



ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

**Εφαρμογή Ελεγκτικών Διαδικασιών κατά τη
Διενέργεια του Εξωτερικού Ελέγχου**

του

Καρδιοπούλη Γ. Μιχαήλ

Επιβλέπων Καθηγητής: Δρογαλάς Γεώργιος

Θεσσαλονίκη, Ιούλιος 2022

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρουσίαση των ελεγκτικών διαδικασιών κατά την διάρκεια διενέργειας εξωτερικού ελέγχου, τόσο σε θεωρητικό υπόβαθρο, το οποίο περιλαμβάνει και ανασκόπηση της υφιστάμενης νομολογίας, καθώς επίσης και σε πρακτικό πλαίσιο, μέσω παραδείγματος. Η απουσία πρωτογενούς ποσοτικής και ποιοτικής έρευνας αποτελεί περιορισμό της παρούσας πτυχιακής εργασίας, ο οποίος ωστόσο καλύπτεται μέσα από την παράθεση πρακτικού παραδείγματος που αφορά πραγματική εταιρεία που δραστηριοποιείται στον νομό Αττικής. Στην εν λόγω πτυχιακή εργασία αναδείχτηκε, τόσο μέσω του θεωρητικού πλαισίου αυτής όσο και μέσω του πρακτικού παραδείγματος που παρατέθηκε, η σπουδαιότητα του εξωτερικού ελέγχου στην ανίχνευση καταστάσεων στις οποίες ακολουθείται η δημιουργική λογιστική, είτε εκούσια είτε ακούσια. Επομένως, ο εξωτερικός έλεγχος ανιχνεύοντας τέτοιου είδους κρούσματα αλλά και δίνοντας, μέσω των αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου, κατευθύνσεις και προτάσεις στις ελεγχόμενες εταιρείες, συμβάλει αφενός στη διασφάλιση των δημοσίων συμφερόντων και αφετέρου στην τήρηση των υφιστάμενων κανόνων και αρχών των ισχυόντων λογιστικών προτύπων, από την πλευρά των επιχειρηματικών μονάδων. Έτσι, μέσω του εξωτερικού ελέγχου διασφαλίζεται η αξιοπιστία και η εγκυρότητα της εικόνας που αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και άρα διασφαλίζονται, παράλληλα, τα συμφέροντα των διαφόρων ενδιαφερόντων μερών, όπως είναι για παράδειγμα οι επενδυτές, οι πελάτες, οι προμηθευτές, το ανθρώπινο δυναμικό, τα πιστωτικά ιδρύματα, καθώς επίσης και οι δημόσιες αρχές. Για την αποτελεσματική άσκηση του εξωτερικού ελέγχου απαιτείται οι ελεγκτές να είναι αντικειμενικοί, αξιόπιστοι, αμερόληπτοι, να επιδεικνύουν επαγγελματική συμπεριφορά και να είναι τυπικοί στη διαρκή τους εκπαίδευση και επιμόρφωση, καθώς επίσης και να ακολουθούν τα οριζόμενα στον κώδικα ηθικής και δεοντολογίας επαγγελματιών ελεγκτών. Επίσης, θα πρέπει να διακατέχονται από εχεμύθεια για τη διασφάλιση των προσωπικών και ευαίσθητων δεδομένων που τους παρέχονται από την πλευρά των ελεγχόμενων εταιρειών.

Λέξεις-κλειδιά: Εξωτερικός έλεγχος, Εξωτερικοί ελεγκτές, Ελεγκτικές διαδικασίες, Οικονομικός έλεγχος.

ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to present the audit procedures during an external audit, both in a theoretical background, which includes a review of existing legislation, as well as in a practical context, by way of example. The absence of primary quantitative and qualitative research is a limitation of the present dissertation, which is however covered through the analysis of a practical example that concerns a real company operating in the prefecture of Attica. In this dissertation, both through its theoretical framework and through the practical example given, the importance of external control in detecting situations in which creative accounting is followed, either intentionally or unintentionally, was highlighted. Therefore, the external audit by detecting such cases but also by giving advices, through the guidelines and proposals mentioned in the audit report, contributes on the one hand to safeguarding the public interest and on the other hand to the observance of the existing rules and principles of the applicable accounting standards by business units. Thus, external control ensures the reliability and validity of the image reflected in the financial statements of companies and thus ensures, at the same time, the interests of various stakeholders, such as investors, customers, suppliers, human resources. credit institutions, as well as public authorities. The effective application of external audit requires auditors to be objective, reliable, impartial, to demonstrate professionalism by being typical in their continuing education and training, as well as to follow the provisions of their code of ethics and deontology. They should also be confidential about securing the personal and sensitive data provided to them by the audited companies.

Keywords: External audit, External auditors, Audit procedures, Financial audit.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ABSTRACT.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
1.1 Σκοπός και Αντικείμενο.....	5
1.2 Σπουδαιότητα μελέτης και συμβολή στη γνώση	5
1.3 Σύντομη ανασκόπηση κεφαλαίων.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ.....	9
2.1 Ο Έλεγχος	9
2.2 Οι Ελεγκτές.....	13
2.3 Τα Ελεγκτικά Πρότυπα	14
2.4 Ο Σχεδιασμός του Εξωτερικού Ελέγχου.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	17
3.1 Τα οριζόμενα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).....	17
3.2 Τα οριζόμενα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ).....	20
3.3 Το Νομοθετικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.....	31
4.1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων Εταιρείας	31
4.2 Οι Ενσώματες Ακινητοποιήσεις.....	39
4.3 Οι Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις.....	40
4.4 Τα Αποθέματα.....	41
4.5 Εμπορικά και Λοιπά Εισπρακτέα.....	42
4.6 Τα Ταμειακά Διαθέσιμα.....	44
4.7 Οι Εμπορικές και Λοιπές Υποχρεώσεις.....	45
4.8 Οι Πληρωτέοι Φόροι.....	47

4.9 Εισόδημα.....	48
4.10 Το Κόστος Πωληθέντων	49
4.11 Οι Δαπάνες	50
4.12 Φορολογική και Ελεγκτική Ανασκόπηση της Κατάστασης της Εταιρείας	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	55
5.1 Συμπεράσματα	55
5.2 Περιορισμοί.....	58
5.3 Προτάσεις.....	58
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Σκοπός και Αντικείμενο

Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η παρουσίαση των ελεγκτικών διαδικασιών κατά την διάρκεια διενέργειας εξωτερικού ελέγχου, τόσο σε θεωρητικό υπόβαθρο, το οποίο περιλαμβάνει και ανασκόπηση της υφιστάμενης νομολογίας, καθώς επίσης και σε πρακτικό πλαίσιο, μέσω παραδείγματος. Το αντικείμενο της παρούσας εργασίας έγκειται στην παρουσίαση των ιδιαιτεροτήτων και των επιμέρους διαδικασιών, από τις οποίες συνοδεύεται η πραγματοποίηση του εξωτερικού ελέγχου στις σύγχρονες επιχειρηματικές μονάδες.

1.2 Σπουδαιότητα μελέτης και συμβολή στη γνώση

Κάνοντας μία ανασκόπηση στην υφιστάμενη βιβλιογραφία, παρατηρείται ότι τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος έχουν αποτελέσει αντικείμενο διερεύνησης πολλών μελετητών. Παλαιότερη μελέτη, που διεξήχθη από τον Sawyer (1993), τονίζει τη σημασία των εσωτερικών ελεγκτών των εταιρειών, στην παροχή προστιθέμενης αξίας στις εταιρείες στις οποίες εργάζονται και την σημαντική συμβολή τους στην διαδικασία της λήψης αποφάσεων. Ωστόσο, η συγκεκριμένη έρευνα δεν αναφέρεται καθόλου στο εξωτερικό έλεγχο και τη σπουδαιότητα των εξωτερικών ελεγκτών.

Μεταγενέστερη μελέτη, που διεξήχθη από τους Ζαφειράκου & Ταχυνάκης (2007), εμβάθυνε αφενός στον εσωτερικό και αφετέρου στον εξωτερικό έλεγχο και στην συμβολή και σπουδαιότητα αμφοτέρων των τύπων ελέγχου στην περίπτωση των ελληνικών επιχειρήσεων. Οι μελετητές κατέληξαν στο ότι ο έλεγχος αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο της αποτελεσματικότητας και οικονομικής αποδοτικότητας μίας επιχείρησης.

Πρόσφατο άρθρο της Λέφα (2018) επικεντρώθηκε στις επιχειρήσεις της Κύπρου, εμβάθυνε στον ρόλο που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος στην οικονομική τους αποδοτικότητα. Αν και η συγκεκριμένη μελέτη δεν εμβαθύνει σε τόσο μεγάλο βαθμό τον εξωτερικό έλεγχο, αλλά στον εσωτερικό, ωστόσο καταλήγει σε ένα γενικότερο συμπέρασμα για όλους τους τύπους ελέγχων των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το συμπέρασμα αυτό, οι σύγχρονοι ελεγκτές, ανεξάρτητα από το αν είναι εσωτερικοί ή εξωτερικοί, πρέπει να λαμβάνονται υπόψιν από τις επιχειρήσεις ως έμπιστοι σύμβουλοι και δύνανται να σκίσουν σημαντική συμβολή στην λήψη αποφάσεων.

Το σύγγραμμα των Chan & Vasarhelyi (2018) εμβάθυνε στην έννοια της «Συνεχόμενης Ελεγκτικής» και στον ρόλο που αυτή διαδραματίζει στην αύξηση των επιπέδων καινοτομίας των επιχειρήσεων. Πρόκειται για ένα σύγγραμμα, το οποίο διατυπώνει την άποψη πως η συνεχόμενη ελεγκτική αποτελεί το μετέπειτα στάδιο της παραδοσιακής ελεγκτικής. Οι εν λόγω μελετητές θέτουν υπόψιν ένα νέο πεδίο στον τομέα της ελεγκτικής, το οποίο είναι άξιο προς μελλοντική διερεύνηση, όπως οι ίδιοι προτείνουν.

Οι Byrnes et al. (2018), από την δική τους μελετητική προσέγγιση, διατυπώνουν την άποψη ότι στη σύγχρονη περίοδο, το επιστημονικό πεδίο της ελεγκτικής βρίσκεται σε κρίσιμη καμπή. Οι μελετητές προβαίνουν στην εξέταση του βαθμού στον οποίο η επιστήμη της ελεγκτικής μπορεί να γνωρίσει περαιτέρω εξέλιξη κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών, καθώς επίσης και κατά πόσο μπορεί να συνεισφέρει, όχι μόνο στην οικονομική εξυγίανση των επιχειρηματικών μονάδων, αλλά και στη διασφάλιση της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης αυτών.

Οι Appelbaum et al. (2018) διεξάγουν μελέτη, στην οποία εμβαθύνουν στην παρουσία επιτακτικής ανάγκης, στο πεδίο της ελεγκτικής, για την αξιοποίηση εργαλείων, από τα οποία προσφέρονται πληροφοριακά δεδομένα μεγαλύτερης κλίμακας. Πρόκειται για εργαλεία που συνεισφέρουν στην μεγιστοποίηση των επιπέδων αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών διαδικασιών και στην προαγωγή της επιστήμης της ελεγκτικής.

Η Sweet (2018), από τη δική της πλευρά, εμβαθύνει στη συμβολή της αξιοποίησης της σύγχρονης τεχνολογίας στην προαγωγή της αποτελεσματικότερης και ποιοτικότερης διεξαγωγής του ελέγχου, ανεξάρτητα από το αν ο έλεγχος αυτός είναι εσωτερικός ή εξωτερικός. Ωστόσο, η συγκεκριμένη μελέτη δεν προσεγγίζει πρακτικά ζητήματα πραγματοποίησης εξωτερικού ελέγχου, ούτε λύσεις και πρακτικές μελέτης των

οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων, μέσα από τις οποίες ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να καταστεί αποδοτικότερος.

Σύμφωνα με την παραπάνω ανασκόπηση ενός ενδεικτικού μέρους υφιστάμενης βιβλιογραφίας, από αρκετές μελέτες και έρευνες διαφαίνεται η σπουδαιότητα αφενός του εσωτερικού και αφετέρου του εξωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την χώρα στην οποία αυτές δραστηριοποιούνται. Ωστόσο, καμία από τις παραπάνω αναφερόμενες μελέτες δεν εμβάθυνε αμιγώς στην διεξαγωγή του εξωτερικού ελέγχου και στην παράθεση πρακτικού παραδείγματος, μέσω συγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων κάποια είδη δραστηριοποιούμενης εταιρείας, για την επίδειξη του τρόπου με τον οποίο αναλύονται τα οικονομικά δεδομένα και εξάγονται ασφαλή συμπεράσματα στο πλαίσιο της ελεγκτικής. Το συγκεκριμένο μελετητικό κοινό που εντοπίστηκε αναμένεται να καλυφθεί κατόπιν της ολοκλήρωσης της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, επομένως, ο αναγνώστης θα εξοικειωθεί σε μεγαλύτερο βαθμό με την πραγματοποίηση του εξωτερικού ελέγχου, ανεξάρτητα από το αν κατέχει γνώσεις ελεγκτικής ή όχι.

1.3 Σύντομη ανασκόπηση κεφαλαίων

Στο δεύτερο κεφάλαιο αποσαφηνίζονται εννοιολογικά συγκεκριμένοι όροι, όπως είναι επί παραδείγματι ο έλεγχος, οι ελεγκτές, τα ελεγκτικά πρότυπα και ο σχεδιασμός του εξωτερικού ελέγχου. Το κεφάλαιο αυτό αποσκοπεί στην εισαγωγή του αναγνωστικού κοινού στις βασικές έννοιες με τις οποίες ασχολείται η παρούσα εργασία.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται αφενός το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και αφετέρου ο κώδικας δεοντολογίας των ελεγκτών. Αρχικά, παρουσιάζονται τα οριζόμενα στον κώδικα δεοντολογίας των ελεγκτών, όπως αυτά παρατίθενται από την διεθνή ομοσπονδία λογιστών. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται ο κώδικας δεοντολογίας του σώματος ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Κλείνοντας το κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζεται το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο αναφορικά με την διεξαγωγή του εξωτερικού ελέγχου και τις αρμοδιότητες των εξωτερικών ελεγκτών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το πρακτικό παράδειγμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Αρχικά, παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης εταιρείας, η οποία φέρει την νομική μορφή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Κατόπιν, αναλύεται, υπό το πρίσμα του εξωτερικού ελέγχου, κάθε ένα από τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγκεκριμένης εταιρείας. Χαρακτηριστικά, προσεγγίζονται τα οικονομικά δεδομένα των ενσώματων ακινητοποιήσεων, των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των αποθεμάτων, των εισπρακτέων, των ταμειακών διαθεσίμων, των εμπορικών και λοιπών υποχρεώσεων της συγκεκριμένης εταιρείας, των πληρωτέων φόρων, του φορολογητέου εισοδήματος, του κόστους πωληθέντων, των δαπανών και των οικονομικών αποτελεσμάτων της. Στη συνέχεια, ακολουθεί μία ευρύτερη φορολογική και ελεγκτική ανασκόπηση της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα οικονομικά της δεδομένα. Το τέταρτο κεφάλαιο κλείνει με μία σύνοψη των όσων προαναφέρθηκαν.

Το πέμπτο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας παρουσιάζει τα τελικά συμπεράσματα αυτής, τους περιορισμούς της παρούσας μελέτης, καθώς επίσης και προτάσεις για θέματα που θεωρούμε ότι είναι άξια για μελλοντική διερεύνηση, γύρω από το πλαίσιο διεξαγωγής του εξωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

2.1 Ο Έλεγχος

Ο οικονομικός έλεγχος αποτελεί την διεργασία, στο πλαίσιο της οποίας μελετώνται, εξετάζονται και αναλύονται τα οικονομικά και χρηματοοικονομικά δεδομένα που αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρηματικών μονάδων, ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή. Σκοπός του οικονομικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της ορθότητας και εγκυρότητας των εν λόγω απεικονιζόμενων στις οικονομικές καταστάσεις στοιχείων, έτσι ώστε να πιστοποιηθεί η νόμιμη ακολουθήση των οικιών κανονισμών και διατάξεων, λαμβάνοντας, επιπρόσθετα, υπόψιν τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα (Dagilienė & Klivienė, 2019).

Όπως επισημαίνεται από τον Καββαθά (2022), το οικονομικό επιμελητήριο Ελλάδας έχει δώσει τον εξής ορισμό που αφορά το πεδίο της ελεγκτικής:

«Ελεγκτική είναι το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικο-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση».

Ο ίδιος επισημαίνει ότι το πεδίο της ελεγκτικής αποτελεί έναν διακριτό κλάδο που εμπίπτει στο πλαίσιο αφενός των οικονομικών και αφετέρου των διοικητικών επιστημών και από την πλευρά του οποίου πραγματοποιείται η πραγμάτευση γενικών όρων, προϋποθέσεων και κανονισμών, που πρέπει να πληρούνται, έτσι ώστε να πραγματοποιηθεί αποτελεσματικός έλεγχος σε κάθε είδους επιχειρηματικές οντότητες. Έτσι, η αποτελεσματική και έγκυρη άσκηση της ελεγκτικής αποσκοπεί στην ορθή διαχείριση των οικονομικών πόρων των επιχειρήσεων και στην διαφύλαξη αυτών, αλλά και στην αποδοτική αξιοποίηση των ανθρωπίνων και λοιπών διαθέσιμων πόρων τους (Καββαθάς, 2022).

