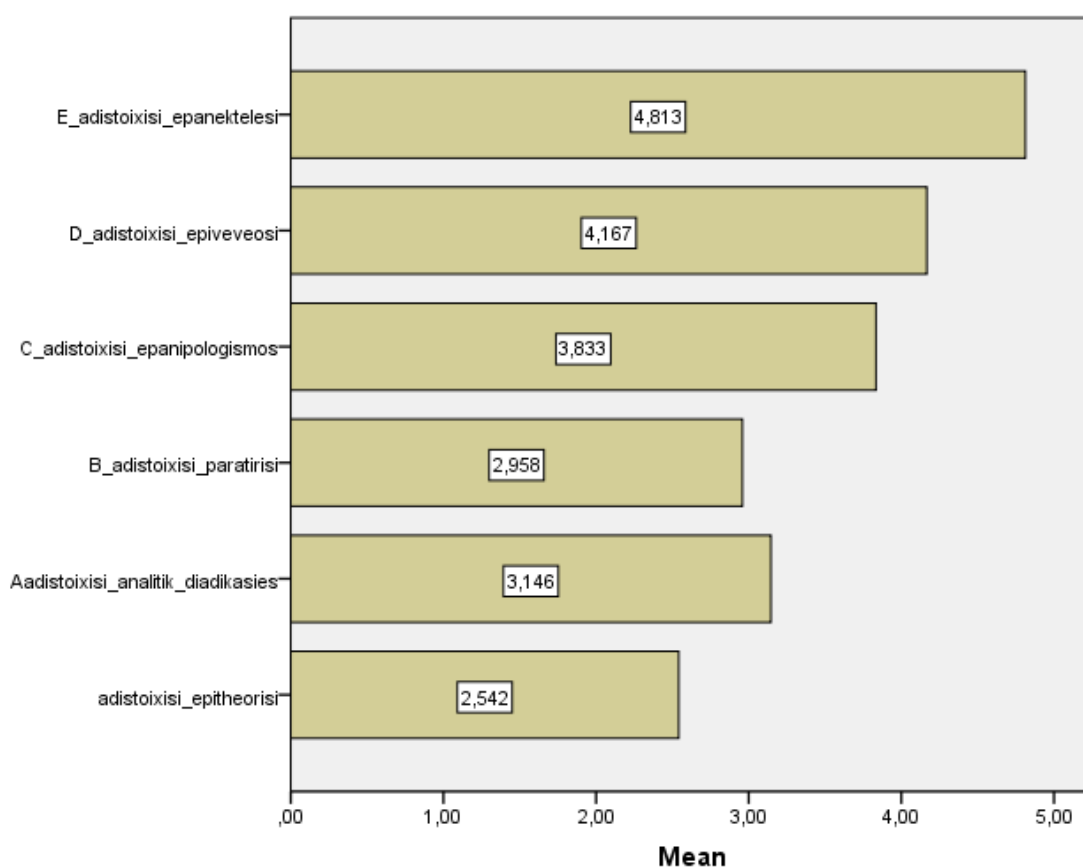
Τα μέλη της ομάδας ελέγχου αφού καταγράψουν όλες τις δικλείδες ασφαλείας που απαρτίζουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να αξιολογήσουν το κατά πόσο οι δικλείδες αυτές λειτουργούν αποτελεσματικά. Για την αξιολόγηση των δικλείδων τα πρότυπα ορίζουν τα τους ελέγχους επί των δικλείδων, βάσει των οποίων θα εκτιμηθεί κατά πόσο είναι αξιόπιστο το εσωτερικό σύστημα της ελεγχόμενης. Σχετικά με το ποιες δικλείδες ασφαλείας είναι σημαντικότερες για την έγκαιρη αντιμετώπιση κινδύνων επιλέχθηκαν τρεις ως οι πιο βασικές:

- Ο εσωτερικός έλεγχος κατά 65%
- Τα υπόλοιπα έναρξης κατά 49%
- Η προστασία και διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων κατά 58%.



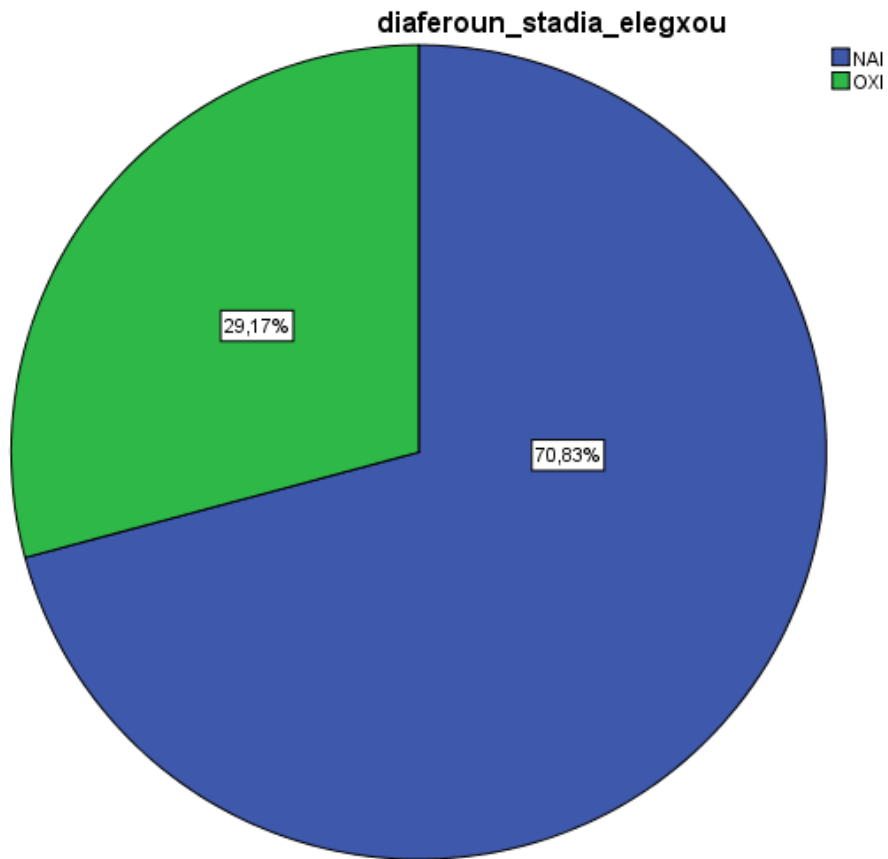
Διάγραμμα 20 Σημαντικότερες δικλείδες ασφαλείας

