



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

**«Εξωτερικός Έλεγχος, Ανεξαρτησία & Μη  
Ελεγκτικές Υπηρεσίες  
Εμπειρική έρευνα για το Φορολογικό  
Πιστοποιητικό»**

**Διπλωματική Εργασία**

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική Κατεύθυνση Λογιστική

**ΚΟΓΙΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ**

**Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης, Επίκουρος  
Καθηγητής**

**Θεσσαλονίκη, Οκτώβρης 2012**

## **Ευχαριστίες**

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστώ πρώτον τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη για τη βοήθειά του στη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας, καθώς και το συνεργάτη του Μιχάλη Σαμαρίνα.

Δεύτερον, θα ήθελα να ευχαριστήσω πάρα πολύ τους γονείς που μου έδωσαν τη δυνατότητα να φοιτήσω στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα, παρέχοντας μου την απαραίτητη οικονομική και ψυχολογική υποστήριξη.

Τρίτον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τη φίλη και συμφοιτήτριά μου Εκάβη Δαμασκηνίδου για την αλληλοβοήθεια και αλληλοϋποστήριξη τόσο στη διάρκεια των μαθημάτων του προγράμματος, όσο και στη διάρκεια συγγραφής της παρούσας εργασίας.

Τέλος το Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής, αναφερόμενη στους καθηγητές και το προσωπικό της γραμματείας για την άψογη συνεργασία.

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος πραγματεύεται το ζήτημα του εξωτερικού ελέγχου, της ανεξαρτησίας που επιβάλλεται να διέπει το υποκείμενο του και του σημαντικότερου προβλήματος που καλείται να αντιμετωπίσει, αυτό της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Τα δύο μεγαλύτερα οικονομικά σκάνδαλα, της Enron και της WorldCom, και η κατάρρευση της ελεγκτικής εταιρίας Arthur Andersen, στις αρχές της περασμένης δεκαετίας πυροδότησαν τη συζήτηση σχετικά με τις καταστροφικές συνέπειες της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τις ελεγκτικές εταιρίες, αλλά και την εξάρτησή τους από την απολαβή υψηλότερων αμοιβών.

Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζεται η εμπειρική έρευνα με θέμα τη νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων, με την υπογραφή των φορολογικών πιστοποιητικών από τους ορκωτούς ελεγκτές και όχι από τους αρμόδιους κρατικούς φορείς, καθώς και τα συμπεράσματα που εξάγονται από αυτή.

## **Πίνακας Περιεχομένων**

### **Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> «Έλεγχος και Ελεγκτική»**

1. Ορισμός του Ελέγχου και της Ελεγκτικής	1
1.1 Αναγκαιότητα της Ελεγκτικής	3
1.2 Ιστορική Ανασκόπηση της Ελεγκτικής	5
1.3 Κατηγορίες – Είδη Ελέγχου	8
1.3.1 Εσωτερικός Έλεγχος	10
1.3.2 Κρατικός Έλεγχος	11
1.4 Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής	12
1.4.1 Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Δημόσιων Λογιστών	12
1.4.2 Γενικώς Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα	12
1.4.3 Διεθνές Συμβούλιο Ελεγκτικών Προτύπων και Προτύπων	15
Πιστοποίησης	
1.4.4 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	16
1.5 Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής στην Ελλάδα	16
1.5.1 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	17
1.5.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου	18
1.5.3 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	19
1.5.4 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας	20

### **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> «Εξωτερικός Έλεγχος»**

2. Εξωτερικός Έλεγχος – Γενικές Παρατηρήσεις	22
2.1 Τεχνικές και Μέθοδοι Εξωτερικού Ελέγχου	22
2.2 Ελεγκτικός Κίνδυνος	24
2.2.1 Μέρη του ελεγκτικού Κινδύνου	25
2.2.2 Μοντέλο Ελεγκτικού Κινδύνου	26
2.3 Στάδια Ελεγκτικής Εργασίας	26
2.4 Υποκείμενο του Εξωτερικού Ελέγχου	37
2.4.1 Νομική Ευθύνη Εξωτερικού Ελεγκτή	37

### **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> «Ανεξαρτησία & Μη Ελεγκτικές Υπηρεσίες**

3. Ορισμός της Ανεξαρτησίας	42
-----------------------------	----

3.1 Διαστάσεις της Ανεξαρτησίας	43
3.2 Θεσμικό Πλαίσιο της Ανεξαρτησίας στην Ελλάδα	43
3.3 Απειλές για την Ανεξαρτησία	44
3.4 Μέτρα Διασφάλισης της Ανεξαρτησίας	46
3.4.1 Μέτρα Διασφάλισης των Ελεγχόμενων Οικονομικών Οντοτήτων	46
3.4.2 Ασφάλεια Ποιότητας	47
3.4.3 Γενικά Μέτρα Διασφάλισης του Ορκωτού Ελεγκτή	47
3.5 Μη Ελεγκτικές Υπηρεσίες	48
3.5.1 Είδη Μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών	48
3.5.2 Αντιμετώπιση των Μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών σύμφωνα με την	50
Ευρωπαϊκή Επιτροπή	
3.6 Σχέση μεταξύ Ανεξαρτησίας & Μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών	51

## **Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> «Εμπειρική Έρευνα»**

4. Αντικείμενο της Έρευνας	57
4.1 Σκοπός της Έρευνας	62
4.2 Τρόπος Διενέργειας της Έρευνας	63
4.3 Επεξεργασία Ερωτηματολογίων	63

## **Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> «Εμπειρικά Αποτελέσματα»**

5. Γενικά Στατιστικά Αποτελέσματα	65
5.1 Έλεγχοι Ανεξαρτησίας	69
5.2 Συντελεστής Συσχέτισης	70

## **Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup> Συμπεράσματα της Έρευνας**

## **Επίλογος**

## **Κατάλογος Πινάκων**

## **Κατάλογος Διαγραμμάτων**

## **Παράρτημα**

## **Βιβλιογραφία**

## **Κατάλογος Πινάκων**

Πίνακας 1	«Είδη Ελέγχου	σελίδα 8
Πίνακας 2	«Μέθοδοι Εξωτερικού Ελέγχου	σελίδα 24
Πίνακας 3	«Μη Ελεγκτικές Υπηρεσίες & Ε.Ε.»	σελίδα 50
Πίνακας 4	«Τύποι Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης»	σελίδα 60
Πίνακας 5	«Στατιστικά Αποτελέσματα»	σελίδα 66
Πίνακας 6	«Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας»	σελίδα 70

## **Κατάλογος Διαγραμμάτων**

Διάγραμμα 1	«Συσχέτιση ερωτήσεων 8 - 9	σελίδα 71
-------------	----------------------------	-----------

## **Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>**

### **«Έλεγχος και Ελεγκτική»**

#### **1. Ορισμός του Ελέγχου και της Ελεγκτικής**

Ο έλεγχος έχει λάβει μια ιδιαίτερα σημαντική θέση στη λειτουργία της επιχείρησης λόγω του αυξανόμενου μεγέθους αυτών, τόσο σε επίπεδο οικονομικών μεγεθών όσο και σε επίπεδο ανθρώπινου δυναμικού και πολυπλοκότητας των συναλλαγών. Η επιχείρηση ως οικονομική οντότητα θέτει συγκεκριμένους στόχους και σχεδιάζει το αντίστοιχο πλάνο δράσης για την επίτευξη τους. Επομένως ένας γενικός ορισμός του ελέγχου τον περιγράφει «ως ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφρασθεί μία αντικειμενική κρίση – σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές – για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.» (Παπαδάτου, 2005).

Το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση δεν αφορά μόνο τα στενά της πλαίσια αλλά και το περιβάλλον του κλάδου στον οποίο ανήκει και εν συνεχεία του ευρύτερου του κοινωνικού περιβάλλοντος. Κατά συνέπεια δημιουργείται η ανάγκη, μέσω του ελέγχου, να διαπιστώνεται κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζει η επιχείρηση ανταποκρίνονται στη πραγματικότητα και είναι σύμφωνες τόσο με τις παραδεκτές λογιστικές αρχές όσο και με τις αρχές λειτουργίας της επιχείρησης. Η ανάγκη αυτή οδήγησε στη δημιουργία του επιστημονικού κλάδου της ελεγκτικής ο οποίος ασχολείται με «τη συστηματική διαδικασία συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια.» (Καζαντζής, 2006). Ο παραπάνω ορισμός εμπεριέχει κάποιες έννοιες οι όποιες απαιτούν μια σύντομη ανάλυση (Arens & Loebbecke, 1994).

- Μετρήσιμες πληροφορίες και προκαθορισμένα κριτήρια: το ζητούμενο για έναν ελεγκτή είναι η εξακρίβωση της αλήθειας των πληροφοριών και για να το πετύχει αυτό θα πρέπει να είναι μετρήσιμες. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι οικονομικές καταστάσεις, ο χρόνος διεκπεραίωσης ενός καθήκοντος από έναν υπάλληλο κτλ. Τα κριτήρια με βάση τα οποία γίνεται ο έλεγχος ποικίλουν και είναι για παράδειγμα οι κοινώς αποδεκτές λογιστικές αρχές.

- Οικονομική μονάδα: Δύο είναι τα στοιχεία που είναι αρμοδιότητα του ελεγκτή να καθοριστούν. Το πρώτο είναι η οικονομική μονάδα η οποία τις περισσότερες φορές έχει και νομική υπόσταση και το δεύτερο η χρονική περίοδος που εξετάζεται από τον ελεγκτή ή αλλιώς η οικονομική χρήση (ετήσια, εξάμηνη, μηνιαία)

- Συγκέντρωση και αξιολόγηση ελεγκτικών στοιχείων: Στοιχείο αποτελεί οποιαδήποτε πληροφορία χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή προκειμένου να εξακριβώσει κατά πόσο η μετρήσιμες πληροφορίες τηρούν τα προκαθορισμένα κριτήρια. Η μορφή των στοιχείων ποικίλει, όπως για παράδειγμα μια προφορική «μαρτυρία» του ελεγχόμενου – πελάτη ή μια παρατήρηση του ελεγκτή.

- Ανεξάρτητο και ικανό πρόσωπο: η ικανότητα έγκειται στην κατανόηση των προκαθορισμένων κριτηρίων και τον προσδιορισμό του τύπου και της ποσότητας των απαιτούμενων ελεγκτικών στοιχείων. Η ανεξαρτησία είναι εξίσου απαραίτητη με την ικανότητα, καθώς απαιτείται αντικειμενική κρίση για τη σωστή διεξαγωγή του ελέγχου.

Ένας ορισμός της ελεγκτικής (Concepts, 1973) παρόμοιος με τους προαναφερθέντες ο οποίος όμως δίνει την ευκαιρία με τον τρόπο που διατυπώνεται για περαιτέρω ανάλυση ορίζει την ελεγκτική ως «μία συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συλλογής και αξιολόγησης στοιχείων που αφορούν ισχυρισμούς σχετικά με οικονομικές πράξεις και γεγονότα προκειμένου να εξακριβωθεί ο βαθμός αντιστοιχίας μεταξύ των ισχυρισμών και των καθιερωμένων αρχών με κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους χρήστες». Οι έννοιες της αντικειμενικής συλλογής και αξιολόγησης των στοιχείων καθώς και των καθορισμένων κριτηρίων αναλύθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο. Οι νέες έννοιες που αξίζουν περαιτέρω αναφορά είναι (Boyton & Johnson, 2006):

- Συστηματική διαδικασία: υποδηλώνει μία λογική, δομημένη και οργανωμένη σειρά βημάτων και διαδικασιών



- Ισχυρισμοί σχετικά με οικονομικές πράξεις και γεγονότα: είναι οι ενέργειες της οικονομικής οντότητας και είναι τα στοιχεία που καθιστούν τον έλεγχο αναγκαίο. Το περιεχόμενο των ισχυρισμών είναι πληροφορίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αναφορές εσωτερικού ελέγχου και επιστροφή φόρων

- Βαθμός αντιστοιχίας: αναφέρεται στο κατά πόσο οι ισχυρισμοί έχουν σχέση με τα καθορισμένα κριτήρια. Η αντιστοιχία μπορεί να είναι ποσοτική ή ποιοτική.

- Κοινοποίηση των αποτελεσμάτων: επιτυγχάνεται μέσω της σύνταξης μίας έκθεσης ελέγχου η οποία αναφέρει το βαθμό αντιστοιχίας μεταξύ των ισχυρισμών και των καθορισμένων κριτηρίων. Η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ενισχύει ή αποδυναμώνει την αξιοπιστία προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.

- Ενδιαφερόμενοι χρήστες: είναι τα άτομα που στηρίζονται στο πόρισμα της ελεγκτικής εργασίας και χωρίζονται στις δύο κατηγορίες του παρακάτω πίνακα.

Τέλος η ελεγκτική μπορεί να χαρακτηριστεί και ως μια βεβαίωση – επιβεβαίωση (Konrath, 1996) ενός ειδικού (ορκωτός ελεγκτής) για την αλήθεια και ακρίβεια του ισχυρισμού κάποιου άλλου (οικονομικά στοιχεία επιχείρησης).

## **1.1 Αναγκαιότητα της Ελεγκτικής**

Η εδραίωση του κλάδου της ελεγκτικής όσο και η συνεχής εξέλιξη του είναι αποτέλεσμα των εξής αιτιών (Καζαντζής, 2006):

☞ **Οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης:** Στο συγκεκριμένο θέμα που εξετάζεται στην παρούσα εργασία η ατέλεια της ανθρώπινης φύσης που μας ενδιαφέρει είναι αυτή της έμφυτης πρόθεσης για εκούσια σφάλματα και ανειλικρίνεια. Η καταπολέμηση της συγκεκριμένης ατέλειας επιτυγχάνεται με την οργάνωση, σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, ουσιαστικού και ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου, ο οποίος πρέπει να συμπληρώνεται και με οργάνωση πλήρους συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο έλεγχος, συνεπώς, είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής διαχείρισεως ξένης περιουσίας, είναι ένα είδος ασφαλίσεως κατά των λαθών, της ανειλικρίνειας, της κλοπής και της απάτης, η δε αμοιβή του ελεγκτή, αντιστοιχεί στο ασφάλιστρο.

☞ **Ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων:** Ο εντοπισμός των λογιστικών σφαλμάτων είναι στην ουσία ο κύριος στόχος της ελεγκτικής εργασίας και στη συνέχεια η διόρθωση αυτών προκειμένου να μην

εμφανίζονται ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις. Οι κατηγορίες των λογιστικών σφαλμάτων είναι οι εξής (Τσακλάγκανος, 2008):

α) Λάθη λογιστικής ερμηνείας: οφείλονται σε κακή ερμηνεία κατά την καταχώρηση του υπαλλήλου

β) Λάθη παραλείψεων : οφείλονται σε αμέλεια εγγραφής κάποιας πράξης, καθώς και σε παράλειψη καταχώρησης ενός εσόδου ή μιας υποχρέωσης

γ) Λάθη απόδοσης: οφείλονται σε λανθασμένη χρεοπίστωση κάποιου λογαριασμού

δ) Λάθη αρχών: οφείλονται για παράδειγμα σε κακή αποτίμηση των αποθεμάτων ή διάφοροι λογαριασμοί λειτουργούν κατά τρόπο ανορθόδοξο

ε) Λάθη αριθμητικά: οφείλονται σε λάθος αθροίσματα, υπολογισμούς, κατανομή εσόδων – εξόδων κτλ.

στ) Λάθη στην εκτέλεση της λογιστικής εργασίας: οφείλονται σε λάθος μεταφορά των λογαριασμών από τα ημερολόγια στα καθολικά κτλ.