Ανάλογα με τη μορφή επιτελούμενου ελέγχου, υπάρχουν οι εξής κατηγορίες:

Πρώτον, πρόκειται για τον εξωτερικό έλεγχο, ο οποίος αφορά και το βασικό ζήτημα διερεύνησης και μελέτης της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Εξωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που ασκείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν δεσμεύονται με καθεστώς εξαρτημένης εργασίας με τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις (Appelbaum et al., 2018).

Δεύτερον, πρόκειται για τον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος διεξάγεται στο πλαίσιο του εσωτερικού περιβάλλοντος της εκάστοτε επιχείρησης. Η πραγματοποίηση εσωτερικών ελέγχων γίνεται από στελέχη που απασχολούνται στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, τους λεγόμενους εσωτερικούς ελεγκτές. Επομένως, οι εσωτερικοί ελεγκτές, σε αντίθεση με τους εξωτερικούς ελεγκτές, δεσμεύονται με καθεστώς εξαρτημένης εργασίας με τις επιχειρήσεις στις οποίες ασκούν έλεγχο (Knechel et al., 2020).

Τέλος, πρόκειται για τους μικτούς ελέγχους, η οργάνωση και το συντονισμό των οποίων γίνεται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της εκάστοτε επιχειρηματικής μονάδας. Οι μικτοί έλεγχοι πραγματοποιούνται κατόπιν συνεργασίας των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών (Καββαθάς, 2022).

Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι η πραγματοποίηση του εξωτερικού ελέγχου γίνεται αποδίδοντας έμφαση στην ανάλυση του λογιστικού συστήματος, που διατηρείται από την πλευρά των ελεγχόμενων επιχειρηματικών μονάδων, καθώς επίσης και στην εμβάθυνση επί των οργανωτικών τους συστημάτων, από τα οποία ενδεχομένως ασκείται σημαντική επιρροή στην αποτελεσματικότητα και εφαρμογή του οικείου λογιστικού συστήματος (Pop et al., 2008). Η πραγματοποίηση του εξωτερικού ελέγχου γίνεται μέσω διεξοδικής έρευνας και μελέτης των δεδομένων που απεικονίζονται στις οικονομικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Η μελέτη αυτή πραγματοποιείται με τον τρόπο που κρίνει και αξιολογεί ο ελεγκτής ως αποδοτικότερο. Επομένως, ο τρόπος με τον οποίο αναλύονται και μελετώνται οι οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων εταιρειών αφήνεται στην διακριτική ευχέρεια των εξωτερικών ελεγκτών (Abbott et al., 2012).

Όπως χαρακτηριστικά επισημαίνετε από τον Καββαθά (2022):

«Τα διακριτικά χαρακτηριστικά του ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου αποτελούν η έκφραση γνώμης του ελεγκτή αναφορικά με την ορθή ή όχι παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης και των δραστηριοτήτων της στις ελεγχόμενες από αυτόν χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά την περίοδο την οποία

αφορά ο έλεγχος, μέσα στο πλαίσιο της νομοθεσίας και των ιδιαίτερων συνθηκών της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση».

Σε αντίθεση με τον εξωτερικό έλεγχο, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει τον ρόλο μίας δραστηριότητας που έχει αντικειμενικό, ανεξάρτητο και συμβουλευτικό χαρακτήρα. Η πραγματοποίηση του εσωτερικού ελέγχου διακατέχεται από την προσθήκη αξίας στο λειτουργικό πλαίσιο των ελεγχόμενων επιχειρηματικών μονάδων (Pilcher et al., 2013). Ο εσωτερικός έλεγχος, επιπροσθέτως, είναι συνυφασμένος με την έννοια του διαρκούς ελέγχου και με την αξιολογική διαδικασία του συνόλου των οργανωσιακών συστημάτων και των επιμέρους λειτουργικών πεδίων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων (Mat Zain et al., 2015). Στα ελεγχόμενα αυτά πεδία συμπεριλαμβάνεται και το τηρούμενο λογιστικό σύστημα.

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των εταιρειών αποτελούνται από επιμέρους διεργασίες, διαδικασίες και λειτουργίες που διαθέτουν συγκεκριμένους λειτουργικούς κανόνες και συγκεκριμένο πλαίσιο οργάνωσης που πρέπει να εφαρμόζεται από την πλευρά των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων. Σκοπός τους είναι να διασφαλίζονται τα οργανωσιακά συμφέροντα (Betti & Sarens, 2020). Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου που διαθέτουν οι επιχειρήσεις αποτελούν νευραλγικές διαδικασίες, μέσω των οποίων πραγματοποιείται η μεταφορά του συνόλου των εντολών, των μηνυμάτων και των ενδεχόμενων αντιδράσεων προς τα μέλη του διοικητικού του συμβουλίου, καθώς επίσης και προς το σύνολο των στελεχών που διαθέτουν διοικητικές και διευθυντικές θέσεις στα εσωτερικά τμήματα των ελεγχόμενων επιχειρήσεων (Ghaleb et al., 2020).

Από τις παραπάνω πληροφορίες είναι εύκολα αντιληπτό ότι η έννοια του εσωτερικού ελέγχου είναι ευρύτερη, συγκριτικά με αυτήν του εξωτερικού ελέγχου. Πιο αναλυτικά, η διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου είναι περιορισμένη στην πιστοποίηση, την μελέτη και την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, σε αντίθεση με τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, που είναι αρμόδια για την αξιολόγηση και την ανασκόπηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου τους.

Ο ρόλος που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος είναι ευρύτερος από τον αντίστοιχο που διαδραματίζει ο εξωτερικός έλεγχος, ο οποίος είναι σαφής και συγκεκριμένος. Ο λόγος έγκειται στο ότι στην περίπτωση του εσωτερικού ελέγχου δεν υπάρχει ο σαφής περιορισμός στην ανάλυση των οικονομικών δεδομένων των ελεγχόμενων

επιχειρήσεων, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του εξωτερικού ελέγχου (Al-Rassas & Kamardin, 2015).

Έτσι, ο εξωτερικός έλεγχος διαφέρει από τον εσωτερικό σε τρία σημεία:

- (α) Στον προσδιορισμό του ποιο είναι το αντικείμενο που υπόκειται στον έλεγχο (ελεγκτικό αντικείμενο)
- (β) Στον προσδιορισμό των προσώπων που ασκούν την διαδικασία του ελέγχου και των προσόντων που έχουν (ελεγκτικό υποκείμενο)
- (γ) Στον προσδιορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών και διεργασιών (ελεγκτικές τεχνικές).

Επιπροσθέτως, η άσκηση του εσωτερικού ελέγχου γίνεται κυρίως για λόγους πρόληψης, σε αντίθεση με την άσκηση του εξωτερικού ελέγχου, η οποία έχει περισσότερο κατασταλακτικό χαρακτήρα (Johl et al., 2013). Επιπροσθέτως, τα άτομα που διενεργούν τον εξωτερικό έλεγχο, όπως προαναφέρθηκε, δεν δεσμεύονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, κάτι το οποίο συμβαίνει στην περίπτωση των εσωτερικών ελεγκτών. Επομένως, οι εξωτερικοί ελεγκτές διακατέχονται από μεγαλύτερο βαθμό ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, συγκριτικά με τους εσωτερικούς ελεγκτές. Ωστόσο, τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόσουν τον κανόνα της αμεροληψίας και ανεξαρτησίας (Cenciarelli et al., 2018).

Σε κάθε περίπτωση, το βέλτιστο δυνατό ελεγκτικό αποτέλεσμα επέρχεται μέσω αποδοτικής συνεργασίας μεταξύ των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών. Επομένως, βέλτιστα ελεγκτικά αποτελέσματα επέρχονται μέσω της άσκησης μικτού ελέγχου. Με τον τρόπο αυτόν, περιορίζεται η πιθανότητα επικάλυψης ελεγκτικών διεργασιών, που είναι δυνατόν να προέρχεται είτε από την πλευρά των εσωτερικών είτε από την πλευρά των εξωτερικών ελεγκτών (Endaya, 2014).

2.2 Οι Ελεγκτές

Όπως προαναφέρθηκε στην παραπάνω ενότητα, τα άτομα που πραγματοποιούν τον εξωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων δεν προέρχονται από το εσωτερικό περιβάλλον τους, αλλά από το εξωτερικό, γεγονός που σημαίνει ότι διακατέχονται από υψηλότερο βαθμό ανεξαρτησίας και δεν δεσμεύονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Σκοπός των εξωτερικών ελεγκτών είναι να προβούν στην εξέταση, τη μελέτη και την ανάλυση των οικονομικών και λογιστικών αρχείων των αντίστοιχων επιχειρηματικών οντοτήτων, ο έλεγχος των οποίων τους έχει ανατεθεί (Al-Rassas & Kamardin, 2015; Cenciarelli et al., 2018).

Επιπροσθέτως, στόχος των εξωτερικών ελεγκτών είναι η παροχή γνώμων και συμβουλών, αναφορικά με τα οικονομικά, χρηματοοικονομικά και λογιστικά αρχεία που έχουν μελετηθεί και εξεταστεί από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις. Επίσης, διευκρινίζεται ότι από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, είναι απαραίτητο όλοι οι δημόσιοι οργανισμοί να προβαίνουν σε έλεγχο των οικονομικών τους καταστάσεων μέσω εξωτερικών ελέγχων (Johl et al., 2013; Pop et al., 2008).

Τόσο για τους εσωτερικούς, όσο και για τους εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι ενδιαφέρουν την παρούσα πτυχιακή εργασία, ορίζονται συγκεκριμένα τυπικά προσόντα και χαρακτηριστικά που πρέπει να διακατέχονται από πλευράς τους για την αποτελεσματική και πλήρη άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων τους (Kassem & Higson, 2016). Επί παραδείγματι, στην Ελλάδα, για την περίπτωση των ορκωτών λογιστών – ελεγκτών, απαιτείται κατώτατο δυνατό χρονικό όριο που θα πρέπει να πληροίτε και το οποίο αντικατοπτρίζει την ελεγκτική εμπειρία τους, καθώς επίσης και η επιτυχής εξέταση τους σε μία ομάδα μαθημάτων που πραγματοποιούνται από το σώμα ορκωτών λογιστών (ΣΟΕΛ, 2022).

Εναλλακτικά, απαιτείται ο ελεγκτής να διαθέτει ξένο τίτλο πιστοποίησης, από τον οποίο αποδεικνύεται η εγκεκριμένου ελεγκτή και του ιδιότητα. Χαρακτηριστικά παραδείγματα ξένων τίτλων πιστοποίησης ελεγκτών είναι αυτά που χορηγούνται από οργανισμούς όπως είναι ο CPA, ο ACA και ο ACCA. Ακόμα και στην περίπτωση κατά την οποία ο ελεγκτής διαθέτει ξένο τίτλο πιστοποίησης των ελεγκτικών του καθηκόντων, βασική προϋπόθεση για να ασκήσει το αντικείμενο του ελέγχου στην

Ελλάδα είναι η επιτυχής εξέταση του στην ίδια σειρά μαθημάτων που παρέχονται από το σώμα ορκωτών λογιστών (ΣΟΕΛ, 2022).

2.3 Τα Ελεγκτικά Πρότυπα

Από την πλευρά του Συμβουλίου Λογιστικής Εποπτείας των Δημοσίων Οργανισμών, το οποίο είναι διεθνώς γνωστό ως Public Company Accounting Oversight Board, με τα ακρωνύμια PCAOB, προβαίνει στην διατήρηση συγκεκριμένων και υποχρεωτικών προτύπων που διέπουν την διεξαγωγή εξωτερικών ελέγχων για την περίπτωση των δημόσιων οργανισμών. Πιο συγκεκριμένα, η διατήρηση των εν λόγω ελεγκτικών προτύπων πρέπει να γίνεται σε περίπτωση κατά την οποία ασκείται εξωτερικός έλεγχος σε οργανισμούς που έχουν πραγματοποιήσει προγενέστερη εγγραφή στην επιτροπή κεφαλαιαγοράς (Ozlsanski, 2019).

Από την πλευρά του συμβουλίου λογιστικής εποπτείας των δημόσιων οργανισμών, και ήδη από το έτος 2012, υπάρχουν συνολικά δεκαπέντε πρότυπα, εγκεκριμένα από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς. Επίσης, διατίθενται προσωρινά ελεγκτικά πρότυπα, από τα οποία χαρακτηρίζονται γενικότερα αποδεκτά πρότυπα ελέγχου που μπορούν να εφαρμόζονται, όπως αυτά έχουν περιγραφεί από τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την πλευρά του συμβουλίου ελέγχου προτύπων. Το συμβούλιο ελέγχου προτύπων αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του αμερικανικού ινστιτούτου CPAs (Juric et al., 2018). Ειδικότερα, στην περίπτωση της Ελλάδας αφορά το σώμα ορκωτών ελεγκτών (ΣΟΕΛ, 2022).

Επιπροσθέτως, από την πλευρά του συμβουλίου ελέγχου προτύπων έχουν εκδοθεί συγκεκριμένες προτάσεις που αφορούν τα πρότυπα ελέγχου, και οι οποίες πρέπει να εφαρμόζονται στην περίπτωση της σύνταξης των ελεγκτικών εκθέσεων, για την περίπτωση επιχειρηματικών μονάδων οι οποίες δεν είναι απαραίτητο να πραγματοποιήσουν εγγραφή στην επιτροπή κεφαλαιαγοράς. Μάλιστα, από την πλευρά των αναφερόμενων στον κώδικα δεοντολογίας του σώματος ορκωτών ελεγκτών, όπως αυτός θα αναλυθεί στη συνέχεια της παρούσας πτυχιακής εργασίας, υπάρχει υποχρέωση των μελών του συγκεκριμένου σώματος στην απόλυτη συμμόρφωση με τα

συγκεκριμένα πρότυπα ελέγχου. Μάλιστα, διευκρινίζεται ότι από το έτος 2012 και μετά είναι διαθέσιμα περισσότερα από εξήντα διαφορετικά ισχύοντα πρότυπα ελέγχου (Conn et al., 2019).

2.4 Ο Σχεδιασμός του Εξωτερικού Ελέγχου

Αρχικά, επισημαίνεται ότι η διαδικασία του σχεδιασμού του εξωτερικού ελέγχου, η οποία εναλλακτικά είναι γνωστή και με τον όρο του προγραμματισμού, εσωκλείει την διαδικασία λήψης της αρχικής απόφασης για την συλλογική ελεγκτική στρατηγική που πρόκειται να ακολουθηθεί, καθώς επίσης και για την σύνταξη του ελεγκτικού σχεδίου που θα εφαρμοστεί. Επισημαίνεται ότι το ελεγκτικό πρότυπο υπ' αριθμόν 9, το οποίο έχει δημοσιευθεί από το PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), προβαίνει στην περιγραφή της ευθύνης που έχει ο εξωτερικός ελεγκτής, καθώς επίσης και στην περιγραφή των απαιτήσεων που ίδιος πρέπει να έχει για τον σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας (Mendiratta, 2019; Sheu, 2018).

Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με το συγκεκριμένο ελεγκτικό πρότυπο, είναι απαραίτητη η παρουσία ενός ελεγκτικού σχεδίου που περιλαμβάνει αφενός το πρόγραμμα και αφετέρου την έκταση και την διάρκεια των επιμέρους διαδικασιών που αφορούν την αξιολόγηση των διαφόρων τύπων κινδύνους τους οποίους μπορεί να έρθει μία επιχείρηση, καθώς επίσης και τις δοκιμές που πρέπει να πραγματοποιηθούν όσον αφορά τη διαδικασία του ασκούμενου ελέγχου και τις επιμέρους διεργασίες που τον συνοδεύουν. Συν τοις άλλοις, το συγκεκριμένο πρόγραμμα πρέπει να περιλαμβάνει την περιγραφή των προγραμματισμένων ελεγκτικών πράξεων, έτσι ώστε να υπάρχει διασφάλιση για το ότι η ελεγκτική διεργασία που ακολουθείται είναι σύμφωνη με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα και δεν υπάρχει απόκλιση από αυτά (Sheu, 2018).

Το ελληνικό πρότυπο ξεκίνησε να θεσπίζεται από τον Ιούνιο του 2017 κατόπιν της σχετικής ανακοίνωσης υπ' αριθμόν 015/2017 του αντιπροέδρου της ΕΛΤΕ. Επιπροσθέτως, στο συγκεκριμένο πρότυπο υπάρχει η χαρακτηριστική απαίτηση:

«...να συμπεριληφθεί στην έκθεση ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή λογιστή μια συζήτηση σχετικά με τα κρίσιμα θέματα ελέγχου (Critical Audit Matters-CAM τα οποία έχουν

γνωστοποιηθεί στην Επιτροπή Ελέγχου και σχετίζονται με λογαριασμούς ή γνωστοποιήσεις που είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις και αφορούν ιδιαίτερα υποκειμενική ή περίπλοκη κρίση του ελεγκτή» (Γιαννόπουλος, 2017).