Επιπλέον ζητήθηκε από τους ελεγκτές να αντιστοιχήσουν με αριθμούς από το 1 μέχρι το 6 την σειρά με την οποία πρέπει να γίνουν οι ελεγκτικές διαδικασίες. Όπως απάντησαν , πρώτα πρέπει να γίνεται η επιθεώρηση, έπειτα η παρατήρηση, μετά οι αναλυτικές διαδικασίες, ακολούθως ο επανυπολογισμός και τέλος η επιβεβαίωση και η επανεκτέλεση. Η σειρά που προτάθηκε είναι πολύ λογική γιατί πρώτα είναι σημαντικό να γίνεται μελέτη του αντικειμένου που ελέγχεται κι προσεκτική παρατήρηση κι στο τέλος θα πρέπει να υπάρχει συνεχής ανατροφοδότηση προκειμένου να τροποποιούνται τυχόν λάθη στις διαδικασίες και να επανεκτελούνται ορθώς οι ελεγκτικές διαδικασίες.



Διάγραμμα 21 Σειρά ελεγκτικών διαδικασιών

Κατά 70% τα στάδια ελέγχου μπορεί να διαφέρουν σε κάθε έλεγχο δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση είναι διαφορετική και έχει διαφορετικές ανάγκες.



Διάγραμμα 22 Διαφέρουν τα στάδια ελέγχου

Πίνακας 15 Διαφέρουν τα στάδια ελέγχου

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΝΑΙ	34	69,4	70,8	70,8
ΟΧΙ	14	28,6	29,2	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	98,0	100,0	

Τέλος διερευνήθηκε πιο είναι το πιο απαραίτητο στάδιο κατά την διάρκεια του ελέγχου, σε σχέση με τα ακόλουθα: σχεδιασμός ελέγχου, όροι ανάθεσης, δικλίδες ασφαλείας, εύρεση ελεγκτικών κινδύνων, τεκμηρίωση ελέγχου, αναλυτικές διαδικασίες, εσωτερικός έλεγχος, τεκμηρίωση ελέγχου και επιστολή ανάθεσης.

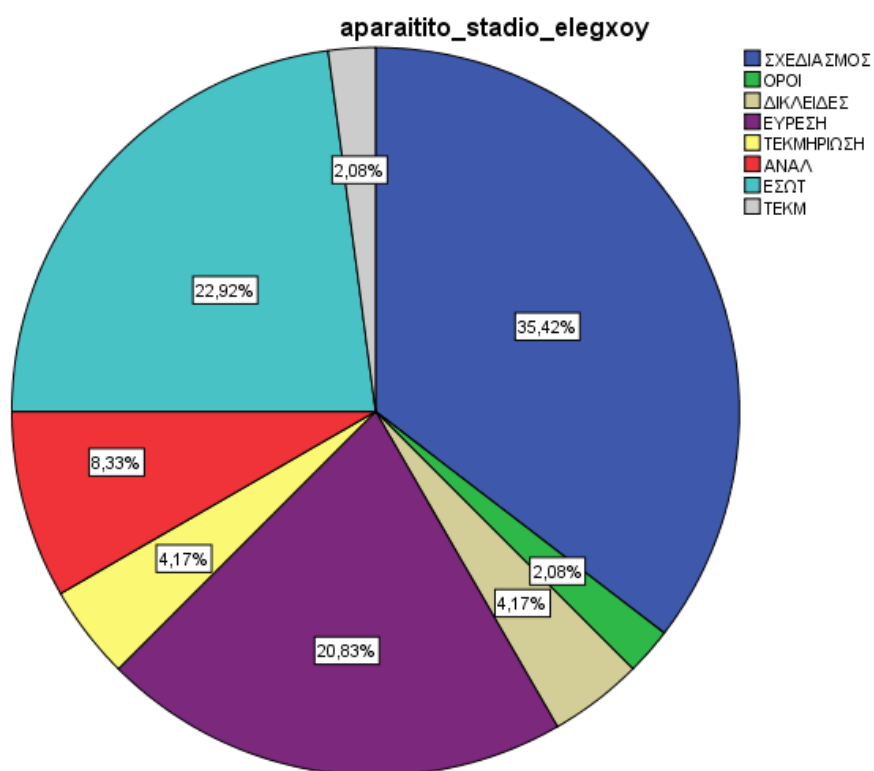
Αρχικά, το πιο απαραίτητο στάδιο είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου με γνώμονα τις ανάγκες και τις ιδιαιτερότητες της επιχείρησης. Για να σχεδιασθεί ένα κατάλληλο ελεγκτικό πρόγραμμα που να καταφέρει να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο στο αποδεκτό επίπεδο που έχει οριστεί βάσει του επιπέδου σημαντικότητας, θα πρέπει η ομάδα ελέγχου να έχει κατανοήσει πλήρως την ελεγχόμενη εταιρεία και το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται. Οι πληροφορίες που λαμβάνει η ελεγκτική ομάδα από την κατανόηση της ελεγχόμενης εταιρείας χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια. Επίσης, η κατανόηση της ελεγχόμενης εταιρείας θα βοηθήσει στον προσδιορισμό της φύσης, της έκτασης και του χρονοδιαγράμματος των ελεγκτικών διαδικασιών που θα χρησιμοποιηθούν για την αντιμετώπιση των κινδύνων.