**⇒ Σχέση ιδιοκτήτη και Διαχειριστή:** Στις μεγάλου μεγέθους επιχειρήσεις οι ιδιοκτήτες και οι διοικούντες την επιχείρηση είναι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων τελείως διαφορετικά πρόσωπα. Επομένως δημιουργείται το πρόβλημα της ασυμμετρίας των πληροφοριών. Αυτό σημαίνει πως οι διοικούντες έχουν πρόσβαση σε πιο άμεση και εσωτερική πληροφόρηση απ' ό τι οι ιδιοκτήτες με αποτέλεσμα πολλές φορές η πληροφόρηση αυτή να παραποιείται σε βάρος των ιδιοκτητών προκειμένου να ικανοποιηθούν οι επιθυμίες και οι στόχοι της διοίκησης. Ο ρόλος της ελεγκτικής είναι να διασφαλίσει κατά κάποιο τρόπο τα συμφέροντα των ιδιοκτητών βεβαιώνοντας πως η πληροφόρηση που λαμβάνουν είναι αληθής και ορθή.

**⇒ Ανάγκη για αξιόπιστες πληροφορίες:** Η παροχή αξιόπιστων πληροφοριών είναι από τις ανάγκες για ελεγκτική που έχουν το μεγαλύτερο αντίκτυπο στο κοινωνικό σύνολο. Αυτό συμβαίνει διότι η λήψη των οικονομικών αποφάσεων στηρίζεται στις πληροφορίες που παρέχονται και μία λάθος πληροφόρηση μπορεί να οδηγήσει σε μια αναποτελεσματική και μη αποδοτική κατανομή και χρησιμοποίηση παραγωγικών πόρων προκαλώντας σοβαρά προβλήματα στο κοινωνικό σύνολο.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούν και οι λόγοι (Arens & Loebbecke, 1994) για τους οποίους υπάρχει ο κίνδυνος της αναξιόπιστης πληροφόρησης.

*Η Απόσταση από την πηγή της πληροφορίας:* Στο σύγχρονο και συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται οι οικονομικές οντότητες είναι ιδιαίτερα δύσκολο για τους επενδυτές να έχουν πρόσβαση σε πρωτογενή πληροφόρηση σχετικά με την επιχείρηση που τους ενδιαφέρει. Επομένως αναγκάζονται να βασίζονται σε πληροφορίες που τους παρέχουν τρίτοι, αναλαμβάνοντας τον κίνδυνο να έχουν παραποιηθεί σε μεγάλο ή μικρό βαθμό.

*Η πρόθεση και τα κίνητρα αυτού που παρέχει την πληροφόρηση:* Στην περίπτωση που τα συμφέροντα του επενδυτή ή γενικότερα αυτού που καλείται να λάβει μία απόφαση στηριζόμενος σε οικονομικές πληροφορίες, είναι αντικρουόμενα με αυτά του ατόμου που τις παρέχει, ο τελευταίος είναι πολύ πιθανό να τις έχει παραποιήσει υπέρ του. Αιτία για αυτή τη συμπεριφορά είναι πολλές φορές η ανάγκη να καθοδηγηθούν οι επενδυτές σε συγκεκριμένες ενέργειες, ή η αισιοδοξία που κατέχει τη διοίκηση μιας επιχείρησης για μελλοντικά γεγονότα τα οποία όμως παραμένουν αβέβαια. Για παράδειγμα αν μια επιχείρηση επιθυμεί να λάβει ένα δάνειο από κάποιο τραπεζικό ίδρυμα είναι ιδιαίτερα πιθανό κάποια στοιχεία να μην είναι αληθή προκειμένου να είναι σίγουρη πως θα λάβει τη χρηματοδότηση.

*Ο μεγάλος όγκος των δεδομένων:* Η αύξηση του μεγέθους των επιχειρήσεων συνεπάγεται και μία ταυτόχρονη αύξηση των συναλλαγών που πραγματοποιούν. Αυτή η αύξηση ενέχει τον κίνδυνο μεγαλύτερος όγκος των πληροφοριών να έχει παραποιηθεί. Για παράδειγμα η αύξηση του ποσού ενός τιμολογίου κατά 100€ είναι ένα μικρό σφάλμα το οποίο χωρίς εκτεταμένη και στοχευμένη διερεύνηση δεν εντοπίζεται. Σαν μεμονωμένο περιστατικό δεν δημιουργεί σημαντικό πρόβλημα. Η συσσώρευση όμως πολλών τέτοιων απροσεξιών δεν είναι αμελητέα.

*Η πολυπλοκότητα των συναλλακτικών πράξεων :* Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται καθημερινά μεταξύ των επιχειρήσεων είναι όλο και πιο πολύπλοκες και κατά συνέπεια πιο δύσκολες στην καταχώρηση και την απεικόνιση. Για παράδειγμα η σωστή λογιστική απεικόνιση της εξαγοράς μιας οντότητας από μία άλλη θέτει σοβαρά προβλήματα.

## **1.2 Ιστορική Ανασκόπηση της Ελεγκτικής**

Η μελέτη της ιστορικής πορείας της ελεγκτικής κάνει σαφές το γεγονός πως η επιστήμη της ελεγκτικής έπεται της «χρήσης» της ελεγκτικής στις συναλλαγές των ανθρώπων. Πιο συγκεκριμένα όπως αναφέρεται (Παπάς, 1999) στην αρχαιότητα, για παράδειγμα στην Αίγυπτο η τήρηση λογαριασμών βοηθούσε στην εξακρίβωση της αλήθειας των αριθμητικών ποσών και στην Ελλάδα η ύπαρξη του σώματος των λογιστών ή εύθυνων ήλεγχε την ορθότητα της διαχείρισης του πλούτου των πόλεων. Ο θεσμός των ελεγκτών εμφανίζεται και αργότερα στην Ρωμαϊκή αυτοκρατορία, η οποία υιοθέτησε το σύστημα των ελλήνων για την τήρηση λογαριασμών των δημόσιων οικονομικών και του ελέγχου της διαχείρισης της δημόσιας περιουσίας, καθώς και στα βυζαντινά χρόνια με μόνο αξιοσημείωτο γεγονός την μεγαλύτερη ισχυροποίηση των ελεγκτών λόγω της αυξημένης κρατικής παρέμβασης στην οικονομική δραστηριότητα.

Η επόμενη σημαντική στιγμή έρχεται το 1845, (Rittenberg & Schwieger, 1994) με την πράξη για τις ρήτρες ενοποίησης των εταιριών (Companies Clauses Consolidation Act) με βάση την οποία ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι μέτοχος της επιχείρησης το οποίο αναθεωρήθηκε το 1862 καταργώντας τον υποχρεωτικό χαρακτήρα και απλώς «επιτρέπει» το διττό αυτό ρόλο. Το 1917 έχουμε την ίδρυση του αμερικανικού Ινστιτούτου Λογιστών το οποίο άρχισε να ασχολείται με τη βελτίωση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων και το 1934 θέσπισε νόμο για την ανεξαρτησία όλων των ελέγχων. Τα χρόνια που ακολουθούν η Αμερική φαίνεται να διαδέχεται τη Μεγάλη Βρετανία σε ότι αφορά την πρωτοπορία τόσο στη νομοθεσία που διέπει την ελεγκτική όσο και στη σύσταση σωμάτων που την αφορούν.

Το 1940 συντελούνται τρεις σημαντικές αλλαγές σ' ότι αφορά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Πρώτον, υιοθετείται ο δειγματοληπτικός έλεγχος έναντι του λεπτομερούς ελέγχου των λογιστικών λογαριασμών προκειμένου να σχηματιστεί γνώμη σχετικά με την αλήθεια των οικονομικών καταστάσεων. Δεύτερον, προστίθεται στις πρακτικές του ελέγχου και η αξιολόγηση του εσωτερικού συστήματος ελέγχου των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και τρίτον μειώνεται η ευθύνη του ελεγκτή για τον εντοπισμό της απάτης (Boyton & Johnson, 2006).

Τη δεκαετία του 1980 η αποκάλυψη απατών οδήγησε στην υιοθέτηση της ετήσιας επανεκπαίδευσης των ορκωτών ελεγκτών προκειμένου αφενός να διατηρήσουν την επαγγελματική τους άδεια και αφετέρου να εξασφαλιστεί η παροχή υψηλής ποιότητας

ελέγχου. Επιπλέον την ίδια δεκαετία γίνεται η προσπάθεια μέσω της εισαγωγής νέων ελεγκτικών προτύπων να διασαφηνιστεί ο όρος της ανεξαρτησίας των ελεγκτών καθώς και να τους ανατεθούν περισσότερα καθήκοντα και ευθύνες κυρίως στην αποκάλυψη των λογιστικών απατών (Boyton & Johnson, 2006).

Στα έτη που ακολουθούν οι ελεγκτικές εταιρίες οργανώνονται και επεκτείνονται παρέχοντας πλέον εκτός από ελεγκτικές υπηρεσίες, οι οποίες αρχίζουν να παραγκωνίζονται και να αποφέρουν λιγότερα κέρδη, και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Η αλλαγή αυτή πυροδοτεί μία νέα συζήτηση σχετικά με την ποιότητα του έλεγχου. Τα οικονομικά – λογιστικά σκάνδαλα στις αρχές του 21<sup>ου</sup> αιώνα θα επιβεβαιώσουν τις ανησυχίες για την έλλειψη ποιότητας στον έλεγχο και την αδυναμία των οργάνων που σχετίζονται με την ελεγκτική να βρουν μια ισορροπία.

Το 2002 ο σχεδιασμός και η εφαρμογή της νομοθεσίας των Sarbanes και Oxley στόχευε στην ενίσχυση και βελτίωση των ελεγκτικών εταιριών στις Η.Π.Α., αποτελεί από τα πιο σημαντικά γεγονότα των τελευταίων ετών στον κλάδο της ελεγκτικής. Η εφαρμογή του νόμου προβλέπει τη δημιουργία του Συμβουλίου για την Επίβλεψη των Δημόσιων Εταιριών Ελεγκτικής με σκοπό να επιβλέπει και να ρυθμίζει τα ελεγκτικά θέματα που προκύπτουν. Επιπλέον ο νόμος Sarbanes – Oxley έδωσε νέα κίνητρα στις επιχειρήσεις για τη διάθεση περισσότερων κονδυλίων στο σύστημα εσωτερικού τους ελέγχου, με αντάλλαγμα μακροπρόθεσμα οφέλη τα οποία θα προκύψουν από την επανατοποθέτηση των κεφαλαίων από τους επενδυτές δεδομένου ότι θα ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος απώλειας λόγω απάτης (Coates, 2007).

Στην Ελλάδα από 1920 έως 1956, την περίοδο δηλαδή μεταξύ της ψήφισης του νόμου περί ανώνυμων εταιριών και πριν την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ανώνυμων εταιριών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω της ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος. Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ένωσης προσώπων (επαγγελματιών Ελεγκτών) σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και αναδείχθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού

επιπέδου, που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιρειών. Στην περίοδο από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την λειτουργία ελεγκτικών εταιρειών<sup>1</sup>.

### 1.3 Κατηγορίες – Είδη του Ελέγχου

Μια πρώτη συνοπτική αλλά περιεκτική διάκριση των ελέγχων (Γσακλάγκανος, 2008), η οποία είναι ιδιαίτερα χρήσιμη πριν γίνει αναφορά στην εκτενέστερη, δίνεται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 1)

**Πίνακας 1 «Είδη Ελέγχου»**

1) Σύμφωνα με την έκτασή τους:	<i>Γενικοί</i> , επεκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση μιας δοσμένης χρονικής περιόδου
	<i>Ειδικοί</i> , έχουν ως αντικείμενο έναν συγκεκριμένο τομέα ή θέμα
2) Σύμφωνα με το σκοπό τους:	<i>Προληπτικοί</i> , διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και έχουν σκοπό να προλάβουν πιθανά λάθη
	<i>Κατασταλτικοί</i> , διενεργούνται εκ των υστέρων και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών, παραλείψεων και ανωμαλιών
3) Σύμφωνα με τη διάρκειά τους:	<i>Μόνιμοι ή διαρκείς</i> , διενεργούνται συνέχεια και κατά ολόκληρη τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης
	<i>Τακτικοί ή περιοδικοί</i> , δεν είναι συνεχής αλλά διενεργούνται κατά τακτά χρονικά διαστήματα
	<i>Έκτακτοι ή περιπτωσιακοί</i> , διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις και για ειδικούς λόγους
4) Σύμφωνα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο	<i>Εσωτερικός</i> , οργανώνεται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργείται από εξαρτημένα άτομα
	<i>Εξωτερικός</i> , διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν καμία σχέση ή εξάρτηση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα

<sup>1</sup> [www.soel.gr](http://www.soel.gr)

Μια κατηγορία ελέγχου η οποία δεν αναφέρεται παραπάνω είναι αυτή που γίνεται με βάση το αντικείμενο του εκάστοτε ελέγχου (Καζαντζής, 2006). Η πρώτη κατηγορία είναι οι **Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων** οι οποίοι αποτελούν την πιο συνηθισμένη μορφή ελέγχου. Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να διαπιστώσει την ακρίβεια και αλήθεια των οικονομικών στοιχείων που αναγράφονται σε αυτές και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της κλειόμενης χρήσης καθώς και την οικονομική θέση της υπό εξέταση οικονομικής μονάδας. Η δεύτερη κατηγορία είναι οι **Έλεγχος Συμμόρφωσης** οι οποίοι αφορούν την εξέταση διάφορων λειτουργιών, είτε χρηματοοικονομικών είτε λειτουργικών, με βάση τους συγκεκριμένους κανόνες και τις διατάξεις των αρχών που ρυθμίζουν την εκτέλεσή τους. Παραδείγματα ελέγχων συμμόρφωσης αποτελούν οι εγκύκλιες οδηγίες, οι κανονισμοί και οι αποφάσεις των διοικήσεων και οι κανόνες των ανεξάρτητων αρχών ρυθμιστικού παρεμβατισμού. Η τρίτη κατηγορία είναι οι **Λειτουργικοί Έλεγχος** οι οποίοι, στο μεγαλύτερο τους μέρος, αποτελούν κομμάτι του εσωτερικού ελέγχου. Οι ελεγκτές που διεξάγουν λειτουργικούς ελέγχους εστιάζουν α) στον προσδιορισμό της απόδοσης σε σύγκριση με τους στόχους που έχουν τεθεί από τη διοίκηση, β) στον προσδιορισμό των ευκαιριών για βελτίωση, ανακαλύπτοντας μέσα από τον έλεγχο στοιχεία που θα πρέπει να αξιοποιηθούν για την καλύτερη λειτουργία και γ) στην υποβολή συστάσεων για βελτίωση και περαιτέρω δράση. Η τέταρτη κατηγορία είναι οι **Έλεγχος Διοικήσεως** οι οποίοι διχάζουν για την υλοποίησή τους. Όσοι τάσσονται υπέρ θεωρούν πως είναι απαραίτητος ο έλεγχος και η αξιολόγηση τόσο των στόχων της διοίκησης όσο και των μέσων υλοποίησης αυτών. Ο έλεγχος μπορεί να στηριχθεί σε ποσοτικά δεδομένα με τη χρήση αριθμοδεικτών (π.χ. δείκτης συνολικής αποδοτικότητας, δείκτης γενικής ρευστότητας κτλ.) αλλά σε στοιχεία τα οποία ενέχουν υποκειμενικότητα όπως η ποιοτική στάθμη του προσωπικού και οι εργασιακές σχέσεις. Όσοι τάσσονται κατά τις εφαρμογές των λειτουργικών ελέγχων αιτιολογούν τη στάση τους βασιζόμενοι α) στον κίνδυνο αποκάλυψης πληροφοριών που είναι πολύ χρήσιμες για τους ανταγωνιστές της ελεγχόμενης επιχείρησης, β) στην πιθανότητα αποθάρρυνσης των διοικούντων να αναλάβουν πρωτοβουλίες με σοβαρούς κινδύνους, γ) στην έλλειψη κατάλληλου προσωπικού να αναλάβει τη διενέργεια τέτοιων ελέγχων και δ) στην έλλειψη αντικειμενικών κριτηρίων μέτρησης του αποτελέσματος και των επιδόσεων. Η Πέμπτη κατηγορία είναι οι **Κοινωνικοί Έλεγχος** οι οποίοι έχουν σαν αντικείμενο την επαλήθευση των πληροφοριών που απορρέουν από την Κοινωνική Λογιστική. Η Κοινωνική Λογιστική θεσπίστηκε το

1977 στη Γαλλία, στη Γερμανία έχει προαιρετικό χαρακτήρα και αναφέρεται κυρίως στο εργατικό δυναμικό και στην Ελλάδα οι Κοινωνικοποιημένες δημόσιες επιχειρήσεις υποχρεούνται στην κατάρτιση κοινωνικών ισολογισμών. Οι πληροφορίες που προέρχονται από την Κοινωνική Λογιστική αφορούν το εργασιακό δυναμικό της επιχείρησης, το ποσοστό παραπόνων από τους πελάτες και τη γενικότερη κοινωνική ευθύνη της επιχείρησης. Η έκτη κατηγορία είναι οι **Έλεγχοι οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης** οι οποίοι απαιτούν ο ελεγκτής να διαθέτει εμπειρία προκειμένου μέσω των κατάλληλων στοιχείων να είναι σε θέση να αποκαλύπτει τυχόν απάτες. Τέλος η έβδομη κατηγορία είναι οι **Ειδικοί Έλεγχοι** και αφορούν ζητήματα τα οποία δεν καλύπτονται από τις προαναφερθείσες κατηγορίες.