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο συγκεκριμένο νέο πρότυπο, στην έκθεση ελέγχου πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνεται το έτος της διαδοχικής εκτέλεσης της ελεγκτικής διαδικασίας από την πλευρά του εξωτερικού ελεγκτή. Συν τοις άλλοις, πρέπει να περιλαμβάνεται οπωσδήποτε η ακριβής φράση «*είτε λόγω λάθους ή απάτης*», την στιγμή κατά την οποία περιγράφεται η ευθύνη του ανθρώπου που ασκεί τον έλεγχο, σύμφωνα με τα πρότυπα που έχουν οριστεί από το PCAOB, όσον αφορά τον σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας. Με τον τρόπο αυτόν, αποκτάται «*εύλογη διασφάλιση*» αναφορικά με το αν τα στοιχεία που απεικονίζονται στις οικονομικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων επιχειρηματικών μονάδων απαλλάσσονται από σημαντικές ανακρίβειες και αναντιστοιχίες με την πραγματικότητα (Γιαννόπουλος, 2017).

Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι από την πλευρά του διοικητικού συμβουλίου του PCAOB έχει δοθεί έγκριση για την ακολουθήσει σταδιακών προσεγγίσεων, οι οποίες αφορούν την ημερομηνία που ξεκινούν να ισχύουν οι νέες απαιτήσεις της διενέργειας εξωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις. Πρόκειται για μια προσέγγιση, από την οποία παρέχονται, αφενός στο επενδυτικό κοινό και αφετέρου σε λοιπούς χρήστες των οικονομικών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οργανισμών, νέα πληροφοριακά δεδομένα σε όσο το δυνατόν μικρότερο χρονικό διάστημα. Ταυτόχρονα, επιτρέπεται στις εταιρείες που προβαίνουν στην άσκηση εξωτερικού ελέγχου η επαρκής προετοιμασία τους για την εφαρμογή των απαιτήσεων του νέου ελεγκτικού αυτού προτύπου (Γιαννόπουλος, 2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

3.1 Τα οριζόμενα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC)

Όπως επισημαίνεται από τους Λουμιώτη & Τζίφα (2012), στον Κώδικα Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών IFAC, ο οποίος είναι παγκόσμια γνωστός με τον τίτλο «*Εγχειρίδιο IESBA (International Ethics Standard Board of Accountants)*», περιλαμβάνονται οι επιμέρους κανονισμοί, από τους οποίους διέπεται ο κώδικας δεοντολογίας των επαγγελματιών ελεγκτών και λογιστών.

Ο συγκεκριμένος κώδικας δεοντολογίας έχει κατά καιρούς λάβει διαφορετικές εκδόσεις, με την τελευταία εξ αυτών να έχει δημοσιευθεί το έτος 2015, ενώ στην ελληνική νομοθεσία ενσωματώθηκε μέσω του ΦΕΚ Β' 3916/07.11.2017. Στην τελευταία έκδοση του συγκεκριμένου κώδικα επισημαίνονται οι συλλογικές ευθύνες των επαγγελματιών ελεγκτών και λογιστών, και οι επιπτώσεις που αυτοί έχουν σε περίπτωση που δεν ευθυγραμμίζονται με το εκάστοτε υφιστάμενο και ισχύον πλαίσιο ασκήσεις ελεγκτικών καθηκόντων (ΦΕΚ Β' 3916/07.11.2017).

Όπως ορίζεται από την πλευρά του κώδικα δεοντολογίας που έχει δημοσιευθεί από την διεθνή ομοσπονδία επαγγελματιών λογιστών για ελεγκτών, οι επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές είναι απαραίτητο να έχουν τα κάτωθι χαρακτηριστικά:

Το χαρακτηριστικό της ακεραιότητας (integrity)

Ένας ελεγκτής που διαθέτει το χαρακτηριστικό της ακεραιότητας πρέπει να είναι τίμιος, ευθύς και ειλικρινής, κατά τη διάρκεια της κάλυψης των επαγγελματικών και ελεγκτικών του καθηκόντων και αρμοδιοτήτων (Endri, 2021).

Το χαρακτηριστικό της αντικειμενικότητας (objectivity)

Ένας ελεγκτής που διαθέτει το χαρακτηριστικό της αντικειμενικότητας πρέπει να είναι δίκαιος, αμερόληπτος και απαλλαγμένος από κάθε είδους προκαταλήψεις, κατά την άσκηση των επαγγελματικών και ελεγκτικών του καθηκόντων και αρμοδιοτήτων.

Μάλιστα, το χαρακτηριστικό της αντικειμενικότητας είναι άμεσα συνυφασμένο με το παραπάνω αναφερόμενο χαρακτηριστικό της ακεραιότητας των ελεγκτών. Αυτό σημαίνει ότι ένας ελεγκτής δεν μπορεί να είναι ακέραιος στην άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων του και να μην διακατέχεται ταυτόχρονα από το χαρακτηριστικό της αντικειμενικότητας ή το αντίστροφο (Jeppesen, 2019).

Το χαρακτηριστικό της εμπιστευτικότητας (confidentiality)

Προκειμένου ένας ελεγκτής να διαθέτει το χαρακτηριστικό της εμπιστευτικότητας πρέπει να προσδίδει σεβασμό απέναντι στα προσωπικά και ευαίσθητα δεδομένα των εταιρειών στις οποίες ασκεί έλεγχο. Οι εταιρείες, προκειμένου να μην υπονομεύσουν την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα του ασκούμενου ελέγχου, ανεξάρτητα από το αν αυτός είναι εσωτερικός ή εξωτερικός, πρέπει να θέτουν στη διάθεση του ελεγκτή όλα τα απαραίτητα πληροφοριακά δεδομένα που εκείνος ζητήσει για την κάλυψη των ελεγκτικών του υποχρεώσεων. Από την δική του πλευρά, ο ελεγκτής πρέπει να είναι εχέμυθος απέναντι στα πληροφοριακά δεδομένα που του διατίθενται από την πλευρά των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, προκειμένου να διευκολυνθεί το ελεγκτικό του έργο (Malchev & Bozhinovska Lazarevska, 2021).

Το χαρακτηριστικό της επαγγελματικής συμπεριφοράς (professional behavior)

Η παρουσία επαγγελματικής συμπεριφοράς από την πλευρά των ελεγκτών συνεπάγεται την συνέπεια που εκείνοι πρέπει να επιδεικνύουν την στιγμή κατά την οποία καλύπτουν και ασκούν τα επαγγελματικά ηλεκτρικά τους καθήκοντα απέναντι στις ελεγχόμενες εταιρείες. Στο πλαίσιο της διατήρησης επαγγελματικής συμπεριφοράς από την πλευρά των ελεγκτών υπάγεται και η ευθυγράμμιση τους με τις νομοθετικές διατάξεις, το κανονιστικό πλαίσιο και τις επιμέρους ισχύουσες ρυθμίσεις που διέπουν την άσκηση ελέγχου και την κάλυψη των επαγγελματικών τους αρμοδιοτήτων (Cyr et al., 2020).

Το χαρακτηριστικό της επαγγελματικής επιμέλειας και επάρκειας (professional competence and due care)

Το χαρακτηριστικό της επαγγελματικής επιμέλειας και επάρκειας των επαγγελματιών λογιστών και ελεγκτών είναι άμεσα συνυφασμένο με το ανώτερο περιγραφόμενο χαρακτηριστικό της κατοχής επαγγελματικής συμπεριφοράς. Πιο αναλυτικά, οι επαγγελματίες ελεγκτές, προκειμένου να επιδεικνύουν επαγγελματική επιμέλεια και επάρκεια θα πρέπει να προβαίνουν σε διαρκή ανανέωση και εμπλουτισμό των γνώσεών

τους, αλλά και των επαγγελματικών τους ικανοτήτων και δεξιοτήτων πάνω στο ελεγκτικό αντικείμενο. Μάλιστα, σε διαφορετική περίπτωση κινδυνεύουν να χάσουν το ανταγωνιστικό τους πλεονέκτημα, έναντι των συναδέλφων λογιστών – ελεγκτών οι οποίοι θα προβαίνουν σε τακτική ανανέωση και εμπλουτισμό του γνωστικού του υπόβαθρου. Επιπροσθέτως, ένας επαγγελματίας λογιστής – ελεγκτής δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται από επαγγελματική επάρκεια, σε περίπτωση κατά την οποία δεν φροντίζει για την επικαιροποίηση των γνώσεων και των δεδομένων που έχει πάνω στο αντικείμενο στο οποίο ασκεί τον εκάστοτε έλεγχο. Πρόκειται για μία διαδικασία άκρως απαραίτητη, ειδικότερα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες επέρχεται συχνή μεταβολή της νομοθεσίας και των ισχυόντων κανονισμών, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της ελληνικής πραγματικότητας (Papachristou & Bekiaris, 2020).

Το να πληρούνται συγκεκριμένα επαγγελματικά και τεχνικά κριτήρια (technical standards)

Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό καλύπτεται όταν οι επαγγελματίες ελεγκτές, κατά την άσκηση των ελεγκτικών τους καθηκόντων και αρμοδιοτήτων, φροντίζουν να βρίσκονται σε ευθυγράμμιση με τα κριτήρια που τίθενται από το ελεγκτικό σώμα που εκπροσωπούν. Στην περίπτωση της ελληνικής πραγματικότητας, οι ελεγκτές πρέπει να ταυτίζονται απόλυτα με τα κριτήρια που τίθενται από την πλευρά του σώματος ορκωτών ελεγκτών (Dickins et al., 2018).

Διενεργώντας επισκόπηση στις διατάξεις του Ν. 3693/2008 περί «Εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών», επισημαίνεται ότι στο άρθρο 19 αυτού ορίζεται η υποχρέωση που υπάρχει από την πλευρά των επαγγελματιών ελεγκτών, καθώς επίσης και των επιχειρήσεων που λειτουργούν με την δραστηριότητα της άσκησης ελέγχου, για την απόλυτη ταύτιση τους με τον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών. Εξαιρέσεις στην υποχρέωση αυτή είναι οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες από την πλευρά της επιτροπής ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 της Κοινοτικής Οδηγίας υπ' αριθμόν 2006/43/ΕΚ, πρέπει να εφαρμόζονται διακριτές αρχές στο πλαίσιο της τήρησης της επαγγελματικής δεοντολογίας και ηθικής του ασκούμενου ελέγχου (ΦΕΚ Α 174/25.08.2008).

3.2 Τα οριζόμενα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)

Το σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών έχει θεσπίσει τον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας των ελεγκτών, απώτερο σκοπός του οποίου είναι να προασπίσει τα υψηλά επίπεδα ποιότητας των ελεγκτικών διαδικασιών. Αυτό σημαίνει ότι μέσω της τήρησης των κανόνων από τους οποίους διέπεται ο κώδικας επαγγελματικής ηθικής και δεοντολογίας των ελεγκτών, σκοπός είναι η μη υπονόμηση και η διατήρηση της διαφάνειας και της αντικειμενικότητας των ελεγκτικών αποτελεσμάτων. Επιπροσθέτως, τηρώντας τους κανόνες ηθικής και δεοντολογίας των ελεγκτών, οι επαγγελματίες λογιστές – ελεγκτές προστατεύουν την ηθική και επαγγελματική τους υπόσταση, μη καταπατώντας τα νόμιμα δικαιώματα των πελατών τους (ΣΟΕΛ, 2022).

Προκειμένου να καλυφθεί ο παραπάνω αναφερόμενος σκοπός για τον οποίο θεσπίστηκε ο κώδικας ηθικής και δεοντολογίας και από την πλευρά του σώματος ορκωτών λογιστών, κάθε επαγγελματίας ελεγκτής έχει την υποχρέωση να ακολουθεί και να τηρεί τους βασικούς κανόνες και τις γενικές αρχές κατά τη διάρκεια της άσκησης ελέγχου και σε ευθυγράμμιση με την ακολούθηση των διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας και των οδηγιών που δημοσιεύονται από το σώμα ορκωτών ελεγκτών (ΣΟΕΛ, 2022).

Βάσει των διατάξεων του πρώτου άρθρου του Κώδικα Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οι επαγγελματίες που ασκούν έλεγχο στις επιχειρηματικές οντότητες είναι υποχρεωμένοι να:

«συμπεριφέρονται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνουν ως τίμοι και συνετοί οικογενειάρχες» (ΣΟΕΛ, 2022).

Επιπροσθέτως, οι διατάξεις του ίδιου άρθρου επισημαίνουν ότι ένας επαγγελματίας λογιστής – ελεγκτής είναι υποχρεωμένος:

«Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε ανατιθέμενη σ' αυτόν εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται

από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος» (ΣΟΕΛ, 2022).

Συνεχίζοντας με τις διατάξεις του πρώτου άρθρου του συγκεκριμένου κώδικα ηθικής και δεοντολογίας ελεγκτών, οι επαγγελματίες λογιστές – ελεγκτές έχουν την υποχρέωση:

«Να παρέχουν τις επαγγελματικές υπηρεσίες τους και να προβαίνουν στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες» (ΣΟΕΛ, 2022).

Μία ακόμα υποχρέωση που προκύπτει για τους επαγγελματίες ελεγκτές – λογιστές σύμφωνα με τον συγκεκριμένο κώδικα δεοντολογίας είναι η επιμελής τήρηση του συνόλου του κανονιστικού πλαισίου, από το οποίο διασφαλίζεται η ανεξαρτησία τους απέναντι στις επιχειρήσεις και τις νομικές οντότητες που ελέγχουν (ΣΟΕΛ, 2022).

Επιπροσθέτως, οι επαγγελματίες ελεγκτές – λογιστές είναι υποχρεωμένοι να μην προβαίνουν στην χρήση της ιδιότητας των ορκωτών ελεγκτών, προκειμένου να εξυπηρετούν προσωπικά συμφέροντα και προσωπικές ανάγκες, καθώς επίσης και να μην προβαίνουν σε άρνηση, αναβολή και διακοπή των εργασιών που τους έχουν ανατεθεί από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, εκτός αν υπάρχει συγκεκριμένος και δικαιολογημένος λόγος από πλευράς τους (ΣΟΕΛ, 2022).

Παραμένοντας στην μελέτη των διατάξεων του πρώτου άρθρου του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των ελεγκτών, ο επαγγελματίας ελεγκτής είναι υποχρεωμένος:

«Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.» (ΣΟΕΛ, 2022).

Παράλληλα, έχει την κάτωθι υποχρέωση:

«Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.» (ΣΟΕΛ, 2022).

Επιπροσθέτως, οι συγκεκριμένες διατάξεις του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των επαγγελματιών λογιστών – ελεγκτών ορίζουν ότι οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να μην προβαίνουν σε μεταξύ τους αθέμιτο ανταγωνισμό, αλλά απαγορεύεται να ανταγωνίζονται ακόμα και άλλους ελεγκτικούς φορείς. Συν τοις άλλοις, είναι

υποχρεωμένοι να μην προβαίνουν στην επιδίωξη της προσέλκυσης και διατήρησης εργασιών με την χρήση αδιαφανών μέσων (ΣΟΕΛ, 2022).

Τέλος, το πρώτο άρθρο του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των ελεγκτών ορίζει ότι ο επαγγελματίας λογιστής – ελεγκτής έχει την υποχρέωση:

«Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του» (ΣΟΕΛ, 2022).

Προχωρώντας στις διατάξεις του τρίτου άρθρου του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των επαγγελματιών λογιστών – ελεγκτών, χαρακτηριστικά ορίζεται ότι ένας επαγγελματίας ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να προβαίνει στην παροχή των ελεγκτικών του υπηρεσιών *«...κατά τρόπο που να διασφαλίζει τη νομιμότητα στην παροχή των υπηρεσιών του αυτών και την εγκυρότητα της εκφραζόμενης απ' αυτόν επαγγελματικής γνώμης. Προς τούτο, είναι υποχρεωμένος, παράλληλα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και τον παρόντα κανονισμό, να τηρεί τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.Λ. και να βασίζεται στην επαγγελματική εργασία που διεξήγαγε ο ίδιος ή άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. με τη δική του επίβλεψη και ευθύνη» (ΣΟΕΛ, 2022).*

Συν τοις άλλοις, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου, ο επαγγελματίας λογιστής-ελεγκτής είναι δυνατό να:

«χρησιμοποιεί βοηθούς για την παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών του, έχει όμως την ευθύνη για την εργασία που εκτέλεσαν οι βοηθοί του, τους οποίους υποχρεούται να επιβλέπει και να αναθέτει σ' αυτούς μόνο τις εργασίες που είναι σε θέση να εκτελέσουν ικανοποιητικά» (ΣΟΕΛ, 2019).