Έπειτα, κατά 22% είναι πολύ σημαντικό να υπάρχει εσωτερικός έλεγχος για να διαπιστωθεί αν οι στόχοι και οι στρατηγικές της επιχείρησης ακολουθούνται σωστά από τα διάφορα επίπεδα του management και των εργαζομένων, αν επιτυγχάνονται οι αναμενόμενες αποδόσεις, αν υπολογίζονται σωστά οι αποκλίσεις και αν αυτές ανακοινώνονται στους αρμόδιους υπεύθυνους και αν τελικά λαμβάνονται διορθωτικές ενέργειες.

Τέλος, κατά 20% ακολουθεί η εύρεση των ελεγκτικών κινδύνων γιατί θα πρέπει να εκτιμηθεί ο ενδεχόμενος κίνδυνος εμφάνισης λανθασμένων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις που μπορεί να αδυνατούν να εντοπίσουν οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθήθηκαν. Κύριος σκοπός του ελέγχου είναι να γίνει η αξιολόγηση του κινδύνου (Risk Assessment), και βάσει του επιπέδου του κινδύνου να σχεδιαστούν οι ελεγκτικές διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθηθούν έτσι ώστε να συλλέξει η ελεγκτική ομάδα κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια.

Πίνακας 16 Απαραίτητα στοιχεία σταδίων ελέγχου

	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΑ	ΕΓΚΥΡΑ ΠΟΣΟΣΤΑ	ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ	17	34,7	35,4	35,4
ΟΡΟΙ	1	2,0	2,1	37,5
ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ	2	4,1	4,2	41,7
ΕΥΡΕΣΗ	10	20,4	20,8	62,5
ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ	2	4,1	4,2	66,7
ΑΝΑΛ	4	8,2	8,3	75,0
ΕΣΩΤ	11	22,4	22,9	97,9
ΤΕΚΜ	1	2,0	2,1	100,0
ΣΥΝΟΛΟ	48	98,0	100,0	



Διάγραμμα 23 Απαραίτητα στοιχεία σταδίων ελέγχου

6.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΩΝ

Η ανάλυση συσχετίσεων (chi square) ανάμεσα στις βασικές μεταβλητές της έρευνας μας, μας βοηθάει να σχηματίσουμε μια καλύτερη εικόνα σχετικά με τις σχέσεις που υφίστανται μεταξύ τους. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται στους πίνακες, παρακάτω, όπου στη δεύτερη στήλη υπάρχει η στατιστική σημαντικότητα. Μια τιμή συσχέτισης είναι σημαντική όταν η τιμή 'Sig' είναι πολύ μικρή ($<0,05$). Θα εξεταστούν μόνο οι στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις.

Στα πλαίσια της παρούσας έρευνας, έγιναν συσχετίσεις μεταξύ όλων των δημογραφικών στοιχείων με το κυρίως ερωτηματολόγιο προκειμένου να εξαχθούν κρίσιμα στοιχεία. Όπως παρουσιάζει ο πίνακας δεν υπάρχουν σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ φύλου και ηλικίας με το κυρίως ερωτηματολόγιο. Από την άλλη πολύ σημαντικό ρόλο παίζουν οι πιστοποιήσεις, η εκπαίδευση και το επάγγελμα του ερωτώμενου. Αυτό ήταν προφανές δεδομένου ότι όσο πιο εξειδικευμένος είναι ο ελεγκτής τόσο πιο διαφοροποιημένη θα είναι η γνώμη του σχετικά με τα στάδια του ελέγχου και τη σημαντικότητα του.