Οι προαναφερθείσες κατηγορίες ουσιαστικά ανήκουν στις δύο μεγάλες διακρίσεις του ελέγχου, του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Στην παρούσα εργασία έμφαση δίνεται στον εξωτερικό έλεγχο ο οποίος και θα αναλυθεί διεξοδικά σε επόμενο κεφάλαιο. Στη συνέχεια γίνεται μια συνοπτική αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο καθώς θα αναφερθεί σε επόμενα κεφάλαια όπως επίσης και στον κρατικό έλεγχο.

### **1.3.1 Εσωτερικός Έλεγχος**

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει πλέον καθιερωθεί ως ένα από τα σημαντικότερα τμήματα μιας επιχείρησης ανεξάρτητα από τις δραστηριότητές της, το μέγεθος και τη δομή της. Ο αυξανόμενος ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις είναι αποτέλεσμα τριών γεγονότων (Rittenberg & Schwieger, 1994). Πρώτον δημιουργήθηκε η ανάγκη της διοίκησης να υπάρχει ένα τμήμα εντός της επιχείρησης το οποίο θα αξιολογεί την οργάνωση, λειτουργία και επίδοση των υπολοίπων τμημάτων της επιχείρησης. Δεύτερον άρχισε να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην αποκάλυψη λογιστικών απατών μέσω της συμβολής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τρίτο και τελευταίο η εισαγωγή των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων έκανε επιτακτική την ανάγκη για τη ύπαρξη ενός εξειδικευμένου τμήματος το οποίο θα είναι σε θέση να τα ελέγχει.

Το υποκείμενο που διενεργεί τον εσωτερικό έλεγχο είναι ο εσωτερικός ελεγκτής ο οποίος είναι υπάλληλος της επιχείρησης και τον συνδέει μια σχέση μίσθωσης, δηλαδή εξαρτάται οικονομικά από αυτήν και έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο των



διαχειριστικών πράξεων και των λογιστικών καταχωρήσεων με σκοπό την πρόληψη ηθελημένων ή μη σφαλμάτων. Ο ρόλος του ενισχύεται ανάλογα με τη σημασία που δίνει η ίδια η επιχείρηση στους προληπτικούς ελέγχους και κυρίως με τη δημιουργία ενός ξεχωριστού τμήματος ελέγχου μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Παρ' όλο που το τμήμα εσωτερικού ελέγχου δρα ξεχωριστά από τις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχείρησης, δεν παύουν να υπάρχουν σοβαρά μειονεκτήματα λόγω της οικονομικής εξάρτησης. Πρώτον ο έλεγχος διενεργείται με βάση τους κανόνες που έχουν οριστεί από τη διοίκηση και όχι με τους κοινά αποδεκτούς κανόνες της Ελεγκτικής. Δεύτερον οι υπαλληλικές σχέσεις που δημιουργούνται μεταξύ των υπαλλήλων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και των υπολοίπων πιθανόν να μειώνουν το βαθμό αντικειμενικότητας και αξιοπιστίας του ελέγχου. Τρίτον η ενασχόληση του εσωτερικού ελεγκτή με ένα συγκεκριμένο αντικείμενο μπορεί να μειώσει το ενδιαφέρον του και την επιθυμία για εργασία (Τσακλάγκανος, 2008).

Τα τρία τελευταία σημεία και γενικότερα η δυσκολία που συναντούν πολλές επιχειρήσεις στη συγκρότηση ενός σωστού τμήματος εσωτερικού ελέγχου το οποίο είναι ζωτικής σημασίας για την προστασία των πόρων της επιχείρησης, προκάλεσα σημαντικά προβλήματα σε πολλές από αυτές. Για παράδειγμα η General Motors ένας από τους μεγαλύτερους σε παγκόσμιο επίπεδο παραγωγούς κόστους απέφευγε την αλλαγή της βασικής της στρατηγικής για πάνω από μία δεκαετία. Όταν το 1992 το Συμβούλιο αποφάσισε την απομάκρυνση του διευθύνοντος συμβούλου, λόγω των απωλειών ύψους 6,5 δισεκατομμυρίων δολαρίων την περίοδο 1990 – 1991 ήταν ήδη αργά. Ένα δεύτερο παράδειγμα είναι η εταιρία IBM, η οποία απέτυχε να παρεκκλίνει από τη γενική στρατηγική της και να προσαρμοστεί στις επαναστατικές αλλαγές που συνέβαιναν την περίοδο 1991-1992 (Jensen, 1993).

### **1.3.2 Κρατικός Έλεγχος**

Μια σημαντική κατηγορία ελέγχου η οποία αξίζει ιδιαίτερη αναφορά είναι ο Κρατικός έλεγχος. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που διενεργούνται από τους κρατικούς ή ημικρατικούς φορείς. Οι φορείς αυτοί μπορεί να είναι είτε η εφορία η οποία διενεργεί φορολογικούς ελέγχους οι οποίοι στοχεύουν στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκείμενων σε φορολογία νομικών ή φυσικών προσώπων, είτε η Τράπεζα της Ελλάδος που ασχολείται με νομισματικούς και πιστωτικούς ελέγχους, είτε τέλος το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά στους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα, στον

ειδικό λογαριασμό γεωργικών προϊόντων και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται με ενίσχυση από πόρους της Ευρωπαϊκής κοινότητας καθώς και από τους δήμους και τις κοινότητες (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

## **1.4 Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής**

Η ελεγκτική εργασία δε θα μπορούσε να διενεργείται χωρίς τη θέσπιση συγκεκριμένων γενικών κατευθυντήριων γραμμών οι οποίες να ορίζουν το αποδεκτό επίπεδο ποιότητας της επαγγελματικής δραστηριότητας και φυσικά χωρίς τη δημιουργία των κατάλληλων οργάνων τα οποία θα επιβλέπουν την εφαρμογή και θα συμπληρώνουν τις ελλείψεις των κατευθυντήριων γραμμών. Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στα όργανα που ιδρύθηκαν στις Η.Π.Α. και στα πρότυπα που υιοθέτησαν λόγω της παγκόσμιας αποδοχής τους, όπως επίσης και στα όργανα που ιδρύθηκαν στη χώρα μας.

### **1.4.1 Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Δημόσιων Λογιστών**

Το Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Δημόσιων Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) είναι ο μεγαλύτερος οργανισμός που αντιπροσωπεύει το λογιστικό επάγγελμα παγκοσμίως, αριθμώντας 386.000 μέλη σε 128 χώρες. Ιδρύθηκε το 1887 και σκοπός του είναι η καθιέρωση ηθικών και ελεγκτικών προτύπων για τους ελέγχους που διενεργούνται σε ιδιωτικές εταιρίες, σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς και σε κρατικούς φορείς, όπως επίσης η προάσπιση του κώδικα συμπεριφοράς και η παροχή συνεχούς εκπαίδευσης<sup>2</sup>.

### **1.4.2 Γενικώς Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα**

Τα Γενικώς Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS) έχουν τη μορφή δέκα σύντομων προτάσεων οι οποίες εμπλουτίζονταν από το 1939 έως το 1972 με Προτάσεις τις Ελεγκτικής Διαδικασίας (Statements on Auditing Procedures) και από το 1972 έως σήμερα με τις Προτάσεις των Ελεγκτικών Προτύπων (Statements on Auditing Standards). Οι Προτάσεις των Ελεγκτικών Προτύπων θεωρούνται διερμηνείες των δέκα γενικών προτύπων, για

---

<sup>2</sup> [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

πρακτικούς όμως λόγους θεωρούνται και αυτά γενικά πρότυπα. Οι ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να διεξάγουν τον έλεγχο με βάση τα συγκεκριμένα πρότυπα, διαφορετικά ο έλεγχος μπορεί να χαρακτηριστεί ελλιπής (Robertson, 1996). Οι δέκα βασικές προτάσεις χωρίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

#### **A. Γενικά Πρότυπα:**

1. Ο έλεγχος θα πρέπει να διεξάγεται από άτομο ή άτομα τα οποία έχουν την κατάλληλη επιδεξιότητα και τεχνική κατάρτιση ως ελεγκτές

Αυτό το πρότυπο αναγνωρίζει πως απαιτούνται ιδιαίτερες ικανότητες προκειμένου να ανταπεξέλθει ο ελεγκτής στις απαιτήσεις των ελεγκτικών προτύπων, οι οποίες ενισχύονται μέσω της εκπαίδευσης και της απόκτησης εμπειρίας στον τομέα της ελεγκτικής. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο οποίος οδηγεί στη διαμόρφωση μιας άποψης, ο ανεξάρτητος ελεγκτής θεωρεί τον εαυτό του ως κάποιον ο οποίος είναι ειδήμονας στη λογιστική και ελεγκτική. Η επίτευξη αυτής επάρκειας προσόντων επιτυγχάνεται αρχικά μέσω της εκπαίδευσής του και στη συνέχεια μέσω της εμπειρίας που αποκτά. Η εκπαίδευση θα πρέπει να είναι ολοκληρωμένη από πρακτικής άποψης και να περιλαμβάνει φυσικά την ανάλογη βασική εκπαίδευση. Η επαγγελματική εμπειρία και η εκπαίδευση του ελεγκτή αλληλοσυμπληρώνονται καθώς ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι συνεχώς ενήμερος για τις αλλαγές που συμβαίνουν στις λογιστικές αρχές και τις ελεγκτικές διαδικασίες (AICPA, 1987).

2. Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος στη σκέψη στη διεξαγωγή της ελεγκτικής εργασίας

Αυτό το πρότυπο απαιτεί από τον ελεγκτή να είναι ανεξάρτητος από τον πελάτη του, δηλαδή την ελεγχόμενη επιχείρηση, διαφορετικά δε θα τον διακρίνει η αμεροληψία που χρειάζεται για την αξιοπιστία των ευρημάτων του, ανεξάρτητα από το υψηλό επίπεδο επαγγελματικής ικανότητας. Η έννοια της ανεξαρτησίας δεν συνεπάγεται πως ο ελεγκτής θα πρέπει να δρα με γνώμονα την ευθύνη που έχει απέναντι αληθινή αναφορές όχι μόνο απέναντι στη διοίκηση της επιχείρησης αλλά και στους ιδιοκτήτες, τους επενδυτές, τους πιστωτές και γενικότερα σε όλους τους ενδιαφερόμενους. Οι προϋποθέσεις για να θεωρείται ένας ελεγκτής ανεξάρτητος είναι η ειλικρίνεια και η απουσία υποχρεώσεων ή ενδιαφέροντος για την ελεγχόμενη επιχείρηση σε διοικητικό ή ιδιοκτησιακό επίπεδο. Η θέσπιση του Κώδικα

Δεοντολογίας παρέχει τους απαραίτητους κανόνες για την αποφυγή της απώλειας της ανεξαρτησίας (AICPA, 1987).

3. Η διεξαγωγή του ελέγχου και η σύνταξη της αναφοράς θα πρέπει να διέπονται από επαγγελματική επιμέλεια

Αυτό το πρότυπο απαιτεί από τον ανεξάρτητο ελεγκτή να κάνει το καθήκον του με τη δέουσα προσοχή, η οποία συνεπάγεται κριτική επιθεώρηση και επίβλεψη όλων των επιπέδων εργασίας και κυρίως του βοηθητικού προσωπικού.

### **B. Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας:**

1. Η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να είναι επαρκώς προγραμματισμένη και απαιτείται η σωστή επίβλεψη του βοηθητικού προσωπικού

Οι Προτάσεις για τα Ελεγκτικά Πρότυπα περιέχουν αναλυτικά τις ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιούνται στο σχεδιασμό και την επίβλεψη του ελέγχου. Για παράδειγμα αναφέρεται πως θα πρέπει να ετοιμαστεί το σχέδιο του ελέγχου και να επιβλέπεται η ελεγκτική εργασία, να φροντίζει ο ελεγκτής να συλλέγει πληροφορίες σχετικά με τον πελάτη του – ελεγχόμενη επιχείρηση και να έχει την ικανότητα να συμβιβάζει τις διάφορες γνώμες που θα σχηματίζονται ανάμεσα στο ελεγκτικό προσωπικό (Robertson, 1996).

2. Η κατανόηση του εσωτερικού συστήματος ελέγχου σε συνδυασμό με το σχεδιασμό και τον καθορισμό της φύσης, της διάρκειας και της έκτασης του ελέγχου είναι απαραίτητες ενέργειες

Η καλή γνώση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου βοηθά τον ελεγκτή να διαπιστώσει αν η δομή και η λειτουργία του είναι αποτελεσματικές. Ένα υψηλού επιπέδου σύστημα εσωτερικού ελέγχου μειώνει τις πιθανότητες σφαλμάτων και διευκολύνει το έργο του εξωτερικού ελεγκτή

3. Μέσω της παρατήρησης, της επιθεώρησης και της έρευνας πρέπει να συγκεντρώνονται τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία θα αποτελέσουν τη βάση τεκμηρίωσης της γνώμης του ελεγκτή

Το τρίτο πρότυπο εργασίας δίνει οδηγίες στους ελεγκτές ως προς τους τρόπους συλλογής των αποδεικτικών στοιχείων και διευκρινίζει πως αυτά πρέπει να είναι

επαρκή, δηλαδή δεν απαιτείται ο έλεγχος του συνόλου των συναλλαγών της επιχείρησης.

### **Γ. Πρότυπα Έκθεσης Ελέγχου:**

1. Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να αναφέρει αν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με βάση τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές

2. Η έκθεση του ελέγχου θα πρέπει να αναφέρει τις περιπτώσεις στις οποίες η επιχείρηση χρησιμοποίησε κάποιες λογιστικές αρχές τις οποίες δεν χρησιμοποίησε στην προηγούμενη περίοδο.

Πριν το 1988 η έκθεση ελέγχου περιείχε και ένα κομμάτι το οποίο αναφερόταν στην έκφραση της γνώμης του ελεγκτή σχετικά με τη συνέπεια. Στη συνέχεια όμως καταργήθηκε αυτή η υποχρέωση και ο ελεγκτής κρίνει αν και πότε πρέπει να γίνεται αναφορά σε σημαντικές ασυνέπειες (Carmichael, et al., 1996).

3. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να χαρακτηρίζονται ως επαρκής εκτός και αν ο ελεγκτής εκφέρει διαφορετική γνώμη

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής μετά το πέρας του ελέγχου των σημειώσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι της άποψης πως δεν είναι πλήρεις θα πρέπει στην αναφορά του να συμπεριλάβει τις επιπλέον παρατηρήσεις που θεωρεί απαραίτητες

4 Η έκθεση του ελέγχου θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει είτε την γνώμη του ελεγκτή για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, είτε τους λόγους για τους οποίους δεν είναι δυνατή η διαμόρφωση αυτής. Επίσης θα πρέπει σε η έκθεση να περιέχει μία σαφή ένδειξη του χαρακτήρα της εργασίας που διεκπεραιώθηκε από τον ελεγκτή και το βαθμό ευθύνης του.