Στην τρίτη παράγραφο του τρίτου άρθρου του ίδιου κώδικα ηθικής και δεοντολογίας ελεγκτών, χαρακτηριστικά επισημαίνεται η εξής απαγόρευση προς τους επαγγελματίες ελεγκτές – λογιστές:

«Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Η απαγόρευση αυτή δεν αποκλείει τη χρησιμοποίηση ειδικού εμπειρογνώμονα σε αντικείμενα ελέγχου ή άλλων εργασιών που εκφεύγουν των συνήθων γνώσεων του Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τα

οριζόμενα από τα ελεγκτικά πρότυπα και σχετικές αποφάσεις του Σ.Ο.Ε.Λ» (ΣΟΕΛ, 2022).

Επίσης, σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να παραβλέπεται η υποχρέωση της προσωπικής φέρουσας ευθύνης των επαγγελματιών ελεγκτών – λογιστών, στην οποία γίνεται διακριτή μνεία στο τρίτο άρθρο του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας τους (ΣΟΕΛ, 2022).

Τα επιμέρους χαρακτηριστικά στοιχεία των επαγγελματιών ελεγκτών, όπως αυτά αναλύθηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας, επισημαίνονται και στα αναγραφόμενα επί του κώδικα επαγγελματικής ηθικής και δεοντολογίας και πιο συγκεκριμένα στο τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο άρθρο αυτού. Έτσι, επί των συγκεκριμένων διατάξεων, χαρακτηριστικά επισημαίνεται ότι οι επαγγελματίες λογιστές – ελεγκτές πρέπει να είναι εχέμυθη, αντικειμενική, ανεξάρτητη, να έχουν επαγγελματική επάρκεια και να προβαίνουν σε διαρκή ανανέωση του γνωστικού του υπόβαθρου προκειμένου να διασφαλίζεται η ποιοτική, αποτελεσματική και αξιόπιστη παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών προς τις επιχειρηματικές οντότητες (ΣΟΕΛ, 2022).

Στο έβδομο άρθρο του συγκεκριμένου κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των ελεγκτών εγείρονται ζητήματα διαφημιστικής φύσεως, από τα οποία αποσκοπεί είτε η πρόληψη αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επαγγελματιών ελεγκτών – μελών του σώματος ορκωτών ελεγκτών. Έτσι, χαρακτηριστικά επισημαίνεται το εξής:

«Ο Ορκωτός Ελεγκτής ή ο ελεγκτικός φορέας δεν πρέπει να διαφημίζει ή να προβάλλει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του, καθώς και το όνομά του ή την επωνυμία του, κατά τρόπο που υποβαθμίζει το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως αυτό έχει θεσμοθετηθεί και ασκείται στην Ελλάδα, ή θέτει σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων Ορκωτών Ελεγκτών ή ελεγκτικών φορέων» (ΣΟΕΛ, 2022).

Επιπροσθέτως, στο έβδομο άρθρο του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των επαγγελματιών ελεγκτών τονίζεται η κάτωθι απαγόρευση:

«Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή ελεγκτικό φορέα η υποβολή προσφοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών χωρίς έγγραφη πρόσκληση του ενδιαφερόμενου που έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. και χωρίς την τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και διαδικασιών που ορίζονται από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου. Η

υποβολή τέτοιας προσφοράς καθώς και η με οποιοδήποτε τρόπο μείωση ή δέσμευση μείωσης της νόμιμης αμοιβής ελέγχου, χωρίς σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου, αποτελεί πράξη ιδιαίτερα αναξιοπρεπή και αθέμιτη» (ΣΟΕΛ, 2022).

3.3 Το Νομοθετικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου

Το νομοθετικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου, όπως ισχύει, αντικατοπτρίζεται στις διατάξεις του Ν.4447/2017 περί «Υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις». Αναλυτικότερα, στο πρώτο άρθρο του συγκεκριμένου νόμου χαρακτηριστικά επισημαίνεται ότι πρόκειται για:

«α) θέσπιση ενιαίου νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕ L157 της 9.6.2006), όπως η ανωτέρω Οδηγία ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ της 16ης Απριλίου 2014 (ΕΕ L 158 της 27.5.2014), β) εναρμόνιση της νομοθεσίας με την τελευταία αυτή Οδηγία και γ) η θέσπιση κανόνων για περιπτώσεις δυνατότητας επιλογών του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 158)» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Στην πρώτη παράγραφο του τρίτου άρθρου του Ν.4447/2017 γίνεται αναφορά στο ότι:

«Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια) και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (Α'120). Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές εφόσον εντάσσονται με οποιαδήποτε έννομη σχέση στη δύναμη ελεγκτικής εταιρείας μπορούν να διενεργούν συγχρόνως υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό μίας μόνο ελεγκτικής εταιρείας» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι επί του ίδιου άρθρου του συγκεκριμένου νόμου, ορίζεται ότι αρμόδια αρχή προκειμένου να χορηγηθεί η άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του ελεγκτή είναι η ΕΛΤΕ (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Συνεχίζοντας στο τρίτο άρθρο του συγκεκριμένου νόμου, ακολουθεί ορισμός συγκεκριμένων βασικών προϋποθέσεων, οι οποίες πρέπει να καλύπτονται, προκειμένου να χορηγηθεί η άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του ελεγκτή από την ΕΛΤΕ. Πιο συγκεκριμένα, η άδεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος μπορεί να χορηγηθεί στις κάτωθι περιπτώσεις:

«α) στα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5 και 7 έως 11 ή/και 13 και έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα,

β) το μεγαλύτερο μέρος των δικαιωμάτων ψήφου σε μία ελεγκτική εταιρεία πρέπει να κατέχεται από ελεγκτικές εταιρείες στις οποίες έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος ή από φυσικά πρόσωπα που πληρούν τουλάχιστον τις προϋποθέσεις των άρθρων 5, 7 έως 11 ή/και 13,

γ) η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης ή διαχείρισης της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να ανήκει κατά τα 2/3 τουλάχιστον σε ελεγκτικές εταιρείες, στις οποίες έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος ή σε φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5, 7 έως 11 ή/και 13 . Όταν το όργανο διοίκησης έχει μόνο δύο μέλη, για τουλάχιστον ένα μέλος πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρούσας περίπτωσης,

δ) η ελεγκτική εταιρεία να πληροί την προϋπόθεση, που ορίζεται στο άρθρο 5» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Στο πέμπτο άρθρο του ίδιου νόμου, διευκρινίζοντας σε ακόμα μεγαλύτερο βαθμό τα οριζόμενα στην τελευταία παράγραφο των ανωτέρω αναφερόμενων προϋποθέσεων που θα πρέπει να καλύπτονται προκειμένου να χορηγηθεί η άδεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος από την ΕΛΤΕ, χαρακτηριστικά επισημαίνεται το εξής:

«Επαγγελματική άδεια χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες που διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας και δεν έχουν καταδικασθεί για οποιοδήποτε από τα αδικήματα που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Στα φυσικά πρόσωπα συμπεριλαμβάνονται τα όργανα διοίκησης και οι νόμιμοι εκπρόσωποι των ελεγκτικών εταιρειών» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Συνεχίζοντας, στο έκτο άρθρο του ίδιου νόμου, ακολουθεί ορισμός των συγκεκριμένων περιπτώσεων ανάκλησης της άδειας ασκήσεως επαγγέλματος ελεγκτή που έχει

χορηγηθεί από την ΕΛΤΕ. Αναλυτικότερα, η χορηγηθείσα άδεια άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος μπορεί να ανακληθεί στις εξής περιπτώσεις:

«α) επιβολή πειθαρχικής ποινής οριστικής αφαίρεσης επαγγελματικής άδειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

β) θάνατος ή θέση σε στερητική ή επικουρική δικαστική συμπαράσταση κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα και διαγράφεται από το Δημόσιο Μητρώο.

γ) καταδίκη με τελεσίδικη απόφαση ποινικού δικαστηρίου για κλοπή, υπεξαίρεση (κοινή και στην υπηρεσία), απάτη, εκβίαση, πλαστογραφία, απιστία (κοινή και στην υπηρεσία), δωροδοκία, παράβαση καθήκοντος, καθώς και για οποιοδήποτε έγκλημα κατά της γενετήσιας ελευθερίας ή έγκλημα οικονομικής εκμετάλλευσης της γενετήσιας ζωής ή για κακούργημα,

δ) συνταξιοδότηση από τον κύριο ασφαλιστικό φορέα,

ε) έλλειψης των προϋποθέσεων των άρθρων 5 και 7 έως 11,

στ) σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της εντιμότητας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και εφόσον δεν υλοποιηθούν από αυτόν, μέσα σε χρονικό διάστημα που καθορίζεται κατά περίπτωση από το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. τυχόν μέτρα που θα του υποδειχθούν από το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., για να αρθεί η αμφισβήτηση αυτή» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Ωστόσο, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία ανακληθεί η άδεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος από την ΕΛΤΕ, αυτή μπορεί να έχει προσωρινή μορφή ή εναλλακτικά να είναι οριστική. Στην περίπτωση της οριστικής ανάκλησης άδειας τις ασκήσεις του ελεγκτικού επαγγέλματος, στο ίδιο άρθρο του συγκεκριμένου νόμου επισημαίνεται ότι ο επαγγελματίας ελεγκτής διαγράφεται οριστικά από το μητρώο ελεγκτών και παύει να είναι μέλος του σώματος ορκωτών ελεγκτών (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Οι νομοθετικές διατάξεις του ένα του άρθρου του ίδιου νόμου επισημαίνουν ότι ο επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να έχει πλήρη γνώση των εξής πεδίων:

«α) γενικές Αρχές Λογιστικής και Λογιστικά Πρότυπα,

β) νομοθετικές ρυθμίσεις και πρότυπα αναφερόμενα στη σύνταξη ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων,

- γ) διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης,
- δ) χρηματοοικονομική ανάλυση,
- ε) κοστολόγηση και διοικητική λογιστική,
- στ) διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος,
- ζ) ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες του ελεγκτή,
- η) νομοθετικές ρυθμίσεις και επαγγελματικά πρότυπα σχετικά με υποχρεωτικούς ελέγχους και τις λοιπές ελεγκτικολογιστικές εργασίες και τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές,
- θ) διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όπως αναφέρονται στο άρθρο 30,
- ι) κανόνες ανεξαρτησίας και επαγγελματική δεοντολογία,
- ια) αρχές και ειδικά θέματα εταιρικού δικαίου και εταιρικής διακυβέρνησης συναφή με ελεγκτικές εργασίες,
- ιβ) αρχές και ειδικά θέματα πτωχευτικού δικαίου,
- ιγ) φορολογικό δίκαιο,
- ιδ) αρχές και ειδικά θέματα αστικού και εμπορικού δικαίου,
- ιε) αρχές και ειδικά θέματα ασφαλιστικού και εργατικού δικαίου,
- ιστ) πληροφορική και Μηχανογραφικά συστήματα,
- ιζ) αρχές Οικονομίας, Χρηματοοικονομικής και Οικονομικής των επιχειρήσεων,
- ιη) στοιχεία Μαθηματικών και Στατιστικής,
- ιθ) βασικές αρχές χρηματοοικονομικής διοίκησης» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Στο 12^ο άρθρο του ίδιου νόμου, επισημαίνεται ότι οι επαγγελματίες λογιστές – ελεγκτές διακατέχονται από την υποχρέωση τήρησης και της ακολούθησης συγκεκριμένων εκπαιδευτικών και επιμορφωτικών προγραμμάτων, προκειμένου να εμπλουτίζουν το γνωστικό τους υπόβαθρο με τα ανωτέρω αναφερόμενα διαφορετικά και ποικίλα γνωστικά πεδία. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν είναι πίστη σε αυτήν την υποχρέωσή τους, τότε κινδυνεύουν με την επιβολή των κυρώσεων που αναφέρονται στο 35^ο άρθρο του συγκεκριμένου νόμου (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Οι κυρώσεις αυτές, όπως χαρακτηριστικά επισημαίνονται στο άρθρο αυτό είναι οι εξής:

«α) σύσταση,

β) έγγραφη επίπληξη,

γ) δημόσια δήλωση που αναφέρει το υπαίτιο πρόσωπο και τη φύση της παράβασης και δημοσιοποιείται στο δια- δικτυακό τόπο της Ε.Α.Τ.Ε.,

δ) δήλωση ότι η έκθεση ελέγχου δεν πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 32 . ή του άρθρου 10 του Κανονισμού 537/2014)

ε) χρηματικό πρόστιμο έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής, το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο ύψους έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ,

στ) προσωρινή απαγόρευση διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων επί των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, για χρονικό διάστημα από έναν (1) έως δώδεκα (12) μήνες,

ζ) προσωρινή αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας για χρονικό διάστημα μέχρι τρία (3) έτη,

η) οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή από το Δημόσιο Μητρώο καθώς και δημοσιοποίηση της απόφασης αυτής στο διαδικτυακό τόπο της Ε.Α.Τ.Ε.» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Μάλιστα, χαρακτηριστικά επισημαίνετε ότι προκειμένου να προσδιοριστεί αφενός το είδος και αφετέρου το ύψος των επιβαλλόμενων κυρώσεων και επιπτώσεων των επαγγελματιών ελεγκτών για την μη τήρηση των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων, λαμβάνονται υπόψιν τα κάτωθι κριτήρια:

«α) η βαρύτητα και διάρκεια της παράβασης,

β) ο βαθμός ευθύνης του υπαίτιου προσώπου,

γ) η οικονομική δύναμη του υπαίτιου προσώπου, για παράδειγμα όπως φαίνεται από τον συνολικό κύκλο εργασιών της υπαίτιας επιχείρησης ή το ετήσιο εισόδημα του υπαίτιου προσώπου, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο είναι φυσικό πρόσωπο,

δ) το ύψος των κερδών που αποκομίσθηκαν ή των ζημιών που αποφεύχθηκαν από το υπαίτιο πρόσωπο, εφόσον μπορούν να προσδιορισθούν,

ε) ζημιές τρίτων που προκλήθηκαν από την παράβαση στο βαθμό που μπορεί να προσδιοριστούν,

στ) ο βαθμός συνεργασίας του υπαίτιου προσώπου με την Ε.Λ.Τ.Ε.,

ζ) προηγούμενες παραβάσεις του υπαίτιου προσώπου» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι οι επαγγελματίες λογιστές – ελεγκτές δεν είναι απαλλαγμένη από την λεγόμενη αστική ευθύνη. Στην έννοια αυτή γίνεται αναφορά στο 37^ο άρθρο του συγκεκριμένου νόμου, το οποίο χαρακτηριστικά αναφέρει το εξής:

«Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες του παρόντος νόμου, καθώς και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη έναντι της ελεγχόμενης οντότητας και τρίτων που ζημιώθηκαν από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου. Το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων από συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής που καταβλήθηκε για το έργο αυτό. Στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας ή ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών της ελεγκτικής εταιρείας ή της ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο έναντι όλων των ζημιωθέντων για το έργο αυτό» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Όσον αφορά τις διατάξεις του 42^{ου} άρθρου του συγκεκριμένου νόμου, σε αυτές απαγορεύεται η διατήρηση συμβατικής ρήτρας κατά τον διορισμό εξωτερικών ελεγκτών από την πλευρά των ελεγχόμενων επιχειρηματικών μονάδων. Έτσι, η γενική συνέλευση των εταίρων ή των μετόχων των επιχειρήσεων, η οποία είναι αρμόδια για τον διορισμό εξωτερικών ελεγκτών, πρέπει να ακολουθεί τον συγκεκριμένο περιορισμό και να μην προβαίνει στον διορισμό ατόμων που έχουν συμβατική ρήτρα με την επιχείρηση, προκειμένου να ασκηθεί εξωτερικός έλεγχος από πλευράς τους (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Στο 43^ο άρθρο του νόμου αυτού επισημαίνεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία αποχωρήσει ο επαγγελματίας ελεγκτής που έχει διοριστεί από την γενική συνέλευση

των εταίρων ή των μετοχών των επιχειρήσεων, για την άσκηση εξωτερικού ελέγχου, υπάρχει η εξής υποχρέωση από την πλευρά της διοίκησης της εταιρείας:

«Η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας οφείλει να ενημερώνει γραπτώς την Ε.Α.Τ.Ε. σε περίπτωση παύσης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, παρέχοντας συγχρόνως επαρκή αιτιολόγηση για τους λόγους της παύσης. Την ίδια υποχρέωση έχει και ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία σε περίπτωση παύσης ή παραίτησης. Η παύση ή η παραίτηση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, ισχύει από την έγκρισή της από το Δ.Σ. της Ε.Α.Τ.Ε.» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

Κλείνοντας, στο ίδιο άρθρο του νόμου αυτού γίνεται χαρακτηριστική αναφορά στο εξής:

«Σε περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου οντότητας δημόσιου συμφέροντος: α) οι μέτοχοι οι οποίοι αντιστοιχούν στο 5% τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου ή των μετοχών, β) το Δ. Σ. ή η επιτροπή ελέγχου των ελεγχόμενων οντοτήτων κατά το εθνικό δίκαιο ή γ) η Ε.Α.Τ.Ε. επιτρέπεται να προσφύγουν ενώπιον του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας, για την παύση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών εφόσον υπάρχουν βάσιμοι προς τούτο λόγοι» (ΦΕΚ Α 7/24.01.2017).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

4.1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων Εταιρείας

Η εταιρεία που επιλέχθηκε εδρεύει στον νομό Αττικής και πιο συγκεκριμένα στον Δήμο Αθηναίων και δραστηριοποιείται από το 1996. Όπως χαρακτηριστικά αναγράφεται στο καταστατικό της έγγραφο, ο σκοπός της είναι ο εξής:

«α) Η ανάπτυξη η εμπορευματοποίηση, η παραγωγή και η διανομή όλων των χημικών ή μηχανικών προϊόντων δια την γεωργία και την βιομηχανία, όπως και όλου του συναφούς υλικού. Η μελέτη, η απόκτηση, η παραχώρηση και η διαχείριση σημάτων και ευρεσιτεχνιών

β) Η εισαγωγή, εξαγωγή και πώληση αγροχημικών, γεωφαρμάκων και προϊόντων διατροφής και οιουδήποτε άλλου προϊόντος της αυτής ή συναφούς φύσεως

γ) Η εξαγωγή και πώληση ελαιολάδου και οιουδήποτε άλλου προϊόντος της αυτής ή συναφούς φύσεως.