Παρακάτω οι πίνακες παρουσιάζουν τις στατιστικά σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ των δημογραφικών στοιχείων με το κυρίως ερωτηματολόγιο

Πίνακας 17 Συσχετίσεις με εκπαίδευση και κυρίως ερωτηματολόγιο

	ΒΑΘΜΟΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
Εκπαίδευση και πιστοποιήσεις	0,002
Εκπαίδευση και βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης	0,04
Εκπαίδευση και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης	0,03
Εκπαίδευση και επίπεδο των γνώσεων σας όσον αφορά τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου	0,0256
Εκπαίδευση και αποτελεσματικός έλεγχος εξαρτάται από τα παραπάνω στάδια ελέγχου	0,0235
Εκπαίδευση και ουσιαστικός κίνδυνος	0,0356
Εκπαίδευση και ΔΠΕ 300 σχεδιασμός ελέγχου	0,04
Εκπαίδευση και δικλείδες ασφαλείας	0

Πίνακας 18 Συσχετίσεις με πιστοποιήσεις και κυρίως ερωτηματολόγιο

	ΒΑΘΜΟΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
Εκπαίδευση και πιστοποιήσεις	0,002
Πιστοποιήσεις και βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης	0,0356
Πιστοποιήσεις και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης	0,04
Πιστοποιήσεις και επίπεδο των γνώσεων σας όσον αφορά τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου	0,002
Πιστοποιήσεις και αποτελεσματικός έλεγχος εξαρτάται από τα παραπάνω στάδια ελέγχου	0,0104
Πιστοποιήσεις και δικλίδες ασφαλείας	0

Πίνακας 19 Συσχετίσεις με επάγγελμα και κυρίως ερωτηματολόγιο

	ΒΑΘΜΟΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
Επάγγελμα και βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης	0,04
Επάγγελμα και η ελεγκτική επιστήμη για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων	0,03

Επάγγελμα και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης	0,0256
Επάγγελμα και επίπεδο των γνώσεων σας όσον αφορά τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου	0,0235
Επάγγελμα και αποτελεσματικός έλεγχος εξαρτάται από τα παραπάνω στάδια ελέγχου	0,0104
Επάγγελμα και ποιο πιστεύετε ότι είναι το πιο αναγκαίο στάδιο	0

Τέλος έγιναν συσχετίσεις μεταξύ του βαθμού σημαντικότητας της ελεγκτικής επιστήμης, της σημασίας της ελεγκτικής επιστήμης για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και της σημασίας των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης και βρέθηκε ότι υπάρχει συσχέτιση μεταξύ τους γιατί όσο πιο μεγάλη σημασία δίνουν οι ελεγκτές στην Ελεγκτική επιστήμη τόσο περισσότερο τονίζουν τη σημασία της στη διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τόσο περισσότερο πρόθυμοι είναι να υιοθετήσουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

	ΒΑΘΜΟΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
Είναι απαραίτητη η ελεγκτική επιστήμη για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης	0,02
Είναι απαραίτητη η ελεγκτική επιστήμη για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τα	0

Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης	
Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης και βαθμός σημαντικότητας ελεγκτικής επιστήμης	0,0109

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η επιστήμη της Ελεγκτικής θεωρείται απαραίτητη για την σωστή λειτουργία των επιχειρήσεων, των οργανισμών αλλά και του δημοσίου τομέα. Με βάση τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό, ότι λόγω της συνεχούς εξέλιξη των οικονομικών δεδομένων, δημιουργούνται όλο και περισσότερες απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Ο ανταγωνισμός που επικρατεί λόγω της παγκοσμιοποίησης των αγορών δημιουργεί κίνητρα για αποτελεσματικότερη διοίκηση και έλεγχο των οικονομικών μονάδων.

Για την σωστή λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας χρειάζεται ένα επαρκές σύστημα ελέγχου το οποίο θα είναι το κύριο χαρακτηριστικό των ρυθμιστικών αρχών και κανόνων που την διέπουν. Με την σωστή λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου οργανώνονται οι αναπτυξιακοί στόχοι της επιχείρησης καθώς επίσης διασφαλίζεται η περιουσία της αλλά και η αποφυγή της από κινδύνους

Για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος θα πρέπει ο ελεγκτής να είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός, καθώς και να μην βασίζεται σε υποκειμενικές κρίσεις. Για την εξασφάλιση της αντικειμενικότητας θα πρέπει να μην έρχονται οι ελεγκτές σε απ' ευθείας επαφή με τους υποψήφιους ελεγχόμενους παρά μόνο στην διάρκεια του ελέγχου. Όταν υπάρχουν κοινωνικές και φιλικές σχέσεις, μεγαλώνει ο κίνδυνος για την άμβλυνση της αμεροληψίας. Επίσης, η διοίκηση πρέπει να επιβραβεύει τους ασυμβίβαστους και να τους παράσχει αμέριστη συμπαράσταση. Δεν θα πρέπει να διορίζονται σε εργασίες για τις οποίες οι ίδιοι αισθάνονται ανίκανοι να εκφράσουν αντικειμενικές απόψεις, για διάφορους λόγους.

Εξίσου σημαντική για το αποτέλεσμα του ελέγχου αποτελεί η επαρκής επαγγελματική κατάρτιση των ελεγκτών. Η συνεχής επιμόρφωση και εκπαίδευση σε νέα συστήματα και μεθόδους ελέγχου αποτελεί ζητούμενο. Η Διοίκηση θα πρέπει να φροντίζει για την συνεχή επαγγελματική εξειδίκευση των ελεγκτών. Επιπλέον ο κάθε ελεγκτής θα πρέπει σαν άτομο τόσο να προσαρμόζεται στα πρότυπα συμπεριφοράς των ελεγκτών και της

επαγγελματικής επιμέλειας. Το ήθος τους, ακόμα και η ιδιωτική τους ζωή να αποτελεί πρότυπο.