### **1.4.3 Διεθνές Συμβούλιο Ελεγκτικών Προτύπων και Προτύπων Πιστοποίησης**

Το Διεθνές Συμβούλιο ελεγκτικών Προτύπων και Προτύπων Πιστοποίησης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASSB) είναι ένα ανεξάρτητο όργανο θέσπισης υψηλής ποιότητας ελεγκτικών προτύπων, με σκοπό

την ενίσχυση της ποιότητας και της ομοιομορφίας της ελεγκτικής πρακτικής και κατά συνέπεια την αύξηση της εμπιστοσύνης του κοινού στο ελεγκτικό επάγγελμα. Ιδρύθηκε το 1978 ως Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών (Auditing practices Committee) και το 2002 πήρε τη σημερινή του ονομασία. Οι κύριες ασχολίες κατά την ίδρυσή του ήταν το αντικείμενο και η έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, τα συμφωνητικά μεταξύ ελεγκτή και πελάτη και η γενική καθοδήγηση του ελέγχου. Από το 1991 και μετά οι κατευθυντήριες γραμμές του επαναπροσδιορίζονται και γίνεται η εξής μία της θέσπισης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Τρεις είναι βασικές επιδιώξεις του α) η στήριξη της οικονομικής σταθερότητας, β) η ενίσχυση του ρόλου, της σχετικότητας και της ποιότητας των ελέγχων στο συνεχώς εξελισσόμενο παγκόσμιο περιβάλλον και γ) η διευκόλυνση της υιοθέτησης και εφαρμογής των προτύπων<sup>3</sup>.

#### **1.4.4 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα**

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα συμβάλλουν στην εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών και της χρήσης και αποτελεσματικής άσκησης των ελέγχων στη βάση υψηλών προτύπων επιμέλειας και τεχνικής και επαγγελματικής επάρκειας. Επιπλέον αποτελούν ένα διαδικαστικό σύστημα κανόνων συμπεριφοράς και πρακτικών οδηγιών για το πώς θα πρέπει να διενεργούνται οι έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων (Αυγουλέας, 2006).

Η κωδικοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων έχει ως εξής (Accountants, 2012):

- 200 – 299 Γενικές Αρχές και Ευθύνες
- 300 – 499 Εκτίμηση του κινδύνου και αντιμετώπιση
- 500 – 599 Αποδεικτικά στοιχεία για την ελεγκτική εργασία
- 600 – 699 Χρήση επιπλέον προσωπικού
- 700 – 799 Συμπεράσματα και Έκθεση ελέγχου
- 800 – 899 Ειδικά θέματα

### **1.5 Το Θεσμικό Πλαίσιο της Ελεγκτικής στην Ελλάδα**

Στην Ελλάδα όπως και στις περισσότερες χώρες τα ελεγκτικά πρότυπα που εφαρμόζονται είναι στην ουσία τα ίδια με αυτά που θεσπίστηκαν για πρώτη φορά από

---

<sup>3</sup> [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

τις Η.Π.Α. με μικρές διαφορές, έτσι ώστε να προσαρμόζονται στις ανάγκες της κάθε χώρας. Τα βασικότερα όργανα που επηρεάζουν το ελεγκτικό επάγγελμα στη χώρα μας είναι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών και η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

### **1.5.1 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών<sup>4</sup>**

#### ***Ιστορική Εξέλιξη***

Το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών ιδρύθηκε το 1956 από την Πολιτεία με σκοπό να οργανώσει έναν ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, τον οποίο μέχρι πρότινος διενεργούσαν ελεγκτές οι οποίοι δεν ήταν επαγγελματίες ελεγκτές και ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, με αποτέλεσμα να διορίζονταν ελεγκτές πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξάρτητα την μόρφωση τους. Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές διορίζονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας (αφού η Γενική Συνέλευση πάντοτε απλώς επικύρωνε την εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου), τις πράξεις της οποίας καλούνταν να ελέγξουν και συνεπώς υπήρχε σοβαρή εξάρτηση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

Το 1992 πραγματοποιείται μία ριζική αλλαγή στο ελεγκτικό κλάδο στη χώρα μας, η οποία επηρεάζει σημαντικά το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών. Η Κυβέρνηση υιοθετεί την άποψη πως η μορφή οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών. Με το Π.Δ 226/1992 "περί συστάσεως, οργάνωσης και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή", καταργήθηκαν πολλές από τις προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, ότι:

- Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.
- Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ.

---

<sup>4</sup> [www.soel.gr](http://www.soel.gr)

- Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

- Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις.

### ***Δομή***

Τα όργανα από τα οποία αποτελείται το Σ.Ο.Ε.Λ. είναι

- ❖ Η Γενική Συνέλευση
- ❖ Το Εποπτικό Συμβούλιο
- ❖ Η Εκτελεστική Γραμματεία
- ❖ Το Πειθαρχικό Συμβούλιο
- ❖ Το Επιστημονικό Συμβούλιο

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών εκπροσωπείται ενώπιον πάσης Αρχής από τον Πρόεδρο του Εποπτικού Συμβουλίου. Η εκπροσώπηση του Σώματος στους Διεθνείς επαγγελματικούς οργανισμούς ενεργείται από τον Πρόεδρο ή άλλο μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου ή στέλεχος του Σώματος οριζόμενο με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου γενικώς ή κατά περίπτωση.

### **1.5.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων<sup>5</sup>**

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων είναι η εθνική εποπτική αρχή των νομίμων ελεγκτών που διενεργούν τακτικούς ελέγχους σε επιχειρήσεις και άλλα νομικά πρόσωπα και ιδρύθηκε το 2003.

### ***Δομή***

Τα όργανα από τα οποία αποτελείται η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι:

- ❖ Το Διοικητικό Συμβούλιο

---

<sup>5</sup> [www.elte.gr](http://www.elte.gr)



- ❖ Η Εκτελεστική Επιτροπή
- ❖ Τα Εποπτικά Συμβούλια (Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης, Συμβούλιο Ποιοτικού ελέγχου, Πειθαρχικό Συμβούλιο, Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων)

### **Τομείς Εποπτείας**

- ☑ Ελεγκτικά Πρότυπα: ελέγχει τη συμμόρφωση των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων με τα Διεθνή Πρότυπα ελέγχου
- ☑ Επαγγελματική εποπτεία: εποπτεύει όλες τις πτυχές για την άσκηση του επαγγέλματος του νόμιμου ελεγκτή
- ☑ Λογιστικά Πρότυπα: εισηγείται τη θέσπιση των Λογιστικών Προτύπων της χώρας

### **1.5.3 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα<sup>6</sup>**

Η θέσπιση των ελεγκτικών προτύπων ήταν αποτέλεσμα της πρόθεσης και της επιδίωξης των ελλήνων ορκωτών ελεγκτών για διενέργεια ελέγχων που να ανταποκρίνεται σε διεθνείς προδιαγραφές με σκοπό να υπάρχει μία κοινή αντίληψη σχετικά με το τι συνθέτει τον «επαρκή έλεγχο». Η διαμόρφωση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.) έγινε με βάση τα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και με την πρόθεση να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με αυτά. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου ήταν το όργανο το οποίο υιοθέτησε τα Ε.Ε.Π. με στόχο την σταδιακή και περαιτέρω ανάπτυξή τους σύμφωνα πάντα με τις εξελίξεις στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η κωδικοποίηση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων έχει ως εξής:

- 1000 – 1999 Εισαγωγικά Θέματα
- 2000 – 2999 Γενικές Αρχές και Ευθύνες
- 3000 – 4999 Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση Κινδύνου
- 5000 – 5999 Ελεγκτική Μαρτυρία
- 6000 – 6999 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Τρίτων
- 7000 – 7999 Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά
- 8000 – 8999 Εξειδικευμένοι Έλεγχοι

Τα Ε.Ε.Π. δεν καλύπτουν τους κανόνες δεοντολογίας των ελεγκτών κατά συνέπεια συνεχίζει να ισχύει ο Κώδικας Δεοντολογίας που προδιαγράφεται από τον Κανονισμό

---

<sup>6</sup> Φ.Ε.Κ. 1589B/22.10.2004

Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. κατά την επέκταση που το περιεχόμενό του δεν είναι αντίθετο με τα Ε.Ε.Π.

#### **1.5.4 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας<sup>7</sup>**

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας εκδίδεται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές υπηρεσιών για την προστασία τόσο του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών του, όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές. Επιπλέον ο Κώδικας ορίζει τους γενικούς κανόνες και τις γενικές αρχές προκειμένου να επιτευχθεί ο παραπάνω σκοπός όπως να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ., 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, να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες, να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων κτλ.

Τέλος προσδιορίζεται ποια άτομα είναι υποχρεωμένα να ακολουθούν τον Κώδικα, ποιος είναι ο ορισμός της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ποιοι έχουν την ιδιότητα των εντεταλμένων οργάνων ποιοτικού ή δεοντολογικού ελέγχου και τι ορίζεται νόμιμη αμοιβή του ελέγχου. Τα παραπάνω συμπεριλαμβάνονται στο πρώτο σκέλος του Κώδικα, τις Γενικές Διατάξεις. Στο δεύτερο σκέλος, τις Ειδικές Διατάξεις αναλύονται θέματα όπως η Παροχή Επαγγελματικών Υπηρεσιών, η Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα, η Εχεμύθεια, η Ποιοτική Επάρκεια εργασιών ελέγχου, η Διαφήμιση και ο Αθέμιτος Ανταγωνισμός, οι Σχέσεις με Συναδέλφους και Ελεγκτικούς Φορείς και η Προστασία του κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. Στο τρίτο σκέλος που έχει τίτλο Ανάθεση Ειδικών Αρμοδιοτήτων και Υποχρεώσεων καθορίζονται οι

---

<sup>7</sup> [www.soel.gr](http://www.soel.gr)

κυρώσεις που καλούνται να υποστούν όσοι ορκωτοί ελεγκτές δε συμμορφώνονται με τις επιταγές του Κώδικα και τη ισχύει για την παραγραφή της μη συμμόρφωσης.

## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

### Εξωτερικός Έλεγχος

#### 2. Εξωτερικός έλεγχος - Γενικές Παρατηρήσεις

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος ο οποίος διενεργείται για τα μέρη εκτός της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ειδικά εκπαιδευμένα άτομα, οι ορκωτοί ελεγκτές, τα οποία είναι ανεξάρτητα από το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης, διεξάγουν αυτούς τους ελέγχους σύμφωνα με τις απαιτήσεις που έχουν ορίσει τα μέρη που επωφελούνται από αυτόν (Porter, et al., 2003).

#### 2.1 Τεχνικές και Μέθοδοι Εξωτερικού Ελέγχου

Οι ελεγκτικές τεχνικές είναι οι μηχανισμοί – εργαλεία που διαθέτουν οι ορκωτοί ελεγκτές για τη συγκέντρωση ικανών τεκμηρίων και τη διαμόρφωση γνώμης επί του αντικειμενικού ελέγχου, οι οποίες είναι (Κάντζος & Χονδράκη, 2006):

- 1) Επιτόπου έλεγχος και αυτοψία στοιχείων κάθε μορφής
- 2) Επανυπολογισμός και επαλήθευση λογαριασμών, ισοζυγίων και ποσών λογιστικών εγγράφων
- 3) Επιβεβαίωση υπολοίπων απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατευθείαν με τους αντίστοιχους τρίτους που εμπλέκονται
- 4) Εξέταση πρακτικών και εξουσιοδοτήσεων σχετικά με διαδικασίες και πράξεις
- 5) Αντίστροφη ανίχνευση της πορείας των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές καταστάσεις στα αρχικά παραστατικά
- 6) Δειγματοληπτικός έλεγχος
- 7) Παρακολούθηση λειτουργιών και διαδικασιών
- 8) Συνεντεύξεις με πρόσωπα
- 9) Συσχετισμός διαφόρων πληροφοριών, από το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον, με τους στόχους του συγκεκριμένου ελέγχου
- 10) Χρήση γραπτών οδηγιών ελέγχου, λεπτομερών και ειδικά προσαρμοσμένων κατά κλάδο επιχειρήσεων, μέσω των οποίων καθοδηγείται ο ελεγκτής βήμα – βήμα στον έλεγχο κάθε επιμέρους τομέα του οικονομικού μεγέθους.

Οι μέθοδοι ελέγχου είναι οι εξής:

### **Οριζόντιος έλεγχος**

Ο οριζόντιος ή προοδευτικός έλεγχος αρχίζει από τα δικαιολογητικά και καταλήγει στα κονδύλια του ισολογισμού, με λεπτομερή εξέταση όλων των ενεργειών και παραστατικών. Ο οριζόντιος έλεγχος δε μπορεί να είναι ο μοναδικός έλεγχος που θα διενεργηθεί και λειτουργεί συμπληρωματικά του κάθετου ελέγχου ο οποίος θα αναφερθεί στη συνέχεια. Βασικός σκοπός του οριζόντιου ελέγχου είναι η ενημέρωση των ελεγκτών πάνω στη λογιστική οργάνωση της επιχείρησης και η εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα εκτελούνται οι εξής ελεγκτικές εργασίες

- ✓ Ελέγχονται λεπτομερειακά όλα χωρίς εξαίρεση τα δικαιολογητικά της περιόδου που έχει επιλεγεί από άποψη πληρότητας και νομιμότητας
- ✓ Ελέγχεται η βασισμένη στα δικαιολογητικά ορθή διατύπωση των εγγράφων στα αναλυτικά ημερολόγια
- ✓ Ελέγχεται η ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών και λοιπών βοηθητικών βιβλίων
- ✓ Ελέγχονται οι συγκεντρωτικές εγγραφές στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και η ενημέρωση του καθολικού
- ✓ Επαληθεύονται, με τα ισοζύγια οι αριθμητικές συμφωνίες

### **Κάθετος έλεγχος**

Ο κάθετος ή αναδρομικός έλεγχος ακολουθεί την αντίστροφη διαδρομή από τον οριζόντιο, δηλαδή ξεκινάει από τα κονδύλια του ισολογισμού και καταλήγει στα δικαιολογητικά. Η έκταση του κάθετου ελέγχου όπως άλλωστε και του οριζόντιου εξαρτάται από την ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στον Πίνακα 2 που ακολουθεί γίνεται κατανοητή η διαφορά μεταξύ των δύο μεθόδων, του οριζόντιου και του κάθετου ελέγχου.