δ) Η εισαγωγή και πώληση μοτοσυκλετών και οιουδήποτε άλλου προϊόντος της αυτής ή συναφούς φύσεως

ε) Η αντιπροσώπευση ελληνικών και αλλοδαπών οίκων δραστηριοποιούμενων στην εισαγωγή, εξαγωγή, πώληση και παραγωγή των ανωτέρω αναφερόμενων προϊόντων

στ) Η σύσταση οιουδήποτε τύπου εταιρείας και η συμμετοχή σε άλλες εταιρείες ασκούσες τις αυτές ή συναφείς δραστηριότητες προς τις ανωτέρω αναφερόμενες

ζ) Οι τουριστικές επιχειρήσεις

η) Οι πάσης φύσεως δικαιιοπραξίες επί ακινήτων σχετικές με τις ανωτέρω αναφερόμενες δραστηριότητες

ι) Η δραστηριοποίηση στο χώρο του βιβλίου, περιλαμβανομένης της εκδόσεως βιβλίων τοπικά ή και της εισαγωγής και πωλήσεως βιβλίων από το εξωτερικό».

Εικόνα 2. Οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2020 (Μέρος 2)

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΛΕΟΝ		ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ	ΠΛΕΟΝ		ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ	
	ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	Εισάγετε έτος	ΧΡΗΣΕΩΣ	Εισάγετε έτος		ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	Εισάγετε έτος	ΧΡΗΣΕΩΣ	Εισάγετε έτος
1 Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως					1 Πωλήσεις				
20 - Εμπορεύματα	27.248,86				70 - Εμπορευμάτων	142.258,75			
21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη	0,00				71 - Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	0,00			
22 - Υποπροϊόντα και υπολείμματα	0,00				72.00 - Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων	0,00			
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα υπό καταργασία)	0,00				72.01 - Πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκ.	0,00			
24 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	0,00				72.02 - Αναλωσίμων υλικών	0,00			
25 - Αναλώσιμα υλικά	0,00				72.03 - Ανταλλακτικών παγίων στοιχείων	0,00			
26 - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	0,00				72.04 - Ειδών συσκευασίας	0,00			
28 - Είδη συσκευασίας	0,00	27.248,86		0,00	72.05 - Άχρηστου υλικού	0,00			
					73 - Υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)	19.101,54	161.360,29		0,00
2 Αγορές χρήσεως					2 Λοιπά οργανικά έσοδα				
20 - Εμπορεύματα	86.918,14				74 - Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	0,00			
21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη	0,00				75 - Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	3.830,94			
22 - Υποπροϊόντα και υπολείμματα	0,00				76 - Έσοδα κεφαλαίων	0,00			
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα υπό καταργασία)	0,00				78.05 - χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	0,00			
24 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	0,00				-	28.117,29			
25 - Αναλώσιμα υλικά	0,00				- Προυπολ. παραγωγή ιδιωτών/νων	0,00	31.948,23		0,00
26 - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	0,00								
28 - Είδη συσκευασίας	0,00	86.918,14		0,00					
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων και αγορών		114.167,00		0,00					
3 ΜΕΙΟΝ : Αποθέματα τέλους χρήσεως									
20 - Εμπορεύματα	6.061,21								
21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτέλη	0,00								
22 - Υποπροϊόντα και υπολείμματα	0,00								
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα υπό καταργασία)	0,00								
24 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	0,00								
25 - Αναλώσιμα υλικά	0,00								
26 - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	0,00								
28 - Είδη συσκευασίας	0,00	6.061,21		0,00					
Αντάρξ και διαφορά (+) αποθεμάτων		108.105,79		0,00					
4 Οργανικά έξοδα									
60 - Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	45.078,52								
61 - Αμοιβές και έξοδα τρίτων	6.838,99								
62 - Παροχές τρίτων	10.277,17								
63 - Φόροι Τέλη (πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος	645,52								
64 - Διάφορα έξοδα									
64.00 - Έξοδα μεταφορών	2.598,27								
64.01 - Έξοδα ταξιδιών	7.086,54								
64.02 - Έξοδα προβολής και διαφημίσεις	684,50								
64.03 - Έξοδα εκθέσεων - επίδειξων	0,00								
64.04 - Ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών	0,00								
64.05 - Συνδρομές Εισφορές	348,95								
64.06 - Δωρεές επιχορηγήσεις	0,00								
64.07 - Έντυπα και γραφική ύλη	306,74								
64.08 - Υλικά άμεσης ανάκλησης	233,47								
64.09 - Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00								
64.10 - Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	0,00								
64.11 - Διαφορές αποτιμ. συμμετοχών	0,00								
64.12 - συμμετοχών και χρεογράφων	0,00								
64.98 - Διάφορα	1.528,25								
65 - τόκοι και συναφή έξοδα	212,41								
66 - Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	249,99								
68 - Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	0,00								
Συνολικό κόστος		76.089,32		0,00					
ΜΕΙΟΝ :									
78.00 - ίδιο παραγωγή και βελτιώσεις παγίων	0,00								
78.10 - Ιδιόχρηση ή καταστροφή αποθεμάτων	0,00								
78.11 - Αξία καταστραφέντων αποθεμάτων	0,00								
Συνολικό κόστος εσοδών		0,00		0,00					
80.00 Κέρδη εκμεταλλεύσεως		9.113,41		0,00	80.00 - Ζημιές εκμετάλλευσής		0,00		0,00
Σύνολα χρέωσης		193.308,52		0,00	Σύνολα πίστωσης		193.308,52		0,00

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2021.

Εικόνα 3. Οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2021 (Μέρος 1)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ			ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ			ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΑΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	
	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπ.Αξία	Αξία κτήσεως	Αποσβέσεις	Αναπ.Αξία		Κεφάλαιο	Αποθεματικά	Αποθέματα εις νέο	Υπόλοιπο καρδών χρήσεως εις νέο
Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ											
II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις											
6.Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός	8.099,41	8.099,38	0,03				1.Καταβλημένο		18.000,00		
	8.099,41	8.099,38	0,03	0,00	0,00	0,00		18.000,00		0,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (Γ+ΓII)	8.099,41	8.099,38	0,03	0,00	0,00	0,00					
III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρημ. απαιτήσεις							IV. Αποθεματικά κεφάλαια				
7. Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις			2.044,09				1. Τοστικό αποθεματικό		8.418,95		
			2.044,09			0,00		8.418,95			0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Γ+ΓII+ΓIII)			2.044,12			0,00	V. Αποθέματα εις νέο				
Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ							1. Υπόλοιπο καρδών χρήσεως εις νέο		37.676,79		
I. Αποθέματα								37.676,79			0,00
1. Εμπορεύματα			6.061,21				ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ (Α+ΑII+ΑIII+ΑIV+ΑV+ΑVI)		64.095,74		0,00
			6.061,21			0,00	Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ				
II. Αποθήσεις							II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις				
3α. Επταετές ακινητοκ. (μεταμολογημένες)			106.921,36				1. Προμηθευτές		1.462,53		
11. Χρεώστες διάφοροι			17.595,33				5. Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		1.496,62		
12. Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων			4.433,60				6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί		2.243,78		
			128.950,29			0,00	11. Πιστωτές διάφοροι		106.821,23		
IV. Διαθέσιμα							ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (Γ+ΓII)		112.024,16		0,00
1. Ταμεία			24.286,01				Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ				
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας			14.829,64				2. Έξοδα χρήσεως δικαιωμάτων		51,37		
			39.115,65			0,00		51,37		0,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (ΔI+ΔII+ΔIII+ΔIV)			174.127,15			0,00	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)		176.171,27		0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ+Ε)			176.171,27			0,00					
I. Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως (ΑΒ6)							Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων				
Κύκλιος Εργασιών (Πωλησιών)			128.563,27				Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη/ζημιές) χρήσεως		(65.984,21)		
Μείον: Κόστος Πωλησιών			95.078,40				(+)/(-) : Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών/ζημιών) προηγούμενων χρήσεων		103.661,00		
Μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως			33.484,87			0,00	Σύνολο		37.676,79		0,00
Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως			49.090,19				Κέρδη προς διάθεση		37.676,79		0,00
Σύνολο			82.575,06			0,00	Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:				
Μείον							8. Υπόλοιπο καρδών εις νέο		37.676,79		0,00
1. Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας			89.053,29								
3. Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως			1.726,14			0,00					
Μερικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως			(8.204,37)			0,00					
			(8.204,37)			0,00					
Μείον											
3. Χρεωστικοί Τόκοι και συναφή έξοδα	371,66	371,66	(371,66)		0,00	0,00					
Ολικό Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως			(8.576,03)			0,00					
II. Πλέον (ή Μείον) Έκτακτα Αποτελέσματα											
1. Έκτακτα και ανάργανα έσοδα			87.273,43								
Μείον			87.273,43			0,00					
1. Έκτακτα και ανάργανα έξοδα	144.681,61										
4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	0,00	144.681,61	(57.408,18)		0,00	0,00					
Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα			(65.984,21)			0,00					
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ πρό φόρων			(65.984,21)			0,00					

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Εικόνα 4. Οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2021 (Μέρος 2)

	ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ		ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ
ΧΡΕΩΣΗ					
1 Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως					
20 - Εμπορεύματα	6.061,21				
21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	0,00				
22 - Υποπροϊόντα και υπολείμματα	0,00				
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα υπό καταργασία)	0,00				
24 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	0,00				
25 - Αναλώσιμα υλικά	0,00				
26 - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	0,00				
28 - Είδη συσκευασίας	0,00	6.061,21	0,00		
2 Αγορές χρήσεως					
20 - Εμπορεύματα	95.078,40				
21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	0,00				
22 - Υποπροϊόντα και υπολείμματα	0,00				
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα υπό καταργασία)	0,00				
24 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	0,00				
25 - Αναλώσιμα υλικά	0,00				
26 - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	0,00				
28 - Είδη συσκευασίας	0,00	95.078,40	0,00		
Σύνολο αρχικών αποθεμάτων και αγορών		101.139,61	0,00		
3 ΜΕΙΟΝ : Αποθέματα τέλους χρήσεως					
20 - Εμπορεύματα	6.061,21				
21 - Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	0,00				
22 - Υποπροϊόντα και υπολείμματα	0,00				
23 - Παραγωγή σε εξέλιξη (Προϊόντα υπό καταργασία)	0,00				
24 - Πρώτες και βοηθητικές ύλες - υλικά συσκευασίας	0,00				
25 - Αναλώσιμα υλικά	0,00				
26 - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	0,00				
28 - Είδη συσκευασίας	0,00	6.061,21	0,00		
<i>Αγορές και διάφορα (+) αποθεμάτων</i>		95.078,40	0,00		
4 Οργανικά έξοδα					
60 - Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	48.359,76				
61 - Αμοιβές και έξοδα τρίτων	8.151,55				
62 - Παροχές τρίτων	12.318,70				
63 - Φόροι Τέλη (πλην των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος)	10.494,92				
64 - Διάφορα έξοδα					
64.00 - Έξοδα μεταφορών	1.726,14				
64.01 - Έξοδα ταξιδίων	8.721,61				
64.02 - Έξοδα προβολής και διαφημίσεως	0,00				
64.03 - Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων	0,00				
64.04 - Ειδικά έξοδα προώθησης εργασιών	0,00				
64.05 - Συνδρομές Εισφορές	300,00				
64.06 - Δωρεές επιχορηγήσεις	0,00				
64.07 - Έντυπα και γραφική ύλη	267,69				
64.08 - Υλικά άμεσης ανάληψης	0,00				
64.09 - Έξοδα δημοσιεύσεων	0,00				
64.10 - Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	0,00				
64.11 - Διαφορές απομ. συμμετοχών	0,00				
64.12 - συμμετοχών και χρεογράφων	0,00				
64.99 - Διάφορα	439,06				
65 - τόκοι και συναφή έξοδα	371,66				
66 - Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	0,00				
68 - Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	0,00				
Συνολικό κόστος		91.151,09	0,00		
ΜΕΙΟΝ :					
78.00 - Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων	0,00				
78.10 - Ιδιοχρησθή ή καταστροφή αποθεμάτων	0,00				
78.11 - Άλλα καταστραφέντων αποθεμάτων	0,00	0,00	0,00		
Συνολικό κόστος εσόδων		186.229,49	0,00		
80.00 Κέρδη εκμεταλλεύσεως		0,00	0,00		
Σύνολα χρεώσεως		186.229,49	0,00		
ΠΙΣΤΩΣΗ					
1 Πωλήσεις					
70 - Εμπορευμάτων			109.228,50		
71 - Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών			0,00		
72.00 - Υποπροϊόντων και υπολειμμάτων			0,00		
72.01 - Πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκ.			0,00		
72.02 - Αναλώσιμων υλικών			0,00		
72.03 - Ανταλλακτικών παγίων στοιχείων			0,00		
72.04 - Ειδών συσκευασίας			0,00		
72.05 - Άχρηστου υλικού			0,00		
73 - Υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)			19.334,77	128.563,27	0,00
2 Λοπά οργανικά έσοδα					
74 - Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων			0,00		
75 - Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών			17.500,00		
76 - Έσοδα κεφαλαίων			0,00		
78.05 - χρησιμοποιήσιμες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως			0,00		
-			31.590,19		
- Προυπ. παραγωγή ιδιοχρησίων			0,00	49.090,19	0,00
80.00 - Ζημιές εκμεταλλεύσεως				8.576,03	0,00
Σύνολα πίστωσης			186.229,49	186.229,49	0,00

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Λαμβάνοντας υπόψη τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ορθολογικών ετών 2020 – 2021 για την εν λόγω εταιρεία, και αφετέρου τα οικονομικά στοιχεία του χρονικού διαστήματος 01/01/2022-31/5/2022, καταρτίστηκε ο κάτωθι πίνακας:

Πίνακας 1. Συνοπτική εικόνα ισολογισμού 2020-2021-2022

Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Ενσώματα Περιουσιακά Στοιχεία	0,03	0,03	0,03
Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	2.044,09	2.044,09	2.044,09
Αποθέματα	528,00	6.061,21	6.061,21
Εμπορικές Απαιτήσεις	63.399,25	106.921,36	179.966,53
Λοιπές Απαιτήσεις	26.706,53	22.667,56	58.235,65
Χρηματικά Διαθέσιμα	39.625,01	39.115,65	33.572,67
Σύνολο Ενεργητικού	132.302,91	176.809,90	279.880,18
Ίδια Κεφάλαια	18.000,00	18.000,00	18.000,00
Αποθεματικά Κεφάλαια	8.418,95	8.418,95	8.418,95
Αποτελέσματα εις νέον	54.599,38	37.676,79	103.661,00
Σύνολο Καθαρής Θέσης	81.018,33	64.095,74	130.079,95
Φόροι Πληρωτέοι	1.166,96	1.496,62	5.889,39
Εμπορικές Υποχρεώσεις	44.099,99	94.118,19	107.090,90
Λοιπές Υποχρεώσεις	6.017,63	17.099,35	36.819,94
Σύνολο Υποχρεώσεων	51.284,58	112.714,16	149.800,23

Σύνολο Παθητικού	132.302,91	176.809,90	279.880,18
-------------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Ορισμένες διευκρινίσεις που γίνονται επί της ανωτέρω συνοπτικής εικόνας ισολογισμού, λαμβάνοντας υπόψιν στοιχεία που ισχύουν από την οικονομική και λογιστική εικόνα της εταιρείας, έγκειται στα εξής: (α) την παρούσα στιγμή η εταιρεία εμφανίζει αποθέματα της τάξεως των 528 €. Τα εν λόγω αποθέματα είναι παρωχημένα. Για τον λόγο αυτόν, η εταιρεία πρέπει να προβεί στη διαγραφή τους.