Ένα ακόμη σημείο που πιστεύουμε πως μπορεί να βελτιωθεί και έτσι να υπάρχει μεγαλύτερη απόδοση του ελεγκτή, είναι η μονότονη ενασχόληση του ελεγκτή πάντοτε με τα ίδια θέματα. Η έλλειψη ποικιλίας, η τυποποιημένη διαδικασία και ρουτίνα, αποτελούν κίνδυνο για την ελεγκτική διαδικασία. Το συνεχές κέντρισμα της επαγγελματικής επαγρύπνησης του ελεγκτή αποτελεί η εναλλαγή, η ανανέωση και ο εμπλουτισμός της ενασχόλησής του με καινούργια θέματα.

Σχετικά με το ερευνητικό μέρος, η πλειονότητα των ερωτηθέντων είναι ορκωτοί ελεγκτές και έχουν υψηλή εκπαίδευση και πιστοποιήσεις. Πιστεύουν πολύ στη σημασία της ελεγκτικής επιστήμης για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και στην υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων για να μπορεί να εξελιχθεί το ελεγκτικό επάγγελμα. Για αυτό, οι περισσότεροι ελεγκτές χαρακτηρίζουν το επίπεδο γνώσης τους σχετικά με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα ικανοποιητικό προς άριστο.

Στη συνέχεια με βάση τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα οι ελεγκτές απάντησαν ποιο θεωρούν το σημαντικότερο κριτήριο σε ένα έλεγχο. Οι περισσότεροι ελεγκτές απάντησαν ότι το σημαντικότερο είναι ο σχεδιασμός του ελέγχου γιατί για να σχεδιάσεις κάτι σωστά και να προκύψει αποτελεσματικός έλεγχος πρέπει να έχουν γίνει απόλυτα κατανοητές οι ανάγκες του οργανισμού ή της διαδικασίας που ελέγχεται. Το δεύτερο σημαντικό στοιχείο του ελέγχου με βάση τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι η τεκμηρίωση δηλαδή να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για τα ευρήματα του ελέγχου.

Όπως ήταν εύλογο ένας αποτελεσματικός έλεγχος εξαρτάται από τα στάδια ελέγχου γιατί για να είναι αποτελεσματική μια διαδικασία πρέπει τα στοιχεία που την αποτελούν να τηρούνται πιστά και με ακρίβεια.

Στη συνέχεια ζητήθηκε από τους ελεγκτές να προσδιορίσουν το ποσοστό σημαντικότητας κάθε ελεγκτικού τεκμηρίου. Όπως φαίνεται κατά 35% είναι σημαντικότερη η καταλληλότητα των τεκμηρίων, οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις, η επάρκεια των τεκμηρίων και η αξιολόγηση τους.

Περαιτέρω είναι σημαντικό στις επιχειρήσεις να αξιολογούν τον κίνδυνο . Οι ελεγκτές απάντησαν ότι ιδιαίτερη βάση κατά τα στάδια του ελέγχου πρέπει να δίνεται κατά 32% στον ενδογενή κίνδυνο και κατά 20% στον κίνδυνο αλλοίωσης των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Σχετικά με την αξιολόγηση της σημαντικότητας διάφορων παραγόντων που επιδρούν στην ελεγκτική δειγματοληψία, ο σημαντικότερος παράγοντας είναι η αξιολόγηση των αποτελεσμάτων και τα σφάλματα.

Σχετικά με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά την συμφωνία των όρων ανάθεσης του ελέγχου με την διοίκηση ο πιο σημαντικός στους όρους ανάθεσης ελέγχου είναι να υπάρχουν και να λειτουργούν αποτελεσματικά οι δικλείδες ασφαλείας.

Σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή στο σχεδιασμό του ελέγχου, οι ελεγκτές απάντησαν ότι το πιο αναγκαίο στάδιο είναι η ανάπτυξη της στρατηγικής του ελέγχου και η αρχική ανάθεση. Λιγότερο σημαντικά είναι η ανάπτυξη του σχεδίου ελέγχου, οι αλλαγές στο σχεδιασμό ελέγχου και ο εσωτερικός έλεγχος.

Σχετικά με τις ουσιώδες διαδικασίες, η αναλυτική διαδικασία είναι πιο ουσιώδης ως εργαλείο αξιολόγησης πληροφοριών αλλά και ως στάδιο ελέγχου.

Σχετικά με το ποιες δικλείδες ασφαλείας είναι σημαντικότερες για την έγκαιρη αντιμετώπιση κινδύνων επιλέχθηκαν τρεις ως οι πιο βασικές: ο εσωτερικός έλεγχος κατά 65%, τα υπόλοιπα έναρξης κατά 49% και η προστασία και διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων κατά 58%.

Επιπλέον ζητήθηκε από τους ελεγκτές να αντιστοιχήσουν με αριθμούς από το 1 μέχρι το 6 την σειρά με την οποία πρέπει να γίνουν οι ελεγκτικές διαδικασίες. Όπως απάντησαν , πρώτα πρέπει να γίνεται η επιθεώρηση, έπειτα η παρατήρηση, μετά οι αναλυτικές διαδικασίες, ακολούθως ο επανυπολογισμός και τέλος η επιβεβαίωση και η επανεκτέλεση. Βέβαια κατά 70% τα στάδια ελέγχου μπορεί να διαφέρουν σε κάθε έλεγχο δεδομένου ότι κάθε επιχείρηση είναι διαφορετική και έχει διαφορετικές ανάγκες.