### **Συστηματικός και μη συστηματικός έλεγχος**

Ο συστηματικός έλεγχος είναι η εφαρμογή πλήρους προγράμματος και γενικώς παραδεκτών μεθόδων και διαδικασιών ελέγχου, περιλαμβάνοντας κανονικές διαδικασίες όπως ο προκαταρκτικός σχεδιασμός του ελέγχου και ενδιάμεσες ελεγκτικές εργασίες. Πιο αναλυτικά για τη διενέργεια συστηματικού ελέγχου ο ελεγκτής θα πρέπει να ακολουθήσει τα παρακάτω βήματα (Κάντζος & Χονδράκη, 2006):

- 1ο. Προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση
- 2ο. Σχεδιασμός, προγραμματισμός και επάνδρωση του ελέγχου σύμφωνα με τα γενικώς παραδεκτά ελεγκτικά πρότυπα και πρακτική
- 3ο. Έναρξη με μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- 4ο. Ενδιάμεσες εργασίες
- 5ο. Εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων
- 6ο. Σύνταξη πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση

Ο μη συστηματικός έλεγχος κάνει χρήση πρώτον έμμεσων μεθόδων διαπίστωσης, δηλαδή ποιοτικών μεθόδων αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης επιχείρησης, και αυτοσχεδιασμών ελέγχου και δεύτερον σύντομων και συνοπτικών διαδικασιών όπως οι αριθμοδείκτες σε συσχέτιση και σύγκριση με άλλες παρεμφερούς αντικειμένου μονάδες ή με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

## Πίνακας 2 – Μέθοδοι Εξωτερικού ελέγχου

Οριζόντιος Έλεγχος	Κάθετος έλεγχος
<b>Δικαιολογητικά</b>	<b>Ισολογισμός – Αποτελέσματα Χρήσης</b>
Αναλυτικά Ημερολόγια	Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού
Αναλυτικά Καθολικά	Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών
Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο	Αναλυτικά Καθολικά
Γενικό Καθολικό	
Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών	<b>Δικαιολογητικά</b>
<b>Ισολογισμός</b>	

## 2.2 Ελεγκτικός Κίνδυνος

Ο ελεγκτής στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την περίπτωση του ελεγκτικού κινδύνου που ελλοχεύει σε σχέση με ελεγκτικά πρότυπα. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι από τα στοιχεία επηρεάζουν τον ελεγκτή στον καθορισμό της φύσης, της διάρκειας και της έκτασης του ελέγχου. Ο

ορισμός που δίνεται στις Προτάσεις των Ελεγκτικών Προτύπων (SAS, AU 312) για τον ελεγκτικό κίνδυνο είναι ως «ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής εν αγνοία του πιθανόν αποτύχει να μεταβάλλει κατάλληλα τη γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν παραποιηθεί σημαντικά». Σημειώνεται επίσης πως ο ορισμός αυτός δεν περιλαμβάνει τον κίνδυνο ο ελεγκτής να αποφανθεί λανθασμένα πως υπάρχουν υπολογίσιμα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις.

### **2.2.1 Μέρη του Ελεγκτικού Κινδύνου**

Στη συνέχεια του (SAS, AU 312) αναφέρονται τα εξής τρία είδη ελεγκτικού κινδύνου:

**Εγγενής κίνδυνος:** είναι η ευαισθησία που έχουν κάποιοι λογαριασμοί και κάποιες συναλλαγές να παρουσιάσουν σημαντικά λάθη, σε συνδυασμό με λάθη σε άλλα υπόλοιπα. Ο κίνδυνος αυτός δεν είναι ο ίδιος για όλους τους λογαριασμούς. Για παράδειγμα τα μετρητά είναι πιο επιρρεπή σε κλοπή αντίθετα με κάποιο ακίνητο περιουσιακό στοιχείο ή ογκώδες απόθεμα. Υπάρχουν και εξωτερικοί κίνδυνοι οι οποίοι επηρεάζουν τον εγγενή κίνδυνο, όπως για παράδειγμα η τεχνολογική απαξίωση των προϊόντων αυξάνει την ευαισθησία των αποθεμάτων.

**Κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου:** είναι η πιθανότητα ο ελεγκτής να μην καταφέρει να αξιολογήσει σωστά το εσωτερικό σύστημα ελέγχου της επιχείρησης και είτε να το χαρακτηρίσει αποτελεσματικό ενώ δεν είναι, είτε το αντίθετο.

**Κίνδυνος ελεγκτικών τεκμηρίων:** είναι η πιθανότητα η διαδικασία του ελέγχου και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα συγκεντρώσει να τον οδηγήσουν σε λάθος συμπεράσματα για τη σημαντικότητα ή την ύπαρξη ενός σφάλματος. Η αίτια που ο ελεγκτής συναντά αυτό τον κίνδυνο είναι η δειγματική εξέταση των λογιστικών στοιχείων της επιχείρησης και όχι το 100%, ή ακόμα και η επιλογή λανθασμένων τεχνικών και ελεγκτικών ενεργειών από τον ελεγκτή.

Το χαρακτηριστικό στοιχείο των δύο πρώτων ελεγκτικών κινδύνων, του εγγενούς και του εσωτερικού συστήματος ελέγχου, που τους ξεχωρίζει από το τελευταίο, των ελεγκτικών τεκμηρίων, είναι πως υπάρχουν ανεξάρτητα από τη διενέργεια ή όχι του έλεγχου ενώ ο δεύτερος εμφανίζεται όταν ξεκινά ο έλεγχος.

## 2.2.2 Μοντέλο Ελεγκτικού Κινδύνου

Τα τρία μέρη – στοιχεία του ελεγκτικού κινδύνου που αναφέρθηκαν προηγουμένως (εγγενής κίνδυνος, κίνδυνος εσωτερικού συστήματος ελέγχου και κίνδυνος ελεγκτικών τεκμηρίων) είναι εξ' ορισμού ανεξάρτητα μεταξύ τους επομένως το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου είναι ο πολλαπλασιασμός των τριών αυτών μερών.

<b>Ελεγκτικός Κίνδυνος =</b>	<b>Εγγενή κίνδυνο * Κίνδυνο εσωτερικού συστήματος ελέγχου * κίνδυνο ελεγκτικών τεκμηρίων</b>
------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------

Ο ελεγκτής προκειμένου να κάνει χρήση του παραπάνω μοντέλου θα πρέπει πρώτα να προσδιορίσει το αποδεκτό επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου, εκτιμώντας τον εγγενή κίνδυνο και τον κίνδυνο εσωτερικού συστήματος ελέγχου και στη συνέχεια αποφασίζοντας το κατάλληλο επίπεδο του κινδύνου των ελεγκτικών τεκμηρίων. Λόγω της σχέσης των μερών του ελεγκτικού κινδύνου όσο μεγαλύτερος είναι ο εγγενής κίνδυνος τόσο μεγαλύτερη αναμένεται να είναι η επίδραση σε μία δεδομένη αλλαγή στον κίνδυνο του εσωτερικού ελέγχου (Libby, et al., 1985).

Το ελεγκτικό μοντέλο έχει λάβει τόσο θετικές όσο και αρνητικές κριτικές. Για παράδειγμα (Dusenbury, et al., 2000) μέσω της έρευνάς τους καταλήγουν στο συμπέρασμα πως το ελεγκτικό μοντέλο είναι σε θέση να εκτιμήσει τον κίνδυνο των ουσιωδών σφαλμάτων. Αντίθετα άλλες μελέτες υποστηρίζουν πως το μοντέλο είναι ιδιαίτερα περιορισμένο με αποτέλεσμα ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος του εσωτερικού συστήματος ελέγχου να είναι ασαφείς και συγκεχυμένοι (Messier & Austen, 2000).

## 2.3 Στάδια Ελεγκτικής Εργασίας

Οι ελεγκτικές εταιρίες θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές στην επιλογή των πελατών – επιχειρήσεων καθώς μια λάθος συμφωνία μπορεί να έχει αρνητικές επιπτώσεις στη φήμη της εταιρίας και οικονομικές απώλειες. Είναι απαραίτητο λοιπόν πριν την αποδοχή ενός πελάτη η ελεγκτική εταιρία να διενεργεί κάποιες



προκαταρκτικές έρευνες σχετικά με τον πελάτη. Οι ενέργειες αυτές παρατίθενται εδώ όπως αναφέρονται από τον Robertson (1996).

#### **A. Επιλογή ή Διατήρηση του πελάτη**

Οι ελεγκτικές εταιρίες έχουν το δικαίωμα να «εξετάσουν» έναν πελάτη πριν τον αναλάβουν και να απορρίψουν τη επαγγελματική του πρόταση, όπως επίσης και να μη συνεχίσουν τη συνεργασία τους με έναν πελάτη. Η πολιτική και οι διαδικασίες που ακολουθούν οι ελεγκτικές εταιρίες προκειμένου να αποφασίσουν περιλαμβάνουν α) την πρόσβαση και εξέταση οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τον πελάτη, όπως ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, β) έρευνα σχετικά με το τραπεζικό ίδρυμα που συνεργάζεται ο πελάτης, το νομικό συμβούλιο και γενικά με τρίτους οι οποίοι έχουν συναλλαγές με τον πελάτη, γ) επικοινωνία με τον προηγούμενο ελεγκτή για την εξακρίβωση τυχόν ασυμφωνιών μεταξύ αυτού και της διοίκησης για τις λογιστικές και ελεγκτικές πρακτικές που θα εφαρμόζαν, την ακεραιότητα της διοίκησης και τους λόγους αλλαγής του ελεγκτή, δ) εξέταση πιθανών ασυνήθιστων κινδύνων που περιέχει η συμφωνία με τον πελάτη, ε) αξιολόγηση του βαθμού ανεξαρτησίας που έχει η ελεγκτική εταιρία σε σχέση με τον επικείμενο πελάτη, στ) πιθανή ανάγκη για εξειδικευμένες γνώσεις όπως έλεγχο των πληροφορικών συστημάτων. Τα παραπάνω ακολουθούνται τόσο για την αποδοχή νέου πελάτη όσο και για τη διατήρηση των υπαρχόντων.

#### **B. Επικοινωνία μεταξύ του προηγούμενου και του επόμενου ελεγκτή**

Έχουν παρατηρηθεί πολλές περιπτώσεις όπου οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις απολύουν τον ελεγκτή λόγω διαφωνίας σ' ότι αφορά την έκταση του ελέγχου και την αποδοχή κάποιων λογιστικών αρχών. Ο επερχόμενος ελεγκτής υποχρεούται να έρθει σε επαφή με τον προηγούμενο, προσπαθώντας να αποκτήσει πληροφορίες σχετικά με το αν θα πρέπει να δεχτεί τον πελάτη και το πρόγραμμα ελέγχου που θα σχηματίσει. Παρ' όλα αυτά ο προκάτοχος θα πρέπει να ζητήσει τη σύμφωνη γνώμη του πελάτη για να κοινοποιήσει τις ζητούμενες πληροφορίες στον επερχόμενο.

#### **Γ. Συμφωνητικό**

Με την αποδοχή ενός νέου πελάτη η ελεγκτική εταιρία θα πρέπει να συντάξει το συμφωνητικό στο οποίο αναφέρονται οι όροι της συνεργασίας, το ύψος της αμοιβής και η απλή δήλωση πως ο έλεγχος θα διενεργηθεί με βάση τα αποδεκτά ελεγκτικά

πρότυπα. Η υπογραφή ενός τέτοιου συμφωνητικού μειώνει τον κίνδυνο δημιουργίας παρεξηγήσεων μεταξύ πελάτη και ελεγκτή, όπως για παράδειγμα πως ο ελεγκτής δεν διεξήγαγε τον έλεγχο όπως είχε δεσμευτεί.

#### **Δ. Στελέγωση της ελεγκτικής ομάδας**

Με την προσθήκη ενός νέου πελάτη στο πελατολόγιο της η ελεγκτική εταιρία συνήθως δεσμεύει μια ολόκληρη ομάδα στην υπηρεσία του. Η ομάδα αυτή αποτελείται από τον ελεγκτή ο οποίος έχει και την ευθύνη διεξαγωγής του ελέγχου, το διευθυντή ελέγχου, ένα άτομο με εξειδίκευση στον κλάδο που δραστηριοποιείται ο νέος πελάτης, άτομα με ευχέρεια στη χρήση πληροφοριακών συστημάτων και στη στατιστική ανάλυση δεδομένων, ένα φοροτεχνικό, ένα σύμβουλο και τέλος ένα δεύτερο ελεγκτή. Ο δεύτερος ελεγκτής είναι αυτός που επανεξετάζει την εργασία της ελεγκτικής ομάδας, διατηρώντας μια απόσταση από τον όλο έλεγχο καθώς δεν είναι αυτός που ευθύνεται για την ικανοποίηση του πελάτη από την παρεχόμενη ελεγκτική εργασία.

#### **Ε. Χρονοδιάγραμμα ελέγχου**

Ο ελεγκτής και ο υπεύθυνος επίβλεψης της ελεγκτικής ομάδας θα πρέπει να προετοιμάσουν το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου και πιο συγκεκριμένα να κατανεύμουν σε κάθε κομμάτι του ελέγχου τις ώρες που αντιστοιχούν. Για παράδειγμα ο προγραμματισμός του ελέγχου θα διαρκέσει 25 ώρες, η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου 30 ώρες κτλ. Το χρονοδιάγραμμα βασίζεται συνήθως σ' αυτό της περασμένης χρονιάς, λαμβάνοντας πάντα υπ' όψη τις αλλαγές στην επιχείρηση και χωρίζεται σε δύο κομμάτια. Το πρώτο είναι η ελεγκτική εργασία που διενεργείται στη μέση της χρήσης και το δεύτερο στο τέλος της.

Έχοντας ολοκληρώσει τα προκαταρκτικά στάδια ο ελεγκτής αρχίζει την καθεαυτό ελεγκτική εργασία η οποία αποτελείται από έξι βήματα (Boyton & Johnson, 2006).

#### **1ο. Διαδικασία εκτίμησης του κινδύνου**

Η πλήρης κατανόηση του ελεγκτικού κινδύνου είναι από τα σημαντικότερα ζητήματα που καλείται να εξετάσει ο ελεγκτής και απαιτούνται επτά σταδιακά βήματα.

*1α) Αναγνώριση των σχετικών ισχυρισμών σχετικά με την οικονομική κατάσταση:* Ο ουσιαστικός σκοπός του ελέγχου της οικονομικής κατάστασης είναι η έκφραση

γνώμης σχετικά με την δίκαια παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, συνηθίζεται να αναγνωρίζονται συγκεκριμένοι ισχυρισμοί για κάθε λογαριασμό που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι ισχυρισμοί (assertions) είναι τα στοιχεία που ενσωματώνει η διοίκηση στις οικονομικές καταστάσεις. Μπορεί να είναι είτε ευδιάκριτοι και κατανοητοί, είτε να υπονοούνται και κατηγοριοποιούνται ως εξής (AICPA, 1987):

- **Ύπαρξη ή Εμφάνιση:** οι ισχυρισμοί σχετικά με την ύπαρξη ή εμφάνιση αναφέρονται στο κατά πόσο τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις της επιχείρησης υπάρχουν σε μία δεδομένη χρονική στιγμή και αν έχουν καταγραφεί οι συναλλαγές που τα αφορούν. Για παράδειγμα η διοίκηση μπορεί να ισχυρίζεται πως τα τελικά προϊόντα που περιλαμβάνονται στα αποθέματα είναι έτοιμα για πώληση ή μπορεί να ισχυρίζεται πως οι πωλήσεις και στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης αντιπροσωπεύουν τις πωλήσεις ή την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες με εξόφληση σε μετρητά ή επί πιστώσει.

- **Πληρότητα:** οι ισχυρισμοί σχετικά με την πληρότητα αναφέρεται στο κατά πόσο οι συναλλαγές οι οποίες θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, όντως εμφανίζονται. Για παράδειγμα η διοίκηση της επιχείρησης ισχυρίζεται πως όλες οι συναλλαγές είναι περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ή τα στοιχεία του παθητικού που αφορούν τα γραμμάτια πληρωτέα απεικονίζουν όλες τις σχετικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

- **Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις:** οι ισχυρισμοί σχετικά με τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις αναφέρονται στο κατά πόσο τα στοιχεία του ενεργητικού είναι στην πραγματικότητα δικαιώματα και απαιτήσεις της επιχείρησης και τα στοιχεία του παθητικού αντανακλούν και αυτά στην πραγματικότητα τις υποχρεώσεις της. Για παράδειγμα η διοίκηση ισχυρίζεται πως τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν για μισθώσεις αντιπροσωπεύουν τα πραγματικά κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν

- **Εκτίμηση ή κατανομή:** οι ισχυρισμοί σχετικά με την εκτίμηση ή την κατανομή αναφέρονται στο κατά πόσο τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού, τα έξοδα και τα έσοδα εμφανίζονται στις καταστάσεις με τα σωστά ποσά. Για παράδειγμα η διοίκηση ισχυρίζεται πως τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται σε ιστορική τιμή και πως το κόστος καταλογίζεται συστηματικά σε κάθε λογιστική περίοδο.