Επιπροσθέτως, στο παρόν ισχύον ποσό των λοιπών απαιτήσεων, που ανέρχεται σε 26.706,53 €, συμπεριλαμβάνονται 4480,80 €, τα οποία αφορούν επιστροφή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου φορολογικού έτους, δηλαδή του φορολογικού έτους 2021. Η εταιρεία έχει χάσει το δικαίωμα συμψηφισμού του συγκεκριμένου ποσού. Επίσης, για το ποσό των 17.728,27 € που υπάγεται στο συνολικό ποσό των λοιπών απαιτήσεων, η επιχείρηση δεν μπορεί να διαθέσει αντίστοιχη υποστηρικτική τεκμηρίωση και έτσι, το αποτέλεσμα του ελέγχου επιδεικνύει την διαγραφή του συγκεκριμένου ποσού από τις λοιπές απαιτήσεις.

Όσον αφορά το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων, το οποίο στις συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις που καταρτίσαμε ανέρχεται στα 39.625,01 €, αυτό δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί εξ ολοκλήρου από το πραγματικό ταμείο που υπάρχει διαθέσιμο αυτή τη στιγμή στην εταιρεία. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία διαθέτει εικονικό ταμείο της τάξεως των 24.198,88 €.

Επίσης, η εταιρεία δεν έχει προβεί στον σχηματισμό προβλέψεων για αποζημιώσεις προσωπικού. Στις 31 Μαΐου του έτους 2022 η εταιρεία θα έπρεπε να έχει προβεί στην πρόβλεψη αποζημιώσεων προσωπικού της τάξεως των 12.830 €. Ομοίως, η εταιρεία δεν έχει προβεί σε φορολογικές προβλέψεις για τα φορολογικά έτη που δεν έχουν ελεγχθεί. Πιο συγκεκριμένα, οι ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις της εταιρείας, δεδομένης της παραγραφής εντός πενταετίας του δικαιώματος ασκήσεως έλεγχου από την πλευρά των δημόσιων αρχών, είναι αυτές που κυμαίνονται χρονικά από το 2017 έως και το 2022.

Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψιν την διαμορφωθείσα εικόνα από την συνοπτική κατάσταση του ισολογισμού της εταιρείας που απεικονίστηκε στον πίνακα 1,

καταρτίστηκε από πλευράς μας η συνοπτική εικόνα της κατάστασης των αποτελεσμάτων της εταιρείας που παρουσιάζεται στον κάτωθι πίνακα:

Πίνακας 2. Συνοπτική εικόνα κατάστασης αποτελεσμάτων 2020-2021-2022

Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣ Η ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚ Ο ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚ Ο ΕΤΟΣ 2020
Έσοδα από Πωλήσεις	81.315,87	128.563,27	161.360,29
Κόστος Πωληθέντων	43.179,37	95.078,40	108.105,79
Μικτά Κέρδη	38.136,50	33.484,87	53.254,50
Γενικά έξοδα και λοιποί αποτελεσματικοί λογαριασμοί	21.096,79	99.097,42	43.993,05
Λειτουργικά Αποτελέσματα	17.039,71	-65.612,55	9.261,45
Χρηματοοικονομικά Αποτελέσματα	0,00	0,00	0,00
Χρηματοοικονομικά Έξοδα	117,12	371,66	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	16.922,59	-65.984,21	9.261,45
Φορολογία Εισοδήματος	0,00	0,00	1.975,74
Καθαρά Λειτουργικά Αποτελέσματα	16.922,59	-65.984,21	7.285,71

Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, δεδομένου ότι η συνοπτική εικόνα της κατάστασης των αποτελεσμάτων της εταιρείας που παρουσιάζεται στον πίνακα 2, καταρτίστηκε με τα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας, όπως αυτά παρουσιάζονται στον πίνακα 1, πρέπει

παράλληλα να ληφθούν υπόψιν οι παρατηρήσεις που παρουσιάστηκαν παραπάνω και που αφορούν τα οικονομικά δεδομένα του πίνακα 1.

4.2 Οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ενσώματων ακινήτοποιήσεων:

Εικόνα 5. Ενσώματες ακινήτοποιήσεις

Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις				
Ποσά σε €	ΕΠΙΠΛΑ	ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Κόστος Κτήσης	250,00	7.684,70	164,71	8.099,41
Απόσβεση	249,99	7.684,69	164,70	8.099,38
ΚΑΘΑΡΗ ΥΠΟΛΕΙΠΟΜΕΝΗ ΑΞΙΑ	0,01	0,01	0,01	0,03

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Ο εξωτερικός έλεγχος, αρχικά, πρέπει να ελέγξει αν έχει πραγματοποιηθεί υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζονται στις καταστάσεις της εταιρείας. Στην προκειμένη περίπτωση, επισημαίνεται ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έχουν λάβει πλήρη υποτίμηση από το έτος 2020. Προκειμένου ο εξωτερικός έλεγχος να προβεί σε συμφωνία με τους κανόνες των ελληνικών λογιστικών προτύπων ως προς την υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, πρέπει να τεθεί στη διάθεση των ελεγκτών το μητρώο παγίων περιουσιακών της στοιχείων.

Τα στοιχεία που αναγράφονται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και τα υπόλοιπα που αυτό εμφανίζει πρέπει να ταυτίζονται απόλυτα με τον

παραπάνω πίνακα και τα οικονομικά στοιχεία που παρουσιάζει όσον αφορά τα ενσώματα περιουσιακά της στοιχεία. Σε περίπτωση αναντιστοιχίας των δεδομένων του μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και των οικονομικών στοιχείων του παραπάνω πίνακα, δεν μπορεί να γίνει επιβεβαίωση για την ακολούθηση των κανόνων των ελληνικών λογιστικών προτύπων από την εν λόγω εταιρεία.

4.3 Οι Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ποσών των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων της εταιρείας:

Εικόνα 6. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Καταβαλλόμενη Εγγύηση για Μίσθωση Παρόντων Εγκαταστάσεων	700,00	700,00	700,00
Καταβαλλόμενη Εγγύηση για Χρηματοδοτική Μίσθωση ΙΧ	757,15	757,15	757,15
Καταβαλλόμενη Εγγύηση για αρχικές εγκαταστάσεις τις οποίες μίσθωνε τη εταιρεία	586,94	586,94	586,94
ΣΥΝΟΛΟ	2.044,09	2.044,09	2.044,09

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να προσδιορίσει με ακρίβεια τα ποσά των εγγυήσεων που έχουν δοθεί σε κάθε παραλήπτη, καθώς επίσης και τον σκοπό που εξυπηρετεί η κάθε δοθείσα εγγύηση. Επίσης, αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να εντοπίσει τα ποσά των εγγυήσεων που θα έπρεπε να έχουν επιστραφεί στην εταιρεία και δεν έχει γίνει.

Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι η εταιρεία έχει καταβάλει ως ποσό εγγύησης για τις κτιριακές εγκαταστάσεις της έδρας της, αυτό των 700 €, ενώ έχει καταβληθεί εγγύηση της τάξεως των 757,15 € σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την μίσθωση επαγγελματικού οχήματος το οποίο χρησιμοποιείται από το ανθρώπινο δυναμικό.

Διακριτά παρουσιάζεται το ποσό των 586,94 €, που αφορά εγγύηση που έχει καταβληθεί από την πλευρά της εταιρείας για τις αρχικές κτιριακές της εγκαταστάσεις τις οποίες μίσθωνε. Οι κτιριακές εγκαταστάσεις της έδρας της έχουν μεταβληθεί, επομένως το ποσό των 586,94 € που αφορά εγγύηση μίσθωσης των προηγούμενων κτηριακών εγκαταστάσεων της έδρας της εταιρείας, έπρεπε να έχει συμψηφιστεί.

4.4 Τα Αποθέματα

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ποσών που αντιστοιχούν στα αποθέματα της εταιρείας:

Εικόνα 7. Αποθέματα

Αποθέματα			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Olive oil "Manaki" 500cc Bottles 300 pcs-1,76	528,00	528,00	528,00
Books Papas Greece 257 pcs-21,53	0,00	5.533,21	5.533,21
Καταβαλλόμενη Εγγύηση για αρχικές εγκαταστάσεις τις οποίες μίσθωνε τη εταιρεία	586,94	586,94	586,94
ΣΥΝΟΛΟ	528,00	6.061,21	6.061,21

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρχικά, σε περίπτωση κατά την οποία εμφανίζονται εμπορικά αποθέματα στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να διαπιστώσει αν υπάρχει διακριτός χώρος στον οποίο γίνεται η αποθήκευση των αποθεμάτων αυτών. Επίσης, ο εξωτερικός έλεγχος είναι υποχρεωμένος να εξακριβώσει αν η εταιρεία απογράφει σε ετήσια βάση τα αποθέματά της.

Στο σημείο αυτό, επισημαίνεται ότι από την πλευρά της εταιρείας δεν κατέχεται, ούτε μισθώνεται χώρος αποθήκης, αλλά ούτε γίνεται απογραφή αποθεμάτων σε ετήσια βάση. Αυτό εγείρει υποψίες για το ότι τα ποσά που απεικονίζονται ανωτέρω, ως αποθέματα, δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η εταιρεία.

Η υποψία, καταλήγει να επιβεβαιώνεται, καθώς τα αποθέματα της τάξεως των 528 € είναι παρωχημένα και αφορούν μπουκάλια ελαιόλαδου, στα οποία πρέπει να γίνει είτε διαγραφή, είτε ιδιοπαράδοση. Σε κάθε περίπτωση, το ποσό των 528 € πρέπει να αφαιρεθεί από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και αυτό προκύπτει ως αποτέλεσμα του εξωτερικού ελέγχου αυτής, κατόπιν ταύτισης με τα πραγματικά δεδομένα που ισχύουν στην παρούσα κατάσταση στην οποία βρίσκεται η εταιρεία.

4.5 Εμπορικά και Λοιπά Εισπρακτέα

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ποσών που αντιστοιχούν στα εμπορικά και λοιπά εισπρακτέα ποσά της εταιρείας:

Εικόνα 8. Λοιπές απαιτήσεις

Εμπορικές και Λοιπές Απαιτήσεις			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Εμπορικές απαιτήσεις	63.399,25	106.921,36	179.966,53
Λοιπές απαιτήσεις	26.706,53	22.667,56	58.235,65
Σύνολο	90.105,78	129.588,92	238.202,18

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρχικά, ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να προσδιορίσει τα ακριβή φορολογικά έτη από τα οποία προέρχονται οι λοιπές και εμπορικές απαιτήσεις της εταιρείας. Στη συνέχεια, πρέπει να γίνει διασταύρωση από την ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών της εταιρείας, για το αν έχουν όλες οι επιταγές που φέρουν ημερομηνία λήξης ετών 2020 – 20210-2022, έχουν εισπραχθεί. Στη συνέχεια, εξωτερικός έλεγχος πρέπει να προχωρήσει στην εξακρίβωση των πελατών από τους οποίους προέρχονται οι εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις που απεικονίζονται στον παραπάνω πίνακα.

Στην προκειμένη περίπτωση, η συγκεκριμένη εταιρεία δεν διαθέτει περισσότερους από τρεις πελάτες χονδρικής, επομένως πρέπει να διευκρινιστεί ποιος ή ποιοι εκ των τριών αυτών πελατών ευθύνονται για την διαμόρφωση των ανωτέρω ποσών των εμπορικών απαιτήσεων της εταιρείας.

Όσον αφορά το ποσό των λοιπών απαιτήσεων, ομοίως, αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να διαπιστώσει την πηγή προέλευσης και διαμόρφωσης αυτού. Στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι το συγκεκριμένο ποσό των λοιπών απαιτήσεων διαμορφώνεται από παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος, από την διαμόρφωση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, καθώς επίσης και από ποσά επιστροφών φόρου εισοδήματος προηγούμενων φορολογικών ετών. Ειδικότερα, όσον αφορά τις επιστροφές φόρου εισοδήματος προηγούμενων φορολογικών ετών, η εταιρεία έχει απωλέσει το δικαίωμα της διεκδίκησης των ποσών αυτών και έτσι, τα ποσά αυτά πρέπει να διαγραφούν από τις οικονομικές της καταστάσεις.

Σε περίπτωση κατά την οποία κάποιο ποσό, που αφορά τις εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς από τα βιβλία και στοιχεία της

εταιρείας και από το αρχείο αυτής, τότε πρέπει να διαγραφτεί από τις οικονομικές της καταστάσεις. Η διαπίστωση της νόμιμης τεκμηρίωσης είναι αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου. Στην τελική έκθεση ελέγχου πρέπει να υπάρχει σχετική παρότρυνση για την διαγραφή των αντίστοιχων ποσών που δεν είναι νόμιμα τεκμηριωμένα από το αρχείο της εταιρείας.

4.6 Τα Ταμειακά Διαθέσιμα

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ποσών που αντιστοιχούν στα ταμειακά διαθέσιμα της εταιρείας:

Εικόνα 9. Ταμειακά διαθέσιμα

Ταμειακά και Λοιπά Διαθέσιμα			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Ταμείο	24.198,88	24.286,01	16.168,75
Τραπεζικές Καταθέσεις	15.426,13	14.829,64	17.403,92
Σύνολο	39.625,01	39.115,65	33.572,67

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Στην προκειμένη περίπτωση, ο εξωτερικός έλεγχος οφείλει να προβεί σε καταμέτρηση των ταμειακών διαθεσίμων της εταιρείας, αφενός σε μετρητά και αφετέρου σε τραπεζικές καταθέσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχει ταύτιση των ποσών που αναγράφονται κατά την δεδομένη στιγμή της άσκησης του ελέγχου, δηλαδή κατά την 31η Μαΐου του έτους 2022.

Τα ποσά που βρίσκονται διαθέσιμα σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν από τον εξωτερικό έλεγχο για προγενέστερα φορολογικά έτη. Αυτό

όμως δεν συμβαίνει στην περίπτωση των τραπεζικών καταθέσεων, που μπορεί να γίνει ακριβής επιβεβαίωση των πραγματικών ποσών και των ποσών που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, από τις αναλυτικές καταστάσεις τραπεζικών συναλλαγών που χορηγούνται από τα τραπεζικά ιδρύματα.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση εταιρείας, όπως επιβεβαιώθηκε στην αρχική ενότητα του παρόντος κεφαλαίου, το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων που απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας δεν επιβεβαιώνεται από την πραγματική κατάστασή της. Επήλθε συμφωνία των τραπεζικών υπολοίπων με τα αντίστοιχα αναγραφόμενα στις οικονομικές καταστάσεις ποσά, στην περίπτωση των λογαριασμών καταθέσεων όψεως που διαθέτει η εταιρεία σε τράπεζες του εξωτερικού. Ωστόσο, δεν επήλθε συμφωνία με τα αντίστοιχα αναγραφόμενα ποσά των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών που διαθέτει η εταιρεία σε συναλλαγματικούς λογαριασμούς.

Το ποσό της διαφοράς ανέρχεται στα 5.950,67 €. Εφόσον διαπιστωθεί διαφορά μεταξύ των αναγραφόμενων στις οικονομικές καταστάσεις ποσών και των πραγματικών υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών, εξωτερικός έλεγχος οφείλει να ζητήσει εξηγήσεις από την διοίκηση της εταιρείας. Στην προκειμένη περίπτωση, η εξήγηση που δίνεται για την απόκλιση του ανωτέρω αναφερόμενου ποσού έγκειται στο ότι αφορά συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυψαν από προηγούμενα φορολογικά έτη και δεν απεικονίστηκαν -όπως θα έπρεπε- στις οικίες οικονομικές καταστάσεις.

4.7 Οι Εμπορικές και Λοιπές Υποχρεώσεις

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ποσών που αντιστοιχούν στις εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις της εταιρείας:

Εικόνα 10. Εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις

Εμπορικές και Λοιπές Υποχρεώσεις			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Εμπορικές Υποχρεώσεις	44.099,99	94.118,19	107.090,90
Λοιπές Υποχρεώσεις	6.017,63	17.099,35	36.819,94
Σύνολο	50.117,62	111.217,54	143.910,84

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρχικά, ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να προσδιορίσει τα ακριβή φορολογικά έτη από τα οποία προέρχονται οι λοιπές και εμπορικές υποχρεώσεις της εταιρείας. Στη συνέχεια, πρέπει να γίνει διασταύρωση από την ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών της εταιρείας, για το αν έχουν όλες ή μερικές από τις εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις που φέρουν ημερομηνία λήξης ετών 2020 – 2021-2022, έχουν τακτοποιηθεί ή όχι. Στη συνέχεια, ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να προχωρήσει στην εξακρίβωση των προμηθευτών ή λοιπών πιστωτών από τους οποίους προέρχονται οι εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις που απεικονίζονται στον παραπάνω πίνακα.

Στην περίπτωση της συγκεκριμένης εταιρείας επιβεβαιώθηκε ποσό των 5000 €, που αφορά τις εμπορικές τις υποχρεώσεις, προορίζεται προς τον λογιστή – εξωτερικό συνεργάτη της, ενώ το υπόλοιπο ποσό των εμπορικών απαιτήσεων προορίζεται σε συγκεκριμένους προμηθευτές εσωτερικού με τους οποίους η εταιρία συνεργάζεται αγοράζοντας εμπορεύματα.