Τέλος διερευνήθηκε πιο είναι το πιο απαραίτητο στάδιο κατά την διάρκεια του ελέγχου, όπου αποδείχτηκε η σημασία του σχεδιασμού, της διαχείρισης των κινδύνων και του εσωτερικού ελέγχου.

Περαιτέρω έγιναν συσχετίσεις μεταξύ όλων των δημογραφικών στοιχείων με το κυρίως ερωτηματολόγιο προκειμένου να εξαχθούν κρίσιμα στοιχεία. Σημαντικό ρόλο παίζουν οι πιστοποιήσεις, η εκπαίδευση και το επάγγελμα του ερωτώμενου. Αυτό ήταν προφανές δεδομένου ότι όσο πιο εξειδικευμένος είναι ο ελεγκτής τόσο πιο διαφοροποιημένη θα είναι η γνώμη του σχετικά με τα στάδια του ελέγχου και τη σημαντικότητα του. Επιπλέον υπάρχουν σημαντικές συσχετίσεις μεταξύ του βαθμού σημαντικότητας της ελεγκτικής επιστήμης, της σημασίας της ελεγκτικής επιστήμης για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και της σημασίας των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης.

Στην Ελλάδα, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η βιβλιογραφία επί του θέματος είναι περιορισμένη και κάθε άρθρο και έρευνα προσθέτει σημαντική πληροφόρηση για τον τρόπο άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος και την σωστή διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας. Ειδικά, για την οικονομική περίοδο που διέρχεται η χώρα, η χρήση μεθόδων για την παραποίηση και ωραιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων αθξάνεται, καθώς οι επιχειρήσεις βρίσκονται υπό αβεβαιότητα και προσπαθούν να μετριάσουν τις αρνητικές επιπτώσεις της κρίσης στα οικονομικά δεδομένα που δημοσιεύουν. Οι οντότητες καταβάλλουν προσπάθειες για να αποκρύψουν τη μη επάρκεια ή την έλλειψη των διοικητικών στελεχών και να επηρεάσουν τις αντιλήψεις και τις προσδοκίες των επενδυτών κατά θετικό τρόπο.

Επιπλέον εμπειρική διερεύνηση θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί για να αποκτηθεί μία πιο ολοκληρωμένη εικόνα για την ελεγκτική διαδικασία και τους παράγοντες που επηρεάζουν τις αποφάσεις των ελεγκτών. Πιο συγκεκριμένα, θα μπορούσε να διεξαχθεί μία έρευνα σχετικά με το πως αποφασίζουν να εφαρμόσουν τα στάδια ελέγχου οι ελεγκτές και με σειρά θα ήταν περισσότερο αποτελεσματικό έτσι ώστε να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος όσο το δυνατόν περισσότερο. Αυτή η έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει ένα σημαντικό οδηγό για τους νεοεισερχόμενους ελεγκτές στο επάγγελμα, προκειμένου να μπορέσουν να ανταπεξέλθουν καλύτερα στον έλεγχο.

Μία άλλη πρόταση για περαιτέρω έρευνα, θα μπορούσε να είναι σχετικά με τα στάδια ελέγχου, την εμβάθυνση στις δικλίδες ασφαλείας και τις ελεγκτικές διαδικασίες για την αποφυγή λογιστικής απάτης και λάθους. Αυτή η έρευνα θα μπορούσε να επιφέρει σημαντικές αλλαγές στο μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου καθώς και να κάνει εμφανή νέα δεδομένα στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- McNamee, D. (1992). 'Resolving Problems in Ethics and Management'. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 7 Issue: 2
- Auditing Practices Committee (1980), *Auditing Standards and Guidelines—explanatory Forward*. UK
- Simon, P. and Hatherly D. (2009), *Principles of external Auditing*, 3rd ed. UK: Wiley.
- Cai, C. (1997). 'On the Functions and Objectives of Internal Audit and their Underlying condition. *Managerial Auditing Journal*'. pp.247-250
- GAI-Razeen, A. and Karbhari Y. (2003). 'Annual corporate information: importance and use in Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*'. 19 (1), pp.117-133.
- Grant Thornton (2012). Έρευνα Εταιρικής Διακυβέρνησης [Online]. Διαθέσιμο στο: http://www.sev.org.gr/Uploads/pdf/Corporate_Governance_survey_2012_low.pdf
- Anderson, R. (1981). 'The usefulness of accounting and other information disclosed in corporate annual reports to institutional investors in Australia'. *Accounting and Business Research*. pp. 259-265
- Barker, R. and Imam, S. (2008). 'Analysts perceptions of earnings quality'. *Accounting and Business Research*. pp.313-329
- Caramanis, C. (1997), 'The enigma of the Greek auditing profession: some preliminary results concerning the impact of liberalization on auditor behaviour', *European Accounting Review*. *Accounting and Business Research*. pp.85-108