- Παρουσίαση και Γνωστοποίηση: οι ισχυρισμοί σχετικά με την παρουσίαση και γνωστοποίηση αναφέρονται στο κατά πόσο τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι ορθά κατηγοριοποιημένα και παρουσιασμένα. Για παράδειγμα η διοίκηση ισχυρίζεται πως οι υποχρεώσεις που έχουν συμπεριληφθεί στις μακροχρόνιες δεν θα λήξουν σε διάστημα μικρότερο του ενός έτους.

Οι ισχυρισμοί είναι σημαντικοί διότι βοηθούν τον ελεγκτή στην κατανόηση του τρόπου με τον οποίο υπάρχει περίπτωση να έχουν παραποιηθεί οι οικονομικές καταστάσεις και τους καθοδηγεί στη συλλογή των κατάλληλων στοιχείων για να το αποδείξουν. Ως εκ τούτου ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τους ισχυρισμούς πρώτον για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την εκτίμηση του κινδύνου βασιζόμενος στα πιθανά σφάλματα και δεύτερον σχεδιάζει την κατάλληλη ελεγκτική διαδικασία που ανταποκρίνεται στα σφάλματα που αναμένει να συναντήσει.

*1β) Κατανόηση της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας και του περιβάλλοντός της:* Για το σχηματισμό της όσο το δυνατό πιο ολοκληρωμένης και ορθής γνώμης του ελεγκτή για την ελεγχόμενη επιχείρηση θα πρέπει να διαθέσει ένα χρονικό διάστημα στην κατανόηση της βαθύτερης οικονομικής της υπόστασης καθώς και του περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται. Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει να ενδιαφερθεί για τη γνώση των παρακάτω παραμέτρων

- ✓ Περιβάλλον του κλάδου, κανονιστικό – ρυθμιστικό περιβάλλον και άλλοι εξωτερικοί παράγοντες: Για την κατανόηση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να γνωρίζει τη θέση που κατέχει η επιχείρηση στον κλάδο στον οποίο ανήκει (π.χ. αν παίζει ηγετικό ρόλο ή είναι από τις πιο αδύναμες του κλάδου), την ανταγωνιστικότητα που αντιμετωπίζει, τις σχέσεις που διατηρεί με τους προμηθευτές και τους πελάτες της και τις τεχνολογικές εξελίξεις που συμβαίνουν. Το ρυθμιστικό πλαίσιο περιλαμβάνει ανακοινώσεις λογιστικών αλλαγών, το νομικό και πολιτικό περιβάλλον και άλλους εξωτερικούς παράγοντες όπως η γενική οικονομική κατάσταση.

- ✓ Φύση της επιχείρησης, επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών: Τα γενικά αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα περιγράφουν τη φύση της οντότητας ως το σύνολο των λειτουργιών της, της ιδιοκτησίας της, των τύπων των επενδύσεων και των σχεδίων που εφαρμόζει, της δομής της και τέλος του τρόπου που χρηματοδοτείται. Με βάση τα παραπάνω και σε συνδυασμό με τη μελέτη των

προϊόντων ή υπηρεσιών που παρέχει, το σύστημα παραγωγής και τη σημασία που δίνει στην έρευνα και καινοτομία, ο ελεγκτής είναι σε θέση να καταλάβει πως η επιχείρηση αυξάνει την αξία της.

✓ Στόχοι, Στρατηγικές και σχετικοί επιχειρηματικοί κίνδυνοι που πιθανό να οδηγήσουν σε σοβαρά σφάλματα: Οι στόχοι της επιχείρησης είναι στην ουσία το πλάνο που τίθεται από τη διοίκηση της επιχείρησης. Οι στρατηγικές είναι τα μέσα που χρησιμοποιεί η διοίκηση για να πετύχει τους στόχους και οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι το αποτέλεσμα συγκεκριμένων καταστάσεων, γεγονότων και συγκυριών που δεν επιτρέπουν στην επιχείρηση να υλοποιήσει τις στρατηγικές της.

✓ Διοίκηση και ανασκόπηση της οικονομικής επίδοσης της επιχείρησης: Η διοίκηση συχνά χρησιμοποιεί εσωτερικές πηγές πληροφόρησης σχετικά με την πρόοδο των στόχων όπως οικονομικούς και μη δείκτες προϋπολογισμούς κτλ. τα οποία πιθανόν να οδηγήσουν σε απρόσμενα αποτελέσματα, εγείροντας το ενδιαφέρον της διοίκησης για περαιτέρω έρευνα και διόρθωση των λαθών. Αν ο ορκωτός ελεγκτής γνωρίζει αυτά τα σφάλματα είναι σε θέση να αναζητήσει στα σωστά μέρη πιθανές παραποιήσεις και παραλείψεις χωρίς να χρονοτριβεί.

*Ιγ) Λήψη αποφάσεων σχετικά με την σημαντικότητα:* Ο όρος σημαντικότητα αναφέρεται στο μέγεθος της παράλειψης ή της εσφαλμένης παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών, που υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις ενδέχεται να αλλάξει την κρίση των ατόμων που βασίστηκαν στις συγκεκριμένες πληροφορίες. Η σημαντικότητα είναι ένα από τα στοιχεία που επηρεάζει τον έλεγχο καθώς ο ελεγκτής λαμβάνει υπ' όψη του το βαθμό σημαντικότητας προκειμένου να σχεδιάσει το πλαίσιο της συμφωνίας και να καθορίσει την έκταση του ελέγχου. Επιπλέον ο βαθμός σημαντικότητας καθοδηγεί τους ελεγκτές στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

*Ιδ) Διενέργεια διεξοδικών διαδικασιών:* Οι αναλυτικές διαδικασίες είναι αξιολογήσεις των οικονομικών πληροφοριών που βασίζονται στην εύλογη σχέση μεταξύ οικονομικών και μη δεδομένων. Τα ελεγκτικά πρότυπα απαιτούν αυτές οι διαδικασίες να αποτελούν μέρος του ελεγκτικού σχεδιασμού διότι είναι αποτελεσματικές στην εύρεση λογαριασμών οι οποίοι πιθανό να περιέχουν σημαντικά λάθη. Οι ενέργειες που ακολουθούνται είναι η σύγκριση της σχέσης μεταξύ μη ελεγμένων οικονομικών πληροφοριών του τρέχοντος έτους με παρόμοιες πληροφορίες του περασμένου έτους ή με στατιστικά στοιχεία που αφορούν τον κλάδο της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ιε) *Αναγνώριση των κινδύνων οι οποίοι μπορεί να οδηγήσουν σε σημαντικές λανθασμένες απεικονίσεις, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου της απάτης:* Σ' αυτό το σημείο ο ελεγκτής καλείται να αναγνωρίσει τα είδη ελεγκτικού κινδύνου που αναλύθηκαν σε προηγούμενη υποενότητα καθώς και των κίνδυνο της απάτης

Ιστ) *Καθορισμός των προκαταρκτικών στρατηγικών ελέγχου:* Είναι σύνηθες φαινόμενο οι ελεγκτές να παίρνουν προκαταρκτικές αποφάσεις σχετικά με τα συστατικά στοιχεία του κινδύνου και να διαμορφώνουν τις κατάλληλες στρατηγικές για τη συλλογή των στοιχείων. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής έχει συνεργαστεί στο παρελθόν με την επιχείρηση, αρκεί η ανανέωση των στοιχείων που ήδη διαθέτει για να είναι σε θέση να ορίσει τις προσδοκίες του σχετικά με τη σωστή λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την ύπαρξη παραγόντων που συνεπάγονται σημαντική παραποίηση στοιχείων.

Ιζ) *κατανόηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου:* Οι ελεγκτές θα πρέπει σε κάθε έλεγχο που διενεργούν να κατανοούν τη λειτουργία του εσωτερικού συστήματος ελέγχου της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα θα πρέπει να αναγνωρίζουν τους τύπους των πιθανών εσφαλμένων παρουσιάσεων, να εντοπίζουν τους παράγοντες που επηρεάζουν τους κινδύνους σημαντικής παραποίησης και να σχεδιάζουν τη φύση, τη χρονική διάρκεια και την έκταση των επερχόμενων ελεγκτικών διαδικασιών.

## **2ο. Εκτίμηση του κινδύνου σημαντικής παραποίησης:**

Με την ολοκλήρωση του πρώτου σταδίου και την αναγνώριση από τον ελεγκτή ποικίλων κινδύνων, έπεται η εκτίμηση αυτών

2α) *Συσχετισμός των παραγόντων του κινδύνου με τις πιθανές εσφαλμένες απεικονίσεις στις οικονομικές καταστάσεις:* Ένα παράδειγμα του συσχετισμού που πρέπει να γίνει είναι να κατανοήσει ο ελεγκτής αν οι παραποιήσεις είναι πιο πιθανό να εμφανιστούν στις πωλήσεις, στα αποθέματα ή σε άλλους λογιστικούς λογαριασμούς. Επίσης θα πρέπει να κατανοήσει αν παράγοντες, όπως το αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να έχουν «διαβρωτικό» χαρακτήρα στις οικονομικές καταστάσεις.

2β) *Καθορισμός του μεγέθους των πιθανών σφαλμάτων:* Στη διάρκεια της εκτίμησης του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να καθορίσει το μέγεθος των πιθανών σφαλμάτων που σχετίζονται με αυτούς. Για παράδειγμα είναι συνήθης πρακτική για την επιχείρηση να

λαμβάνει υπ' όψη τη σχέση κόστους – οφέλους πριν ανανεώσει το σύστημα εσωτερικού της ελέγχου και να θεωρήσει πως το κόστος εντοπισμού μικρών σφαλμάτων είναι μεγαλύτερο από το όφελος. Παρομοίως θα πρέπει και ο ελεγκτής να διαχωρίσει τα σφάλματα σε αυτά που προκαλούν μικρές απώλειες και σε αυτά που έχουν σημαντική επίδραση. Για παράδειγμα, τα θέματα που αφορούν την αναγνώριση των εσόδων πιθανό να έχουν σημαντικότερη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις από τα προπληρωμένα έξοδα.

2γ) *Καθορισμός της πιθανότητας των σημαντικών σφαλμάτων*: Επιπρόσθετα του καθορισμού του μεγέθους των σφαλμάτων θα πρέπει να προσδιορίζεται και η πιθανότητα εμφάνισης αυτών. Για παράδειγμα οι ελεγκτές αναγνωρίζουν τους παράγοντες του κινδύνου που σχετίζονται με τον εγγενή κίνδυνο εκεί όπου η πιθανότητα ουσιωδών σφαλμάτων μειώνεται από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του πελάτη.

2δ) *Καθορισμός σημαντικών εγγενών κινδύνων*: Ο ελεγκτής θα πρέπει χρησιμοποιώντας την επαγγελματική του κρίση και όχι στηριζόμενος στην άποψή του για το εσωτερικό σύστημα ελέγχου, να αποφασίσει ποιοι είναι οι σημαντικοί εγγενείς κίνδυνοι λαμβάνοντας υπ' όψη τα εξής:

Αν ο κίνδυνος είναι κίνδυνος απάτης. Για παράδειγμα, ένας σημαντικός εγγενής κίνδυνος μπορεί να αναγνωριστεί εφόσον ο ελεγκτής πιστεύει πως συντρέχουν οι τρεις προϋποθέσεις ύπαρξης απάτης.

Αν ο κίνδυνος σχετίζεται με οικονομικές ή λογιστικές αλλαγές που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής πιθανό να εντοπίσει ένας εγγενή κίνδυνο που σχετίζεται με μία λογιστική πρακτική που θα εφαρμοστεί για πρώτη φορά.

Την πολυπλοκότητα των συναλλαγών η οποία πιθανό να αυξάνει το επίπεδο κινδύνου. Για παράδειγμα η ελεγχόμενη επιχείρηση μπορεί να προχωρήσει στην αγορά και εκ νέου μίσθωση η οποία να έχει αδιευκρίνιστους όρους στη συμφωνία

Αν ο κίνδυνος αφορά σημαντικές συναλλαγές με τρίτους. Για παράδειγμα σημαντικές συναλλαγές με θυγατρικές εταιρίες θα πρέπει να δημιουργούν υποψίες εγγενούς κινδύνου

Το βαθμό υποκειμενικότητας στη μέτρηση των οικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με τον κίνδυνο.

Αν ο κίνδυνος περιέχει σημαντικές εκτός καθημερινότητας συναλλαγές. Αυτού του είδους οι συναλλαγές, λόγω του μεγέθους ή της φύσης τους δεν συμβαίνουν συχνά. Για παράδειγμα ο πελάτης πιθανό να αξιολογεί την καταλληλότητα του τρόπου παρακολούθησης των λογαριασμών πληρωτέων μόνο μία φορά το χρόνο

Αν ο κίνδυνος περιέχει υποκειμενικά στοιχεία. Για παράδειγμα, η υποκειμενική κρίση σ' ότι αφορά τον καθορισμό της εύλογης αξίας για κάποιο περιουσιακό στοιχείο

Τέλος, σημαντικοί επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι συχνά και σημαντικοί εγγενείς κίνδυνοι. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση με υψηλά σταθερά κόστη, μπορεί να κρύβει τον εγγενή κίνδυνο στον τρόπο που διαχειρίζεται τα διαθέσιμα

### **3ο. Ενέργειες αντίδρασης για τους εκτιμηθείς κινδύνους:**

Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας προσδιορισμού και αναγνώρισης των κινδύνων που ενδέχεται να προκαλέσουν ουσιώδη σφάλματα στα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής θα πρέπει να τους αντιμετωπίσει με μία σειρά ενεργειών

3α) *Στελέχωση και Επίβλεψη:* Για την αντιμετώπιση των υψηλού επιπέδου κινδύνων ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκροτήσει την κατάλληλη ομάδα ελέγχου, αποτελούμενη από εξειδικευμένα άτομα.

3β) *Φύση των τεστ του ελέγχου:* Ο τύπος των αποδεικτικών στοιχείων που επιθυμεί να συλλέξει ο ελεγκτής καθορίζει και τη φύση των ελεγκτικών τεστ που θα χρησιμοποιήσει.

3γ) *Χρονική στιγμή διεξαγωγής του ελέγχου:* Ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να τροποποιήσει τη χρονική στιγμή των τεστ του ελέγχου επιλέγοντας να διενεργήσει κάποιους από αυτούς όχι στο τέλος του οικονομικού έτους αλλά στο μεσοδιάστημα.

3δ) *Έκταση των τεστ ελέγχου:* Ο ελεγκτής είναι πιθανό να ανταποκριθεί στους εκτιμηθείς κινδύνους αποφασίζοντας σχετικά με την έκταση των ελεγκτικών τεστ της προγραμματισμένης ελεγκτικής διαδικασίας. Γενικά ο ελεγκτής μπορεί να συμβιβαστεί με μικρά δείγματα αποδεικτικών στοιχείων στις περιπτώσεις όπου ο εντοπισμός του κινδύνου είναι εύκολος και αντίστροφα. Ο ελεγκτής θα πρέπει όμως να λαμβάνει υπ' όψη του δύο πράγματα σχετικά με το μέγεθος του δείγματος.



Πρώτον, το αυξημένο μέγεθος του δείγματος είναι αποτελεσματικό μόνο όταν τα τεστ που χρησιμοποιήθηκαν για τη συλλογή ανταποκρίνονται στο συγκεκριμένο κίνδυνο. Δεύτερον, αν το δείγμα είναι πολύ μικρό, ο ελεγκτής πρέπει να δεχθεί πως υπάρχει ο κίνδυνος τα συμπεράσματά του να ήταν διαφορετικά σε μία εξ' ολοκλήρου εξέταση των στοιχείων.

#### **4ο. Διεξαγωγή περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών:**

Η κύρια ευθύνη του ελεγκτή είναι η εκτίμηση του κινδύνου των ουσιωδών σφαλμάτων, ο σχεδιασμός του ελεγκτικού προγράμματος ώστε να ανταποκριθεί στον κίνδυνο που εκτίμησε και τέλος η διεξαγωγή του ελέγχου με επαγγελματισμό. Στο τέταρτο αυτό βήμα ο ελεγκτής εκτελεί τις περαιτέρω ενέργειες προκειμένου να εξασφαλιστεί ο «επαγγελματισμός» του ελέγχου.