Όσον αφορά το ποσό των λοιπών υποχρεώσεων, ομοίως, αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να διαπιστώσει την πηγή προέλευσης και διαμόρφωσης αυτού. Στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι το συγκεκριμένο ποσό των λοιπών υποχρεώσεων διαμορφώνεται από οφειλές ασφαλιστικών εισφορών της εταιρίας προς τον ΕΦΚΑ, για την τακτοποίηση των εισφορών που αφορούν το απασχολούμενο ανθρώπινο δυναμικό.

Σε περίπτωση κατά την οποία κάποιο ποσό, που αφορά τις εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας και από το αρχείο αυτής, τότε πρέπει να διαγραφτεί από τις οικονομικές της

καταστάσεις. Η διαπίστωση της νόμιμης τεκμηρίωσης είναι αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου. Στην τελική έκθεση ελέγχου πρέπει να υπάρχει σχετική παρότρυνση για την διαγραφή των αντίστοιχων ποσών που δεν είναι νόμιμα τεκμηριωμένα από το αρχείο της εταιρείας.

4.8 Οι Πληρωτέοι Φόροι

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την περιγραφή των ποσών που αντιστοιχούν στις εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις της εταιρείας:

Εικόνα 11. Πληρωτέοι φόροι

Πληρωτέοι Φόροι			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
ΦΠΑ	734,59	0,00	0,00
Παρακρατούμενοι Φόροι	432,17	1.190,91	866,59
Λοιποί Φόροι	0,00	305,71	5.022,80
Σύνολο	1.166,96	1,496,62	5.889,39

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Όσον αφορά τους πληρωτέους φόρους, όπως αυτοί απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να προβεί σε διασταύρωση των απεικονιζόμενων ποσών, προκειμένου αυτά να χαρακτηριστούν ως έγκυρα και ισχύοντα. Για την συγκεκριμένη εταιρεία, τα ποσά των πληρωτέων φόρων είναι επιβεβαιωμένα, ελέγχοντας την συκίες δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α., καθώς επίσης και τις δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων.

4.9 Εισόδημα

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την ανάλυση του εισοδήματος της εταιρείας:

Εικόνα 12. Λειτουργικά έσοδα

Λειτουργικά Έσοδα			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Εισόδημα από Πωλήσεις	60.527,50	109.228,50	142.258,75
Εισόδημα από Προμήθειες	20.788,37	19.334,77	19.101,54
Σύνολο	81.315,87	128.563,27	161.360,29

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να προσδιορίσει την πηγή προέλευσης των εισοδημάτων της ελεγχόμενης εταιρείας. Στη συνέχεια, πρέπει να γίνει διασταύρωση για το αν η πηγή εισοδημάτων της εταιρείας επιβεβαιώνεται από τον σκοπό αυτής, όπως εμφανίζεται στο καταστατικό της. Στην προκειμένη περίπτωση, τα εισοδήματα της ελεγχόμενης εταιρείας προέρχονται την πώληση λιπασμάτων και χημικών ουσιών, γεγονός το οποίο αντικατοπτρίζεται από τον σκοπό της εταιρείας όπως απεικονίζεται στο καταστατικό της έγγραφο.

Επιπρόσθετη αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι η διερεύνηση του αν η εταιρεία συνάπτει εμπορικές συμφωνίες και ιδιωτικά συμφωνητικά με τους πελάτες της. Σε περίπτωση κατά την οποία διατίθενται αντίστοιχα συμφωνητικά ή εμπορικές συμβάσεις, τότε πρέπει να διασταυρώνονται τα ποσά που απεικονίζονται σε αυτές, με τα αντίστοιχα ποσά εσόδων που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι ο εντοπισμός και η επισήμανση αποκλίσεων μεταξύ των εμπορικών συμβάσεων ή συμφωνητικών και των οικείων ποσών των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν αποκλίσεις, στην έκθεση ελέγχου επισημαίνεται ότι έγινε διασταύρωση και ταύτιση με τα αντίστοιχα ποσά που αναφέρονται στις εμπορικές συμβάσεις ή στα ιδιωτικά συμφωνητικά. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, η εταιρεία δεν συνάπτει εμπορικές σύμβασης ή ιδιωτικά συμφωνητικά με τους πελάτες της.

4.10 Το Κόστος Πωληθέντων

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την ανάλυση του κόστους πωληθέντων της εταιρείας:

Εικόνα 13. Κόστος πωληθέντων

Κόστος Πωληθέντων			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Απογραφή Έναρξης	6.061,21	6.061,21	27.248,86
Αγορές	37.646,16	95.078,40	86.918,14
Απογραφή Λήξης	528,00	6.061,21	6.061,21
Σύνολο	43.179,37	95.078,40	108.105,79

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να προχωρήσει σε διασταύρωση των μεθόδων πραγματοποίησης της απογραφής έναρξης, καταμέτρησης των αποθεμάτων και απογραφής λήξης των εταιρειών. Όπως προαναφέρθηκε, στη συγκεκριμένη εταιρία δεν υπάρχουν αποθέματα και δεν γίνεται καταγραφή αυτών, την στιγμή κατά την οποία τα εμπορεύματα που η εταιρεία αγοράζει από τους προμηθευτές της, μεταπωλούνται απευθείας στους πελάτες.

Ο ακριβής προσδιορισμός των αποθεμάτων αξίας 528 € έγινε σε προηγούμενη ενότητα στο παρόν κεφάλαιο. Το αποτέλεσμα έδειξε ότι το εν λόγω ποσό πρέπει να διαγραφεί από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου, επιπροσθέτως, είναι η διασταύρωση του σωστού ποσού που απεικονίζεται στην κατηγορία των αγορών εμπορευμάτων που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και σύμφωνα με την οποία γίνεται ο υπολογισμός του κόστους πωληθέντων, συνυπολογίζοντας αφενός την απογραφή έναρξης και αφετέρου την απογραφή λήξης.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, έγινε διασταύρωση του ποσού που απεικονίζεται στις αγορές εμπορευμάτων, επί των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, μέσω των αντίστοιχων τιμολογίων αγοράς από τους προμηθευτές της. Επιβεβαιώθηκε ότι τα αντίστοιχα ποσά είναι ορθά. Διαστρέβλωση στη διαμόρφωση του ποσού του κόστους πωληθέντων επέρχεται από την λανθασμένη απεικόνιση αποθεμάτων, τα οποία διαμορφώνουν διαστρεβλωμένο ποσό απογραφής λήξης. Πρόκειται για ένα εύρημα που πρέπει απαραίτητα να αναφερθεί στην έκθεση ελέγχου.

4.11 Οι Δαπάνες

Από τα οικονομικά στοιχεία και το αρχείο της εταιρείας διατέθηκε ο κάτωθι πίνακας που περιλαμβάνει την ανάλυση δαπανών της εταιρείας:

Εικόνα 14. Δαπάνες

Δαπάνες και λοιπές Αμοιβές			
Ποσά σε €	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΧΡΙ 31/5/2022	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
Αμοιβές Διαμεσολάβησης	47.375,04	49.090,19	31.948,23
Μισθολογικές Δαπάνες	-32.489,33	-48.359,76	-45.078,52
Αμοιβές τρίτων	-4.727,65	-8.151,55	-6.838,99
Παροχές τρίτων	-8.813,10	-12.318,70	-10.277,17
Φορολογικές Οφειλές	-7.906,83	-10.494,92	-645,52
Διοικητικά Έξοδα	-14.262,64	-11.454,50	-12.786,72
Έξοδα τόκων	0,00	0,00	-212,41
Μη λειτουργικά έσοδα/έξοδα	-272,78	-57.408,18	7.849,13
Έξοδα προηγούμενων φορολογικών ετών	0,00	0,00	-7.701,09
Σύνολο	21.096,79	99.097,42	43.993,05

Πηγή: Αρχείο επιχείρησης

Αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου είναι να προσδιορίσει τις ακριβείς πηγές προέλευσης των λειτουργικών και λοιπών δαπανών που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Στην προκειμένη περίπτωση, πρέπει να προσδιοριστεί επακριβώς η πηγή προέλευσης των αμοιβών διαμεσολάβησης, των αμοιβών τρίτων, των φορολογικών εξόδων, των διοικητικών εξόδων και των έκτακτων μη λειτουργικών εσόδων και εξόδων. Πρόκειται για τις κατηγορίες δαπανών, από τον τίτλο των οποίων δεν είναι εμφανής ο προορισμός ή το είδος συναλλαγής που αφορούν.

Πιο συγκεκριμένα, στην προκειμένη περίπτωση, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες διαμεσολάβησης αφορούν ποσά που διατίθεται από την πλευρά της εταιρείας, προς δύο διαφορετικές επιχειρηματικές μονάδες που έχουν αναλάβει την προώθηση των προϊόντων και υπηρεσιών της. Οι αμοιβές τρίτων αφορούν ποσά που έχουν διατεθεί σε δικηγόρους, σε σύμβουλος επιχειρήσεων και λογιστές. Οι παροχές τρίτων αφορούν ποσά που έχουν διατεθεί για έξοδα επικοινωνίας, για κοινόχρηστες δαπάνες και για διάφορους άλλους λογαριασμούς ΔΕΚΟ.

Τα φορολογικά έξοδα αφορούν την περίπτωση φόρων που έχουν αποπληρωθεί κατά τη διάρκεια του οικείου φορολογικού έτους, ενώ τα διοικητικά έξοδα αφορούν έξοδα

μεταφορών κατά τη διάρκεια επαγγελματικών ταξιδιών εσωτερικού και εξωτερικού, δαπάνες που αφορούν αγορές γραφικής ύλης και εξοπλισμού γραφείου, καθώς επίσης και διάφορα άλλα λειτουργικά έξοδα της εταιρείας. Τα έκτακτα και μη λειτουργικά έξοδα αφορούν πρόστιμα που έχουν επιβληθεί από εκπρόθεσμες υποβολές δηλώσεων διαφόρων φορολογικών αντικειμένων ή από καθυστερημένη αποπληρωμή φόρων, καθώς επίσης και από τακτοποιητικές λογιστικές εγγραφές.

Τα αποτελέσματα, στα οποία θα καταλήξει ο εξωτερικός έλεγχος ως προς τον προσδιορισμό των πηγών προέλευσης των λειτουργικών και μη λειτουργικών δαπανών της εταιρείας, πρέπει να είναι νόμιμα και επαρκώς επιβεβαιωμένα και αποδεδειγμένα από τα οικεία λογιστικά βιβλία και στοιχεία της εταιρείας.

4.12 Φορολογική και Ελεγκτική Ανασκόπηση της Κατάστασης της Εταιρείας

Λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω αποτελέσματα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας που τέθηκε ως πρακτικό παράδειγμα στην παρούσα πτυχιακή εργασία, διευκρινίζονται τα εξής δεδομένα που θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριληφθούν στην οικεία έκθεση ελέγχου:

(α) Ακολουθώντας τις διατάξεις του Ν.2190/1920 και πιο συγκεκριμένα τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 42ε του συγκεκριμένου νόμου, οι νομικές οντότητες πρέπει να προβαίνουν κατά την λήξη εκάστου φορολογικού έτους σε πρόβλεψη αποζημιώσεων για ενδεχόμενη αποχώρηση ανθρώπινου δυναμικού, λόγω απόλυσης. Η συγκεκριμένη πρόβλεψη ανέρχεται στο 40% της νόμιμης αποζημιώσεως απόλυσης. Η συγκεκριμένη εταιρία δεν έχει προβεί, σε κανένα φορολογικό έτος, στην πραγματοποίηση αντίστοιχων προβλέψεων, όπως ορίζουν οι οικείες νομοθετικές διατάξεις.

(β) Κατά τη διάρκεια της τελευταίας πενταετίας, η εταιρεία δεν έχει υποστεί φορολογικό έλεγχο από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Αυτό σημαίνει ότι εξακολουθεί να καθίσταται υπεύθυνοι για την καταβολή οποιουδήποτε επιπρόσθετου φόρου καταβληθεί από τις φορολογούσες αρχές, σε περίπτωση διενέργειας ελέγχου από

πλευράς τους. Η εταιρεία θα μπορούσε να συμπεριλάβει στις αντίστοιχες οικονομικές τις καταστάσεις προβλέψεις για επιπρόσθετους φόρους για τις φορολογικά ανέλεγκτες χρήσεις της, γεγονός το οποίο δεν έχει πραγματοποιηθεί.

(γ) Ο εξωτερικός έλεγχος είναι αρμόδιος να διασταυρώσει αν η εταιρεία έχει ανοιχτές νομικές διαφορές με οποιοδήποτε άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο. Για τον λόγο αυτόν, πέραν των οικονομικών της καταστάσεων, πρέπει να ζητήσει στοιχεία και πληροφορίες από τους νομικούς συμβούλους της εταιρείας, προκειμένου να διαπιστωθεί και επιβεβαιωθεί από πλευράς τους αν υπάρχει εκκρεμής δικαστική ή νομική υπόθεση στην οποία η ελεγχόμενη εταιρεία εμπλέκεται. Οι πληροφορίες που αντλούνται από το νομικό τμήμα ή τους νομικούς συμβούλους της εταιρείας επί του συγκεκριμένου ζητήματος πρέπει απαραίτητως να αναφερθούν στην έκθεση ελέγχου.

(δ) Στην έκθεση ελέγχου πρέπει να γίνει ρητή μνεία για το αντίστοιχο ποσό της εγγύησης του ενοικίου των παλαιών κτιριακών εγκαταστάσεων της έδρας της εταιρείας, το οποίο δεν έχει επιστραφεί όπως ορίζεται από τους οικείους όρους και τις αντίστοιχες προϋποθέσεις παραλαβής.

(ε) Στην έκθεση ελέγχου πρέπει να γίνει μνεία για το ποσό των 528 € των αποθεμάτων που λανθασμένα απεικονίζονται στις οικονομικές τις καταστάσεις και οδηγούν σε διαστρέβλωση του υπολογισμένου κόστους πωληθέντων. Το συγκεκριμένο ποσό πρέπει να διαγραφεί ή να αφαιρεθεί κατόπιν ιδιοπαράδοσης.

(στ) Στην έκθεση ελέγχου πρέπει να γίνει ρητή μνεία για το ποσό των απαιτήσεων επιστροφής φόρου εισοδήματος της εταιρείας από το ελληνικό Δημόσιο, για το οποίο η εταιρεία έχει χάσει το δικαίωμα απαιτήσεως επιστροφής. Επομένως, το συγκεκριμένο ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τις οικίες οικονομικές καταστάσεις. Συν τοις άλλοις, πρέπει να αναφερθούν τα συγκεκριμένα ποσά των λοιπών απαιτήσεων της εταιρείας από διάφορους χρεώστες, για τους οποίους η εταιρεία δεν μπορεί να δώσει επαρκή, νόμιμη και πλήρη τεκμηρίωση από τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της. Ομοίως, ποσά τα οποία δεν μπορούν να διασταυρωθούν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας πρέπει να διαγραφούν από τις οικονομικές τις καταστάσεις.

(ζ) Όσον αφορά το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων της εταιρείας, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει ρητά το ποσό των μετρητών που δεν διασταυρώθηκε από την πραγματική εικόνα του ταμείου της εταιρείας. Το συγκεκριμένο ποσό πρέπει να αφαιρεθεί από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και λόγω του ότι πρόκειται

για εικονικό ταμείο, πρέπει να ενταχθεί στα λοιπά και έκτακτα έσοδα και να λάβει την αντίστοιχη φορολόγηση.

(η) Όσον αφορά το ποσό της απόκλισης που εντοπίστηκε από το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού συναλλάγματος που διαθέτει η εταιρεία και το οποίο απεικονίζεται στα λογιστικά της βιβλία, με το αντίστοιχο υπόλοιπο που απεικονίζει ο οικείος λογαριασμός από την αναλυτική κατάσταση συναλλαγών που χορηγήθηκε από το αντίστοιχο τραπεζικό ίδρυμα, στην έκθεση ελέγχου πρέπει να γίνει ρητή αναφορά της απόκλισης αυτής. Η απόκλιση αυτή, μάλιστα, κατόπιν παρότρυνσης του εξωτερικού ελέγχου, πρέπει να τακτοποιηθεί άμεσα, ώστε στις οικονομικές καταστάσεις να απεικονίζεται το πραγματικό διαθέσιμο υπόλοιπο στο σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

5.1 Συμπεράσματα

Αρχικά, επισημαίνεται ότι η παρούσα πτυχιακή εργασία αποσκοπούσε στην παρουσίαση των διαδικασιών του εξωτερικού ελέγχου, αφενός θεωρητικά και αφετέρου μέσω πρακτικού παραδείγματος το οποίο βασίστηκε σε πραγματική εταιρεία που δραστηριοποιείται στον νόμο Αττικής.