- Caramanis, C. and Spathis, C. (2006). 'Auditee and audit firm characteristics as determinants of audit qualifications: evidence from the Athens Stock Exchange'. *Managerial Auditing Journal*. pp. 905-920.
- Obaidat, A.N. (2007), 'Accounting information qualitative characteristics gap: evidence from Jordan'. *International Management Review*. 3 (2). pp.23-33.
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Νεγκάκης, Ι. Χ., και Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*. Αθήνα: Σταμούλη.
- Κάντζος, Κ. και Χονδράκη, Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλη.
- Πρωτοψάλτης, Ν. (2009). *Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου*, έκδοση ΣΟΛ Α.Ε
- Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2012). *Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου*, Αθήνα.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών. (2008). *Βασικές Οδηγίες Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων*. Αθήνα.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, (2010), *Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας*, Αθήνα.
- Καζαντζής Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και κανόνων*. Πειραιάς: Business Plus
- *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- IFRS*, том Γ, Αθήνα.
- Δήμου, Γ.Ν. (2000). *Βασικές Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής*. Αθήνα: Έλλην.
- BDO, (2010). *Εγχειρίδιο Ελέγχου*. pp. 21-651

- Χρυσοβιτσιώτης, Ι. και Σταυρακόπουλος, Ι. (2001). Λεξικό Αγγλοελληνικό και Ελληνοαγγλικό,. Εμπορικών- Τραπεζικών και Χρηματο-οικονομικών Όρων. Αθήνα: Παπαζήση.
- Karagiorgos, T. D. and Pazarskis, M. and Christodoulou P. (2007). ‘Internal Auditing as a Main Tool for Efficient Risk Assessment’. pp.1-12

Ιστότοποι

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων: www.elte.org.gr.

Ιδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών: www.iobe.gr.

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών: www.soel.gr.

SPSS Tools:

<http://www.spsstools.net/Syntax/RegressionRepeatedMeasure/BreuschPaganAndKoenkerTest.txt>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το παρόν ερωτηματολόγιο, έχει συνταχθεί στα πλαίσια διπλωματικής εργασίας με θέμα «Ελεγκτική επιστήμη και στάδια ελέγχου». Σκοπός της έρευνας είναι η συλλογή πληροφοριών που θα οδηγήσουν σε συμπεράσματα που σχετίζονται με την ελεγκτική επιστήμη και την σημαντικότητα των σταδίων ελέγχου. Η έρευνα είναι ανώνυμη και αφορά σε ελεγκτές. Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων.

Δημογραφικά στοιχεία

1. Φύλο

Άνδρας Γυναίκα

2. Ηλικία

20-35 36-45 46-55 56 και άνω

3. Ανώτερη εκπαίδευση που έχετε λάβει

Πτυχίο TEI Πτυχίο AEI
 Μεταπτυχιακός τίτλος σπουδών Διδακτορικό δίπλωμα
 Άλλο

4. Είστε κάτοχος κάποιας από τις παρακάτω διεθνείς / κρατικές αναγνωρίσεις;

CIA JES ACA
 ACCA CGAP IIA

- CQA Σ.Ο.Ε.Λ Άλλο

5. Προσδιορίστε το επάγγελμά σας

- Ασκούμενος ελεγκτής
 Ορκωτός ελεγκτής
 Εσωτερικός ελεγκτής
 Εξωτερικός ελεγκτής

6. Σε ποιο κλάδο εργάζεστε

- Ελεγκτικές εταιρίες (big4)
 Επιχειρήσεις
 Ελεγκτικές εταιρίες εκτός των big4
 Άλλο (παρακαλώ προσδιορίστε).....

Ερωτήσεις για το θέμα

1. Ποιος πιστεύετε ότι είναι ο βαθμός σημαντικότητας της Ελεγκτικής επιστήμης;

Χαμηλός	Μέτριος	Υψηλός

2. Πιστεύετε ότι είναι απαραίτητη η ελεγκτική επιστήμη για την διασφάλιση της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων;

Ναι

Όχι

3. Θεωρείτε ότι τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι απαραίτητο εργαλείο για την εφαρμογή της ελεγκτικής επιστήμης;

Ναι

Όχι

4. Πως θα χαρακτηρίζατε το επίπεδο των γνώσεων σας όσον αφορά τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου;

Κακό	Μέτριο	Ικανοποιητικό	Άριστο

5. Με βάση τα ΔΠΕ, ποιο θεωρείτε το σημαντικότερο στοιχείο σε έναν έλεγχο; (επιλέξτε δύο)

Σχεδιασμός ελέγχου

Όροι ανάθεσης

Δικλείδες ασφαλείας

Εύρεση ελεγκτικών κινδύνων

Τεκμηρίωση ελέγχου

Αναλυτικές διαδικασίες

Δειγματοληψία

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου

6. Κατά την γνώμη σας, πιστεύετε ότι ένας αποτελεσματικός έλεγχος εξαρτάται από τα παραπάνω στάδια ελέγχου;

Ναι

Όχι

7. Προσδιορίστε σε κάθε στήλη/γραμμή με ποσοστό (0% - 100%), ποιο θεωρείτε περισσότερο σημαντικό όσον αφορά τα ελεγκτικά τεκμήρια.

ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ	
Καταλληλότητα τεκμηρίων	
Επάρκεια τεκμηρίων	
Εξωτερικές επιβεβαιώσεις	
Γραπτές διαβεβαιώσεις	
Προφορικές διαβεβαιώσεις	
Αρνητικές διαβεβαιώσεις	
Ισχυρισμοί διοίκησης	
Αξιολόγηση αποκτηθέντων τεκμηρίων	
Ανεξάρτητες πηγές συλλογής τεκμηρίων	
Τεκμήρια για συγκεκριμένα κονδύλια (αποθέματα)	

8. Ποιος πιστεύετε ότι είναι ο πιο ουσιαστικός κίνδυνος και πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη βάση κατά τα στάδια ελέγχου;

- Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος
- Κίνδυνος μη εντοπισμού
- Κίνδυνος αλλοίωσης ελεγκτικών τεκμηρίων
- Ενδογενής κίνδυνος
- Κίνδυνος δικλείδων ασφαλείας

9. Σε κάθε στήλη/γραμμή βάλτε ένα X ανάλογα με την άποψη σας.

Ελεγκτική δειγματοληψία	Καθόλου σημαντικό	Λιγότερο σημαντικό	Αρκετά σημαντικό	Σημαντικό
Πληθυσμός δείγματος				
Μέγεθος δείγματος				
Αποκλίσεις				
Σφάλματα				
Προβολή σφαλμάτων				
Κίνδυνος δειγματοληψίας				
Αξιολόγηση αποτελεσμάτων				

10. Βαθμολογήστε από το 1 έως το 5 τους παρακάτω παράγοντες που πιστεύετε ότι είναι πιο σημαντικός στους όρους ανάθεσης ελέγχου [5:0 πλέον σημαντικό]

παράγοντας, 4:Σημαντικός, 3:Αρκετά σημαντικός, 2: Λιγότερο σημαντικός και 1: Καθόλου σημαντικός]

- Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς
- Ευθύνες διοίκησης
- Ευθύνες ελεγκτή
- Αμοιβή και τιμολόγηση Χρήση εμπειρογνώμονα
- Ενημέρωση ελεγκτή για δικαστικές διενέξεις
- Έγγραφες διαβεβαιώσεις διοίκησης
- Αποδοχή αλλαγής επί όρους
- Λειτουργία εσωτερικών δικλίδων
- Σχεδιασμός ελέγχου
- Απεριόριστη πρόσβαση σε πληροφορίες
- Πρόσβαση σε πρόσωπα
- Μορφή και περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου
- Περιγραφή είδους ελέγχου
- Επιστολή ανάθεσης ελέγχου

11. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 300 σχεδιασμός ελέγχου, ποιο πιστεύετε ότι είναι το πιο αναγκαίο στάδιο;

- Ανάπτυξη στρατηγικής ελέγχου
- Ανάπτυξη σχεδίου ελέγχου
- Αρχική ανάθεση ελέγχου
- Αλλαγές στον σχεδιασμό ελέγχου
- Εσωτερικός έλεγχος

12. Κατά την γνώμη σας, ποια αναλυτική διαδικασία ως εργαλείο αξιολόγησης πληροφοριών αλλά και ως στάδιο ελέγχου είναι πιο ουσιώδης να γίνονται;

- Ουσιαστικές Λεπτομερείς Συνδυασμός των προηγούμενων
 Αναλυτικές διαδικασίες για ισχυρισμούς διοίκησης
 Αναλυτικές διαδικασίες διαμόρφωσης γενικού συμπεράσματος

13. Ποιες δικλίδες ασφαλείας είναι σημαντικότερες για την έγκαιρη αντιμετώπιση κινδύνων; (επιλέξτε έως 3)

- Εσωτερικός έλεγχος Φάκελος ελέγχου προηγούμενου έτους
 Υπόλοιπα έναρξης Οργανωτική δομή οντότητας
 Επισκόπηση δικλίδων Εξασφάλιση εξουσιοδότησης για πρόσβαση
 Προστασία και διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων

14. Αντιστοιχίστε με αριθμούς (1-6) την σειρά με την οποία πρέπει να γίνουν οι ελεγκτικές διαδικασίες.

___ Επιθεώρηση

___ Αναλυτικές διαδικασίες

___ Παρατήρηση

___ Επανυπολογισμός

___ Επιβεβαίωση

___ Επανεκτέλεση

15. Θεωρείτε ότι μπορεί να διαφέρουν τα στάδια ελέγχου σε κάθε έλεγχο;

- Ναι
 Όχι

16. Με βάση τα επιμέρους στοιχεία των σταδίων ελέγχου, ποιο κρίνεται ως το πιο απαραίτητο κατά την διάρκεια του ελέγχου;

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> Σχεδιασμός ελέγχου | <input type="checkbox"/> Όροι ανάθεσης |
| <input type="checkbox"/> Δικλείδες ασφαλείας | <input type="checkbox"/> Εύρεση ελεγκτικών κινδύνων |
| <input type="checkbox"/> Τεκμηρίωση ελέγχου | <input type="checkbox"/> Αναλυτικές διαδικασίες |
| <input type="checkbox"/> Εσωτερικός έλεγχος | <input type="checkbox"/> Τεκμηρίωση ελέγχου |
| <input type="checkbox"/> Επιστολή ανάθεσης | |

Ευχαριστώ πολύ για τον χρόνο που αφιερώσατε και ελπίζω η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου να ήταν μια θετική εμπειρία για εσάς.