Ειδικότερα από το πρακτικό σκέλος αυτής της πτυχιακής εργασίας και πιο συγκεκριμένα, στην περίπτωση εμφάνισης εικονικού ταμείου στην επιχείρηση που παρουσιάστηκε στο πρακτικό παράδειγμα άσκησης εξωτερικού ελέγχου, αλλά και στην περίπτωση εμφανίσεις εικονικών οικονομικών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που αποτέλεσε το πρακτικό μας παράδειγμα, διαφάνηκε έντονη παρουσία της λεγόμενης δημιουργικής λογιστικής. Ωστόσο, η παρουσία δειγμάτων δημιουργικής λογιστικής στο πρακτικό παράδειγμα που παρουσιάστηκε μπορεί να ήταν είτε ακούσια είτε εκούσια.

Η ακούσια εμφάνιση δημιουργικής λογιστικής στις οικονομικές καταστάσεις της συγκεκριμένης επιχείρησης μπορεί να έγινε λόγω λογιστικών σφαλμάτων οι παραλείψεις στις λογιστικές εγγραφές, δηλαδή λόγω ανθρωπίνων λαθών. Στην περίπτωση της εκούσιας εμφάνισης των δειγμάτων της δημιουργικής λογιστικής στις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις, συνεπάγεται η υπόκρυψη δόλου από την πλευρά της διοίκησης της εταιρείας, προκειμένου να διαμορφωθεί η οικονομική κατάσταση αυτής με τέτοιο τρόπο ώστε να προάγονται είτε προσωπικά συμφέροντα των εταίρων της, είτε εταιρικά συμφέροντα εις βάρος των συμφερόντων του Δημοσίου.

Έτσι, συμπεραίνεται ότι η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου έχει ιδιαίτερα μεγάλη σημασία στον εντοπισμό κρουσμάτων δημιουργικής λογιστικής, είτε σε ακούσιο είτε εκούσιο πλαίσιο από την πλευρά των επιχειρήσεων. Ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη δόλου από την πλευρά των διοικήσεων των εταιρειών για την χρήση της δημιουργικής

λογιστικής και την διαστρεβλωμένη αποτύπωση των οικονομικών τους καταστάσεων, δεν την είχατε αμφισβήτηση για το επίσημο αποτέλεσμα εις βάρος του ελληνικού Δημοσίου. Όπως διαφάνηκε από το αποτέλεσμα στο οποίο κατέληξε το πρακτικό παράδειγμα άσκησης εξωτερικού ελέγχου στην εν λόγω πτυχιακή εργασία, η πραγματοποίηση εξωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει στον επιτύχει εντοπισμό κρουσμάτων δολιοφθοράς, φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής ή λανθασμένης απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων.

Μάλιστα, κατά την σύνταξη της ελεγκτικής έκθεσης από την πλευρά των εξωτερικών ελεγκτών, μπορούν να δοθούν συγκεκριμένες κατευθύνσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, προκειμένου να προβούν σε προτεινόμενες αλλαγές και διορθωτικές επεμβάσεις στα λογιστικά της βιβλία, ώστε αυτά να καταλήξουν σε ορθή απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο, όχι μόνο θα διασφαλιστούν τα συμφέροντα του ελληνικού Δημοσίου και θα αποφευχθούν κρούσματα δολιοφθοράς και διαστρεβλωμένης απεικόνισης της οικονομικής κατάστασης των εταιρειών, αλλά οι εταιρείες θα καταλήξουν να ακολουθούν τις κατευθύνσεις και τους κανόνες που ορίζονται από τις αρμόδιες αρχές για την τήρηση των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Άρα, ο εξωτερικός έλεγχος δεν αποτελεί μόνο ένα όργανο προάσπισης και διαφύλαξης του ελληνικού δημοσίου συμφέροντος, αλλά αποτελεί και ένα διαμεσολαβητικό εργαλείο στην διατήρηση του νομότυπου χαρακτήρα των επιχειρήσεων.

Λαμβανομένων υπόψιν των ανωτέρω, η αποτελεσματική άσκηση του εξωτερικού ελέγχου οδηγεί ακόμα και στην διασφάλιση των συμφερόντων του επενδυτικού κοινού και των υπολοίπων ενδιαφερόμενων μερών που προβαίνουν σε μελέτη και αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Αυτό σημαίνει ότι η χρηστή και ορθή άσκηση εξωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει ακόμα και σε ενίσχυση της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης των επιχειρήσεων απέναντι στα ενδιαφερόμενα μέρη, αλλά και στους κυβερνητικούς φορείς.

Ωστόσο, προκειμένου να επέλθει αξιόπιστη άσκηση εξωτερικού ελέγχου, τα άτομα που διενεργούν τον έλεγχο θα πρέπει να πληρούν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά στοιχεία, όπως επισημάνθηκε στο θεωρητικό σκέλος της παρούσας πτυχιακής εργασίας. Επισημαίνεται ότι η εξωτερική ελεγκτές θα πρέπει να διακατέχονται από εχεμύθεια, αντικειμενικότητα, επαγγελματισμό, τάση για διαρκή επιμόρφωση και εμπλουτισμό

των γνώσεων τους, καθώς και επικαιροποίηση αυτόν με βάση τις οικίες αλλαγές που δέχεται το εκάστοτε ισχύον νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο.

Επιπροσθέτως, οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διακατέχονται από αξιοπιστία και ηθική ώστε να μην υπονομεύεται η εγκυρότητα των αποτελεσμάτων της ελεγκτικής τους διαδικασίας και η αξιοπιστία των όσων αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου που εν τέλει συντάσσουν. Ομοίως, σε κάθε περίπτωση, από την πλευρά των εξωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να διατηρείται εχεμύθεια στα προσωπικά και ευαίσθητα δεδομένα που τους χορηγούνται από την πλευρά των ελεγχόμενων επιχειρήσεων.

Συν τοις άλλοις, επισημαίνεται ότι προκειμένου ένας άνθρωπος να προβεί στην άσκηση εξωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση δεν θα πρέπει να έχει προσωπικά συμφέροντα από αυτήν. Μάλιστα, αυτό είναι και ένα σημαντικό σημείο που διαφοροποιεί τον εσωτερικό από τον εξωτερικό έλεγχο, την στιγμή κατά την οποία ο εξωτερικός ελεγκτής δεν δεσμεύεται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας από την επιχείρηση στην οποία ασκεί τον έλεγχο.

Βάσει αυτού, δεν συνεπάγεται η μειωμένη αντικειμενικότητα και αμεροληψία των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς ακόμα και εκείνοι είναι υποχρεωμένοι, βάσει του κώδικα ηθικής και δεοντολογίας των ελεγκτών, να προβαίνουν σε αντικειμενική και αμερόληπτη άσκηση ελέγχου. Ωστόσο, οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας με την επιχείρηση στην οποία ασκούν έλεγχο και αυτό τους καθιστά περισσότερο επιρρεπείς απέναντι στον διαχωρισμό των προσωπικών τους συμφερόντων από τα αποτελέσματα της ελεγκτικής τους διαδικασίας.

Επιπροσθέτως, βάσει της ανασκόπησης του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου για την άσκηση ελέγχου στις επιχειρήσεις, κατέστη αντιληπτό ότι από το έτος 2017 και μετά αυστηροποιήθηκε το πλαίσιο χορήγησης της αντίστοιχης άδειας ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος από την ΕΛΤΕ. Συν τοις άλλοις, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση μη ευθυγράμμισης των εξωτερικών ελεγκτών με τις νομοθετικές διατάξεις που θεσπίστηκαν από το έτος 2017 και μετά, κατά την άσκηση του εξωτερικού ελέγχου και την τήρηση των επαγγελματικών αρμοδιοτήτων και ευθυνών που τους ανατέθηκαν, κινδυνεύουν είτε με προσωρινή είτε με οριστική και επ' αόριστον ανάκληση της επαγγελματικής τους άδειας.

Κλείνοντας, βάσει των ανωτέρω αναφερόμενων συνολικών συμπερασμάτων, επισημαίνεται ότι το αποτελεσματικότερο είδος άσκησης ελέγχου μίας

επιχειρηματικής μονάδας είναι ο μικτός έλεγχος, στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές καλούνται να συνάψουν στενή συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Στην προκειμένη περίπτωση, αδυναμίες που ενδεχομένως πηγάζουν από τον εσωτερικό έλεγχο, μπορούν να καλυφθούν από την πλευρά του εξωτερικού ελέγχου και το αντίστροφο.

5.2 Περιορισμοί

Ο βασικός περιορισμός της παρούσας πτυχιακής εργασίας έγκειται στην απουσία πραγματοποίησης πρωτογενούς ποιοτικής ή ποσοτικής έρευνας σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Λόγω περιορισμένου χρόνου για την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, ήταν αδύνατη η πραγματοποίηση πρωτογενούς έρευνας είτε μέσω ερωτηματολογίου είτε μέσω συνεντεύξεων.

Προκειμένου να καλυφθεί ο συγκεκριμένος περιορισμός, ωστόσο, από την πλευρά του γράφοντος αντλήθηκαν συγκεκριμένα οικονομικά στοιχεία πραγματικής επιχείρησης που δραστηριοποιείται στον νομό Αττικής. Έτσι, αντί για την πραγματοποίηση πρωτογενούς έρευνας, παρατέθηκε πρακτικό παράδειγμα για την ανάδειξη των συγκεκριμένων σημείων τα οποία εμβαθύνει ο εξωτερικός έλεγχος κατά την μελέτη και ανάλυση των οικονομικών στοιχείων που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας εταιρείας.

5.3 Προτάσεις

Δεδομένου του παραπάνω περιορισμού από τον οποίο συνοδεύεται η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία και ο οποίος αφορά την απουσία πρωτογενούς ποιοτικής ή ποσοτικής έρευνας, προτείνεται η κάλυψη της συγκεκριμένης ερευνητικής αδυναμίας. Πιο συγκεκριμένα, προτείνεται η ανάδειξη των σημείων στα οποία εμβαθύνει ο εξωτερικός έλεγχος, καθώς επίσης και των ωφελειών που προκύπτουν από την ποιοτική διεξαγωγή

του, στις ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις, μέσω πρωτογενούς ποσοτικής έρευνας στην οποία θα χρησιμοποιηθεί ως ερευνητικό εργαλείο ένα δομημένο ερωτηματολόγιο.

Επίσης, η συγκεκριμένη έρευνα μπορεί να συνοδευτεί από την λήψη συνεντεύξεων από εξωτερικούς ελεγκτές που διενεργούν ελέγχους σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Έτσι, η πρωτογενής ποσοτική έρευνα μπορεί να συνδυαστεί με πρωτογενή ποιοτική έρευνα μέσω συνεντεύξεων και να παρουσιαστεί μία μεικτή ερευνητική προσέγγιση η οποία καταλήγει σε πιο εμπειριστωμένα, αξιόπιστα και πληρέστερα ερευνητικά αποτελέσματα.

Επιπροσθέτως, προτείνεται η πραγματοποίηση πρωτογενούς έρευνας, είτε ποσοτικής είτε ποιοτικής, στην οποία θα αποσκοπείται η ανάδειξη των σημείων στα οποία εμβαθύνει ο εξωτερικός έλεγχος στην περίπτωση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε άλλες χώρες του εξωτερικού. Έτσι, θα αναδειχθούν οι διαφορές στην άσκηση εξωτερικού ελέγχου στην ελληνική πραγματικότητα και στο εξωτερικό. Μάλιστα, από την έρευνα αυτή ο εξωτερικός έλεγχος που ασκείται στην περίπτωση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα μπορεί να υιοθετήσει καλές πρακτικές από τον τρόπο με τον οποίο διενεργείται στην περίπτωση άλλων χωρών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 3-20.
- Al-Rassas, A. H., & Kamardin, H. (2015). Internal and external audit attributes, audit committee characteristics, ownership concentration and earnings quality: Evidence from Malaysia. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(3), 458.
- Appelbaum, D. A., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics. *Journal of Accounting Literature*, 40, 83-101.
- Betti, N., & Sarens, G. (2020). Understanding the internal audit function in a digitalised business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2).
- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit*. UK: Emerald Publishing Limited.
- Cenciarelli, V. G., Greco, G., & Allegrini, M. (2018). External audit and bankruptcy prediction. *Journal of Management and Governance*, 22(4), 863-890.
- Chan, D. Y., Chiu, V., & Vasarhelyi, M. A. (2018). *Continuous auditing: theory and application*. UK: Emerald Group Publishing.
- Conn, C., Campbell, L., & Raiborn, C. (2019). External auditors, client ethics, and the continuance decision. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Emerald Publishing Limited, 22, 133-149.
- Cyr, D., Héroux, S., & Fontaine, R. (2020). Auditors' judgment subordination and the theory of planned behavior. *Managerial Auditing Journal*, 35(8).
- Dagilienė, L., & Klovienė, L. (2019). Motivation to use big data and big data analytics in external auditing. *Managerial Auditing Journal*, 34(7).

- Dickins, D., Doxey, M. M., Geiger, M. A., Nolder, C., & Roush, P. B. (2018). Comments by the auditing standards committee of the auditing section of the American accounting association on the international monitoring group consultation, strengthening the governance and oversight of the international audit-related standard-setting boards in the public interest. *Current Issues in Auditing*, 12(1), C1-C10.
- Endaya, K. A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(9), 76-80.
- Endri, E. (2020). The effect of task complexity, independence and competence on the quality of audit results with auditor integrity as a moderating variable. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(12).
- Ghaleb, B. A. A., Kamardin, H., & Al-Qadasi, A. A. (2020). Internal audit function and real earnings management practices in an emerging market. *Meditari Accountancy Research*, 28(6).
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798.
- Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9).
- Juric, D., O'Connell, B., Rankin, M., & Birt, J. (2018). Determinants of the severity of legal and employment consequences for CPAs named in SEC accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 545-563.
- Kassem, R., & Higson, A. (2016). Detecting bribery: a guide for external auditors- insights from the audit profession in Egypt. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 7(2), 97-105.
- Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). Understanding financial auditing from a service perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 81, 101080.
- Malchev, B., & Bozhinovska Lazarevska, Z. (2021). New challenges of the IFAC International Code of Ethics. The case of the Republic of North Macedonia. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (45 (2)), 145-160.

- Mat Zain, M., Zaman, M., & Mohamed, Z. (2015). The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. *International Journal of Auditing*, 19(3), 134-147.
- Mendiratta, A. (2019). Abnormal audit fees and audit quality post PCAOB. *Journal of Commerce & Accounting Research*, 8(3).
- Ozlanski, M. E. (2019). Bright lines vs. blurred lines: When do critical audit matters influence investors' perceptions of management's reporting credibility?. *Advances in accounting*, 45, 100416.
- Papachristou, G., & Bekiaris, M. (2020). Ethics in auditing. *The Routledge Handbook of Accounting Ethics*, 169-185.
- Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., & Singh, I. (2013). The interface between internal and external audit in the Australian public sector. *Australian Accounting Review*, 23(4), 330-340.
- Pop, A., Boța-Avram, C., & Boța-Avram, F. (2008). The relationship between internal and external audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(10), 1-18.
- Sawyer, L. B. (1993). Why internal auditing? *Internal Auditor*, 50(6), 43-49.
- Sheu, R. J. (2018). An investigation about origins: A brief history of the PCAOB'S regulatory model. *Research in Accounting Regulation*, 30(2), 159-165.
- Sweet, E. (2018). The Need For Integration: Internal audit functions should adopt a holistic approach to engagements. *Internal Auditor*, 75(1), 68-69.

Ελληνόγλωσση

- Γιαννόπουλος, Π. (2017). PCAOB - Νέο ελεγκτικό πρότυπο. Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/35289/pcaob-neo-elegktiko-protypo>
- Ζαφειράκου, Η. & Ταχυνάκης, Π. (2007). Ο εσωτερικός έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: εμπειρική προσέγγιση. *ΣΠΟΥΔΑΙ*, 57, 58-79.

- Καββαθάς, Σ. (2022). Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος: Διαφορές και ομοιότητες στη σύγχρονη εποχή. *Accountancy Greece*, 30. Διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/εσωτερικός-και-εξωτερικός-έλεγχος-δι/>
- Λέφα, Μ. (2018). Ο ρόλος του σύγχρονου εσωτερικού ελεγκτή. Διαθέσιμο στο: <https://inbusinessnews.reporter.com.cy/business/article/193576/o-rol-os-toy-synchronoy-esoterikoy-eleggti161>
- Λουμιώτης, Β., & Τζίφας, Β. (2012). Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχων (ΔΠΕ). Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- ΣΟΕΛ. (2022). Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας. Διαθέσιμο στο: <https://www.soel.gr/el/to-επάγγελμα-του-οελ/κανονισμός-επαγγελματικής-δεοντολογίας>
- ΦΕΚ Α 174/25.08.2008. Ν. 3693/2008. Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών.
- ΦΕΚ Α 7/24.01.2017. Ν.4449/2017. Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις.
- ΦΕΚ Β 3916/07.11.2017. Εγχειρίδιο κώδικα δεοντολογίας για επαγγελματίες λογιστές – έκδοση 2015. Διαθέσιμο στο: http://elte.org.gr/images/files/pdf/FEK_B_3916_7_11_2017.pdf