*4α) Περαιτέρω διαδικασίες εκτίμησης του κινδύνου:* Ο έλεγχος είναι μια σωρευτική και επαναληπτική διαδικασία. Στη διάρκεια διεξαγωγής τεστ που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο, είναι πιθανό ο ελεγκτής να συναντήσει ενδείξεις οι οποίες αντικρούουν τις αρχικές εκτιμήσεις περί κινδύνου. Επομένως θα πρέπει να εξετάσει ξανά με επαγγελματική επιμέλεια κάποια νέα τεστ.

*4β) Τεστ που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο:* Ο ελεγκτής εξετάζει το εσωτερικό σύστημα προκειμένου να αποκτήσει αποδεικτικά στοιχεία για την αποτελεσματικότητά του. Στη διάρκεια του σχεδιασμού του ελέγχου, ο ελεγκτής συνήθως ζυγίζει τα θετικά και αρνητικά του να αποκτήσει περισσότερα στοιχεία σχετικά με την αληθή παρουσίαση ενός ισχυρισμού βασιζόμενος την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και στην απόκτηση λιγότερων στοιχείων μέσω ανεξάρτητων, ουσιαστικών ελέγχων των συναλλαγών και των ισοζυγίων. Υπάρχει το ενδεχόμενο ο ελεγκτής να μπορεί να επιλέξει ανάμεσα στο να διεξάγει τεστ για τον εσωτερικό έλεγχο ή όχι. Ένα σημαντικό στοιχείο της επαγγελματικής επιμέλειας του ελεγκτή είναι όταν διεξάγει τα τεστ εσωτερικού ελέγχου να κατανοεί πως αλληλεπιδρούν οι διαφορετικές πτυχές του συστήματος. Επομένως απαιτείται η δημιουργία μιας γενικής εικόνας του συστήματος και όχι η εστίαση σε ένα συγκεκριμένο μέρος του.

#### **5ο. Αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων:**

Η αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων μπορεί να χωριστεί σε τρία βήματα

5α) *Επαναξιολόγηση των διαδικασιών εκτίμησης του κινδύνου:* Ένα μέρος της αξιολόγησης των αποδεικτικών στοιχείων είναι ο καθορισμός του κατά πόσο ο κίνδυνος που έχει εκτιμηθεί παραμένει σε ικανοποιητικά επίπεδα. Για παράδειγμα, το μέγεθος και η έκταση των σφαλμάτων που εντοπίζει ο ελεγκτής διεξάγοντας τα ουσιαστικά και ανεξάρτητα τεστ μπορεί να μεταβάλει τη γνώμη του ελεγκτή για τις εκτιμήσεις του κινδύνου. Διαφορετικά, οι αναλυτικές διαδικασίες που διενεργούνται στα τελευταία στάδια μπορεί να δώσουν ενδείξεις για μη αναγνωρισμένους κινδύνους ουσιαστικών σφαλμάτων. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο ελεγκτής καλείται να επανεξετάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες.

5β) *Καθορισμός της σημαντικότητας των ευρημάτων:* Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τόσο την απόκλιση από τις ελεγκτικές διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, όσο και τη σημαντικότητα των εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων που ανακάλυψε στη διάρκεια του ελέγχου. Οι αποκλίσεις στον τρόπο διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οφείλονται στην αλλαγή προσώπων – κλειδιά, σε σημαντικές εποχιακής φύσης αλλαγές στον όγκο των συναλλαγών και σε ανθρώπινη αμέλεια. Ο εντοπισμός τέτοιων αποκλίσεων απαιτεί από τον ελεγκτή να τις κατανοήσει και να εκτιμήσει τις συνέπειες που αποφέρουν. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής βρει λάθη σε ένα πληροφοριακό πρόγραμμα εξαιτίας ακατάλληλου ελέγχου του προγράμματος, θα πρέπει να διαπιστώσει αν και άλλα προγράμματα έχουν επηρεαστεί. Αν ο ελεγκτής εντοπίσει εκούσια ή ακούσια λάθη στη διάρκεια διενέργειας ουσιαστικών και ανεξάρτητων τεστ, δε θα πρέπει να υποθέσει πως είναι μεμονωμένες περιπτώσεις. Αντίθετα θα πρέπει να εκτιμήσει τη φύση των σφαλμάτων, τη σημαντικότητα επίδρασης στον υπόλοιπο πληθυσμό του δείγματος και κατά πόσο θα πρέπει να επανεξεταστούν η φύση, ο χρόνος και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών.

5γ) *Καταγραφή και τεκμηρίωση των συμπερασμάτων:* Με την ολοκλήρωση του ελέγχου ο ελεγκτής θα πρέπει να παρουσιάσει τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα του ελέγχου στις εκθέσεις ελέγχου.

#### **6ο. Κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου:**

Ο έλεγχος και γενικότερα οι διαδικασίες που είναι μέρος του, δεν θα είχαν καμία αξία αν τα αποτελέσματα και η γνώμη του ελεγκτή δεν κοινοποιούνταν στη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και στους διάφορους χρήστες των οικονομικών

καταστάσεων και των εκθέσεων ελέγχου. Επιπλέον ο ελεγκτής υποχρεώνεται από τα επαγγελματικά πρότυπα να συζητάει τα στοιχεία που προκύπτουν από με μία επιτροπή ελέγχου ή με τα άτομα που κατέχουν το αντίστοιχο επίπεδο εξουσίας ή ευθύνης με την επιτροπή, όπως το συμβούλιο των διευθυντών, ή των μετόχων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

## **2.4 Υποκείμενο του Εξωτερικού Ελέγχου**

Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών των ανώνυμων εταιριών και διαμορφώνει άποψη σχετικά με την δίκαιη παρουσίασή τους. Σε αντίθεση με τον εσωτερικό ελεγκτή της επιχείρησης, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν αποτελεί μέρος του προσωπικού της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά δρα ανεξάρτητα από αυτή. Ο ελεγκτής έχει την ευθύνη να σχεδιάζει και να διεξάγει τον έλεγχο όπως περιγράφηκε παραπάνω και τέλος να καταρτίσει την έκθεση ελέγχου όπου καταγράφει την γνώμη του. Οι ελεγκτές όταν αναφέρουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αληθή και ακριβή εικόνα σύμφωνα με το σχετικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, παρέχουν «εύλογη διαβεβαίωση», ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους, δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες, οφειλόμενες σε απάτη ή σφάλμα (Πράσινη Βίβλος, 2010). Τα ελάχιστα προσόντα που πρέπει να έχει ένας ελεγκτής είναι α) η θεωρητική και επιστημονική κατάρτιση, β) η ικανότητα να εφαρμόζει τις θεωρητικές του γνώσεις με ορθολογικό τρόπο στην διάρκεια του ελέγχου και γ) ανεπίληπτο ήθος (Παπάς, 1999).

### **2.4.1 Νομική Ευθύνη Εξωτερικού Ελεγκτή**

Στην ενότητα αυτή γίνεται αναφορά στα άρθρα των νόμων που αφορούν την ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών απέναντι στους πελάτες τους και σε τρίτους, η οποία είναι αστική, ποινική και πειθαρχική.

#### **Αστική ευθύνη**

Ο Νόμος 2190/1920<sup>8</sup> «Περί Ανώνυμων Εταιριών» ορίζει την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής απέναντι στην επιχείρηση που ελέγχει ως εξής

---

<sup>8</sup> [www.gge.gr](http://www.gge.gr)

Άρθρο 37, παρ. 3 «Οι ελεγκταί ευθύνονται κατά την ενάσκησιν των καθηκόντων των διά παν πταίσμα υποχρεούμενοι εις αποζημίωσιν της Εταιρείας. Η εκ του παρόντος ευθύνη δεν δύναται να αποκλεισθή ή τροποποιηθή. Η αξίωσις της εταιρείας παραγράφεται μετά διετίαν»<sup>9</sup>

Η ευθύνη του ελεγκτή είναι δικαιοπρακτική γιατί απορρέει από τη συμβατική σχέση με την επιχείρηση που ελέγχει. Σύμφωνα με το άνωθεν άρθρο ο ελεγκτής θα πρέπει να αποζημιώσει την επιχείρηση σε περίπτωση που της προκαλέσει οποιαδήποτε μορφή απώλειας εξαιτίας της αμέλειας του στη διενέργεια της ελεγκτικής εργασίας. Για παράδειγμα η αδυναμία του ελεγκτή λόγω απροσεξίας να εντοπίσει κάποια ασυνέπεια στις λογιστικές εγγραφές της επιχείρησης με αποτέλεσμα να υποστεί κυρώσεις. Το άρθρο επίσης αναφέρει πως η ευθύνη των ελεγκτών είναι αδύνατο να αποκλειστεί ή να τροποποιηθεί που σημαίνει πως οι όροι του καταστατικού μιας εταιρίας για ανάθεση του ελεγκτικού έργου, με περιορισμό της ευθύνης του ελεγκτή δεν έχουν καμία ισχύ. (Παπάς, 1999).

Η ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών απέναντι σε τρίτους ορίζεται από το Άρθρο 19 του Προεδρικού Διατάγματος υπ' αριθ. 226 ως εξής:

«Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενεργείας ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του άσκησαν τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από την χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλασίου του συνόλου των εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των ελεγκτικών εταιρειών τα παραπάνω όρια αφορούν στον κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά, η δε εταιρεία, θεωρείται αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την κάλυψη της προσγειωμένης από τον μέτοχο ή εταίρο ζημίας.»<sup>10</sup>

Τα σημαντικότερα σημεία του παραπάνω άρθρου είναι η επισήμανσης της ύπαρξης δόλου και βαριάς αμέλειας προκειμένου να θεμελιωθεί ως πταίσμα οι αρνητικές επιπτώσεις σε τρίτους και η τεκμηρίωση πως η ζημία προκλήθηκε από τη

<sup>9</sup> Η παρ. 3 προσετέθη διά του άρθρου 21 του ΝΔ 4237/1962 (Α 123).

<sup>10</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

χρήση του πιστοποιητικό ελέγχου που δημοσιεύτηκε μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις (Παπάς, 1999).

### Ποινική ευθύνη

Η ποινική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή, δηλαδή η παράνομη θεώρηση οικονομικών καταστάσεων ως ορθών, η παραβίαση της εχεμύθειας και η μη αναφορά κωλύματος στο διορισμό του ως ελεγκτή ορίζεται από το Νόμο 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιριών» ως εξής:

*Άρθρο 63β:* «Ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 36, καθώς και τα πρόσωπα του άρθρου 42α παρ. 5<sup>11</sup>, αν από αμέλεια θεώρησαν ως νομίμως έχοντα υπολογισμό που καταρτίστηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του Καταστατικού, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή χιλίων (1.000) ευρώ κατ' ελάχιστον ή με μία από τις ποινές αυτές. Σε περίπτωση όμως δόλου τιμωρούνται με τις ποινές του άρθρου 57<sup>12</sup>»

*Άρθρο 63γ,παρ.2:* «Τιμωρείται δια φυλακίσεως μέχρι τριών μηνών πας ελεγκτής ανωνύμων εταιρειών, όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθειαν περί των παρ' αυτού παρατηρηθέντων εν τη λειτουργία της εταιρείας.»

---

<sup>11</sup> Άρθρο 42<sup>α</sup> παρ.5:»Για να ληφθεί από τη γενική συνέλευση έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο, πρέπει να έχουν υπογραφεί από τρία διαφορετικά πρόσωπα, ήτοι από: α) τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, β) το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητα του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται από αυτό και γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου. Οι παραπάνω σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη γενική συνέλευση.»

<sup>12</sup> Άρθρο 57: «Τιμωρείται δια φυλακίσεως και δια χρηματικής ποινής χιλίων (1.000) ευρώ κατ' ελάχιστον ή δια της ετέρας των ποινών τούτων:  
α) όστις εκ προθέσεως παρέλειψεν την σύνταξιν του ετησίου ισολογισμού πέραν της υπό του καταστατικού οριζομένης προθεσμίας.  
β) όστις εν γνώσει συνέταξεν ή ενέκρινεν ισολογισμόν εναντίον των διατάξεων του παρόντος νόμου ή του καταστατικού,  
γ) όστις δολίως άνευ ισολογισμού ή εναντίον του ισολογισμού ή δυνάμει ψευδούς ή παρανόμου ισολογισμού επεχείρησε την διανομήν κερδών ή τόκων προς τους μετόχους, μη ληφθέντων εκ πραγματικών κερδών.  
δ) όστις εκ προθέσεως παρέλειψε να συγκαλέση Γενικήν Συνέλευσιν κατά παράβασιν του παρόντος νόμου ή καταστατικού.  
ε) όστις κληθείς δι' ητιολογημένης πράξεως της εποπτικής αρχής ν' αποκαταστήση την κατά τον νόμον και το καταστατικόν τάξιν εν τη διοικήσει ή διαχειρίσει της εταιρείας ηρνήθη ή ημέλησε να συμμορφωθή εντός της ταχθείσης αυτώ κατά κατώτατον όρον δεκαπενθημέρου προθεσμίας προς την πρόσκλησιν της εποπτικής αρχής.»

*Άρθρο 63γ,παρ3:* « Δια της αυτής ως άνω ποινής τιμωρείται πας ελεγκτής,όστις δεν εδήλωσε κώλημα ασκήσεως ελέγχου προκειμένου περί εταιρειών εις ας υπηρετεί οπωσδήποτε ή τυγχάνει μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αυτών και είχε τας ιδιότητας ταύτας οποτεδήποτε κατά το διάστημα δύο ετών προ της ημέρας καθ' ην ανετέθη αυτώ η άσκηση του ελέγχου. Το αυτό εφαρμόζεται και όταν ο ελεγκτής υπηρετή εις εταιρείαν διοικούσαν κατ' ουσίαν την εταιρείαν εφ' ης διετάχθη ο έλεγχος.»

### **Πειθαρχική ευθύνη**

Η πειθαρχική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή ορίζεται από το Προεδρικό διάταγμα υπ' αριθ. 226

*Άρθρο 20,παρ.2:*

- α) Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.
- β) Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.
- γ) Οιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.»

Τα αρμόδια όργανα για την παραπομπή του ορκωτού ελεγκτή για πειθαρχικό παράπτωμα, όπως και η ποινή του ορίζονται πλέον από το Νόμο 3148/2003 «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις» και όχι από το Προεδρικό Διάταγμα 226, ως εξής:

*Άρθρο 6,παρ.2:* «Η παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο γίνεται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. ή του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο, στις υποθέσεις που παραπέμπονται σ' αυτό, κρίνει κάθε παράβαση της ελεγκτικής νομοθεσίας και τήρησης των κανόνων δεοντολογίας από τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. και επιβάλλει τις κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4.»

*Άρθρο 6,παρ.4:* «Αν διαπιστωθεί ότι στην παράβαση είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρείας στην οποία ανήκει ο διενεργήσας τον έλεγχο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, οι κυρώσεις που προβλέπονται στην προηγούμενη

παράγραφο επιβάλλονται και κατά αυτής. Στην περίπτωση αυτή, το ανώτατο όριο του προστίμου που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της προηγούμενης παραγράφου ορίζεται σε 1.000.000 ευρώ»..

## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>

### Ανεξαρτησία & Μη Ελεγκτικές Υπηρεσίες

#### 3. Ορισμός της Ανεξαρτησίας

Η ανεξαρτησία είναι η θεμελιώδης έννοια του εξωτερικού ελέγχου. Ανατρέχοντας στη βιβλιογραφία και αρθρογραφία εντοπίζουμε πληθώρα μελετών οι οποίες εξετάζουν το θέμα της ανεξαρτησίας και προσπαθούν να δώσουν ένα σαφή και ολοκληρωμένο ορισμό. Κάποιες από αυτές τις έρευνες και αποσπάσματα της βιβλιογραφίας αναφέρονται παρακάτω. Ο ανεξάρτητος ελεγκτής έχει οριστεί από τη Διεθνή Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών (International Auditing Practices Committee) στις Διεθνείς Ελεγκτικές Κατευθυντήριες Γραμμές (International Auditing Guidelines – IAG 3,1980), ως «ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι ευθύς, έντιμος και ειλικρινής στο επάγγελμά του. Πρέπει να είναι δίκαιος και να μη επιτρέπει σε αρνητικά στοιχεία να υπερισχύσουν της αντικειμενικότητάς του. Πρέπει να διατηρεί αμερόληπτη στάση, να είναι και ταυτόχρονα να φαίνεται ελεύθερος από κάθε ενδιαφέρον το οποίο, ανεξάρτητα από το αν είναι πραγματικό, είναι ασυμβίβαστο με την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά του.»

Ο όρος ανεξαρτησία, όταν αυτός αναφέρεται στους ορκωτούς ελεγκτές, νοείται ως η διαμόρφωση μιας αμερόληπτης γνώμης σχετικά με τη διενέργεια των ελεγκτικών εργασιών, την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων και τη σύνταξη της έκθεσης του ελέγχου (Arens & Loebbecke, 1994). Ο Knapp (1985) ορίζει απλά την ανεξαρτησία ως «η ικανότητα του ελεγκτή να αντιστέκεται στην πίεση του πελάτη». Το Συμβούλιο Ανεξαρτησίας (ISB, 2000) ορίζει την ανεξαρτησία ως «την απουσία πιέσεων και άλλων παραγόντων οι οποίοι πιθανόν να επηρεάσουν ή θεωρούνται πως επηρεάζουν την επιθυμία του ελεγκτή να διενεργήσει αντικειμενικά και με ακεραιότητα την ελεγκτική διαδικασία». Η ανεξαρτησία είναι το σημαντικότερο στοιχείο που πρέπει να χαρακτηρίζει τους ορκωτούς ελεγκτές κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας.



### 3.1 Διαστάσεις της Ανεξαρτησίας

Η ανεξαρτησία του ελεγκτή εξετάζεται, διεθνώς, από δύο όψεις. Η πρώτη είναι η ανεξαρτησία επί της ουσίας και η δεύτερη είναι η φαινομενική ανεξαρτησία.

Ανεξαρτησία επί της ουσίας: η κατάσταση της κρίσης που επιτρέπει την εξαγωγή ενός συμπεράσματος χωρίς να επηρεάζεται από παράγοντες οι οποίοι διακινδυνεύουν την επαγγελματική κρίση και επιτρέπουν στον ελεγκτή να δρα με ακέραιο επαγγελματικό σκεπτικισμό, επιτυγχάνοντας και φαινομενική ανεξαρτησία (Barzegar & Salehi, 2008).

Φαινομενική ανεξαρτησία: οι ελεγκτές δεν πρέπει να είναι μόνο ανεξάρτητοι επί της ουσίας αλλά πιο σημαντικό είναι να φαίνονται ανεξάρτητοι στην εξέταση των οικονομικών καταστάσεων του πελάτη. Διαφορετικά είναι η υποκειμενική σχέση όπως την αντιλαμβάνονται οι πελάτες και οι τρίτοι (Orten, 1997).

### 3.2 Θεσμικό Πλαίσιο της Ανεξαρτησίας στην Ελλάδα

Στον ελληνικό χώρο ο **Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας** είναι αυτός που ορίζει το περιεχόμενο της ανεξαρτησίας όπως επίσης και τα ασυμβίβαστα και τους περιορισμούς αυτής. Πιο συγκεκριμένα<sup>13</sup> δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές από την οποία προξενείτε αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές, συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας, συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση, προώθηση προϊόντων της επιχείρησης, τήρηση λογιστικών βιβλίων, λογιστικές υπηρεσίες, εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή, εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων, τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις, ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού, εξεύρεση στελεχών για θέσεις

---

<sup>13</sup> [www.soel.gr](http://www.soel.gr)

ευθύνης, κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, διαχείριση προγραμμάτων και έργων, χρηματοοικονομικές προβλέψεις, αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση, υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων, υπηρεσίες εκκαθάρισης, υπηρεσίες εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α.. Τέλος για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του απαιτείται να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει οριστεί, να μην αποφασίζει ο ίδιος σε θέματα αρμοδιότητας του ελεγχόμενου. Επίσης, πρέπει να αποφεύγει να εκφράζει την κρίση του στις επιχειρηματικές επιλογές ή αποφάσεις του ελεγχόμενου, Να τηρεί αμερόληπτη στάση σε αντικρουόμενες απόψεις των ελεγχόμενων ή άλλων ενδιαφερομένων, εκφράζοντας χωρίς περιττούς χαρακτηρισμούς τις αντικειμενικές διαπιστώσεις και υποδείξεις που βασίζονται σε επιμελή εργασία του, Να μην έχει οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό συμφέρον καθ' οιονδήποτε τρόπο από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου του, να μη αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχόμενου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση των καθηκόντων του, να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στον ελεγχόμενο υπηρετούν καθ' οιονδήποτε τρόπο συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα, να μην δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρονήσεως και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο αυτού, να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή προμήθεια από τον ελεγχόμενο, πέραν της νομίμου, για οποιοδήποτε λόγο, έστω και για πρόσθετες συγκεκριμένες επαγγελματικές υπηρεσίες, αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας του, να τηρεί αυστηρά τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις και αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου για τα ασυμβίβαστα και τις απαγορεύσεις ως προς το επάγγελμα, καθώς και για τις διαδικασίες αποδοχής και γνωστοποίησης κάθε ανατιθέμενης σ' αυτόν εργασίας.

### **3.3 Απειλές για την Ανεξαρτησία**

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (EEK, 2002) προσεγγίζει την ανεξαρτησία αναγνωρίζοντας τους παράγοντες που την επηρεάζουν με αρνητικό τρόπο, που αποτελούν δηλαδή

απειλές, καθώς βοηθούν στην προσέγγιση του κινδύνου και αναφέροντας κάποιες διασφαλίσεις που τις ελαχιστοποιούσαν. Εντοπίζει πέντε απειλές και τέσσερις βασικούς τρόπους αντιμετώπισής τους.

i. Απειλή από προσωπικό ενδιαφέρον (self – interest threat): η ανεξαρτησία του ελεγκτή μπορεί να απειληθεί από μία σύγκρουση συμφερόντων χρηματοοικονομικής ή άλλης φύσης. Για παράδειγμα άμεσο ή έμμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στην ελεγχόμενη εταιρία, υπερβολική εξάρτηση από τις αμοιβές που του καταβάλλει ο πελάτης για ελεγκτικές ή μη υπηρεσίες, επιθυμία για είσπραξη καθυστερημένων αμοιβών, φόβος για απώλεια του πελάτη.

ii. Απειλή της αυτό - αναθεώρησης (self – review threat): αφορά τη δυσχέρεια διατήρησης αντικειμενικότητας σε διαδικασίες αυτοαναθεώρησης. Για παράδειγμα κατά τη λήψη αποφάσεων ή τη συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων, για τις οποίες αποκλειστικά αρμόδια είναι η διοίκηση του ελεγχόμενου πελάτη, ή όταν το αποτέλεσμα ή τα συμπεράσματα προηγούμενης αποστολής, ελεγκτικής ή μη, που πραγματοποίησε ο ορκωτός ελεγκτής ή η εταιρία του πρέπει να συζητηθεί ή να επανεκτιμηθεί για να αντληθούν συμπεράσματα για τον τρέχοντα έλεγχο.

iii. Απειλή από την άσκηση παρέμβασης (advocacy threat): η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο εάν αυτός λαμβάνει θέση υπέρ ή κατά του πελάτη του σε διαδικασία κατ' αντιδικία ή σε ανάλογες καταστάσεις. Για παράδειγμα η διαπραγμάτευση ή προώθηση μετοχών ή τίτλων του πελάτη, παρέμβαση υπέρ του πελάτη σε διαδικασία ενώπιον δικαστηρίου ή σε διαφορά μεταξύ του πελάτη και του ελεγκτή

iv. Απειλή της οικειότητας ή εμπιστοσύνης (familiarity or trust threat): ο ορκωτός ελεγκτής που επηρεάζεται σε υπερβολικό βαθμό από την προσωπικότητα και τα χαρακτηριστικά του πελάτη μπορεί να συμπεριφερθεί υπερβολικά ευμενώς απέναντί του. Έτσι η διατήρηση μακρών και στενών σχέσεων με το προσωπικό του πελάτη μπορεί να οδηγήσει σε υπερβολική εμπιστοσύνη στον πελάτη και σε μειωμένη αντικειμενικότητα κατά την εξακρίβωση των ισχυρισμών του.

v. Απειλή του εκφοβισμού : η δυνατότητα να αποθαρρυνθεί ο ελεγκτής να ενεργήσει αντικειμενικά λόγω των απειλών ενός, για παράδειγμα, ισχυρού ή ιδιαίτερα αυταρχικού πελάτη, ή του φόβου που αυτός εμπνέει.

Η σοβαρότητα μιας συγκεκριμένης απειλής εξαρτάται από διάφορους ποσοτικούς και μη παράγοντες όπως η ένταση της, το καθεστώς του ή των εμπλεκόμενων προσώπων, η φύση του προβλήματος που προκαλεί την απειλή και το γενικό περιβάλλον του ελέγχου. Κατά την αξιολόγηση της σοβαρότητας της απειλής ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη ότι σε μια δεδομένη κατάσταση μπορούν να υπάρξουν διάφορα είδη απειλών. Γενικά, σε δεδομένες περιστάσεις, μια απειλή μπορεί να θεωρηθεί σοβαρή εάν, λαμβανομένων υπόψη όλων των ποσοτικών και ποιοτικών πλευρών της, μεμονωμένα και σε συνδυασμό μεταξύ τους, αυξάνει τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ελεγκτή σε απαράδεκτα υψηλό επίπεδο.

### **3.4 Μέτρα Διασφάλισης της Ανεξαρτησίας**

Τα μέτρα διασφάλισης εξουδετερώνουν ή μειώνουν σε αποδεκτά επίπεδα τη σοβαρότητα των απειλών για την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Το επίπεδο των απειλών μπορεί να εκφραστεί ως ένα σημείο σε ένα συνεχές διάστημα που αρχίζει από το «μηδενικό κίνδυνο» και φθάνει στον «ανώτατο κίνδυνο». Παρ' όλο που δε μπορεί να μετρηθεί με ακρίβεια, το επίπεδο της απειλής που μια δεδομένη δραστηριότητα, σχέση, ή άλλη περίπτωση αντιπροσωπεύει για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σημείο στο εσωτερικό ή στα άκρα του διαστήματος αυτού. Οι αναγκαίες διασφαλίσεις αντιστοιχούν στα διάφορα επίπεδα του ελεγκτικού περιβάλλοντος, τα οποία είναι α) το πλαίσιο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη (3.2.1), β) το σύστημα αυτορρύθμισης στο σύνολό του, δημόσιες ρυθμίσεις και εποπτεία του κλάδου των ελεγκτών, περιλαμβανομένων των πειθαρχικών κυρώσεων (3.2.2) και τέλος γ) σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ποιότητας που διαθέτει ο ορκωτός ελεγκτής (3.2.3.)

#### **3.4.1 Μέτρα Διασφάλισης των Ελεγχόμενων Οικονομικών Οντοτήτων**

❖ *Επίπτωση του τόπου διακυβέρνησης της ελεγχόμενης οντότητας στην αξιολόγηση της ανεξαρτησίας:* Κατά την ανάλυση των διαρθρώσεων διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη που μπορούν να διασφαλίσουν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή είναι σκόπιμο να γίνει διάκριση μεταξύ των πελατών που έχουν χαρακτήρα δημόσιου συμφέροντος και με σχετικά περιορισμένο χαρακτήρα δημόσιου συμφέροντος. Η διάκριση αυτή είναι ενδεδειγμένη τόσο για τους σκοπούς

της ίδιας της εταιρικής διακυβέρνησης, που είναι ιδίως η προστασία των συμφερόντων των υφιστάμενων και δυνητικών επενδυτών, όσο και για τη φαινομενική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή

❖ *Συμμετοχή του οργάνου διακυβέρνησης:* Ο ελεγχόμενος πελάτης είναι αυτός που σε κάποιο βαθμό οφείλει να διασφαλίσει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Οι συζητήσεις μεταξύ ελεγκτή και οργάνου διακυβέρνησης του πελάτη αποτελούν το προσφορότερο μέσο για τη διασύνδεση των διασφαλίσεων του ορκωτού ελεγκτή με εκείνες του ελεγχόμενου πελάτη. Για να εξασφαλίσει την προστασία του και να επιτρέψει στο σύστημα ασφάλισης ποιότητας να εξακριβώσει τη συμμόρφωση του με την απαίτηση αυτή, ο ελεγκτής πρέπει, εφόσον αυτό θεωρείται αναγκαίο, αλλά τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, να κινεί τη διαδικασία απευθύνοντας γραπτώς στον ελεγχόμενο πελάτη πρόσκληση να συζητηθούν τα θέματα αυτά

### **3.4.2 Ασφάλεια Ποιότητας**

Για να εξασφαλιστεί ότι ο ορκωτός ελεγκτής συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα, περιλαμβανομένης της απαίτησης ανεξαρτησίας, πρέπει να υπάρχει σύστημα ελέγχου της εφαρμογής των διασφαλίσεων. Οι διασφαλίσεις και οι διαδικασίες που πρέπει να ληφθούν υπόψη περιλαμβάνουν την αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού περιβάλλοντος στο σύνολό του. Για το σκοπό αυτό πρέπει να υιοθετηθεί μια επαγγελματική προσέγγιση στα θέματα ποιότητας και δεοντολογίας και να ληφθεί υπόψη η επάρκεια των εγγυήσεων που παρέχει ένα σύστημα ελέγχου του οποίου η αποτελεσματικότητα παρακολουθείται και εξακριβώνεται τακτικά.

### **3.4.3 Γενικά Μέτρα Διασφάλισης του Ορκωτού Ελεγκτή**

❖ *Ιδιοκτησιακό καθεστώς και έλεγχος των ελεγκτικών εταιριών:* Εάν ο ορκωτός ελεγκτής είναι ελεγκτική εταιρεία, η πλειοψηφία τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου της επιχείρησης πρέπει να κατέχεται από πρόσωπα που έχουν λάβει άδεια να διενεργούν νόμιμους ελέγχους στην Ε.Ε. Το καταστατικό του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να περιέχει διατάξεις που εξασφαλίζουν ότι ένας μέτοχος που δεν είναι ελεγκτής δεν μπορεί να αποκτήσει τον έλεγχο της ελεγκτικής εταιρίας.

❖ *Το σύστημα εσωτερικής διασφάλισης της ελεγκτικής εταιρίας:* Ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να δημιουργήσει και να εφαρμόσει ένα σύστημα διασφάλισης το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνολικής διαχείρισης και του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.

### 3.5 Μη Ελεγκτικές Υπηρεσίες

Οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (non – audit services) μπορεί να είναι οποιαδήποτε υπηρεσία εκτός από τις ελεγκτικές που παρέχει ένας ελεγκτής στην επιχείρηση που έχει αναλάβει. Η αυξανόμενη ζήτηση για επιχειρηματικές συμβουλές οδήγησε τις ελεγκτικές εταιρίες στην επέκταση των δραστηριοτήτων τους και συγκεκριμένα στην παροχή φορολογικών συμβουλών, προγραμματισμό και ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, συμβουλές σχετικά με τις εξαγωγές, τις συγχωνεύσεις, τα πληροφοριακά συστήματα και την εξεύρεση ανθρώπινων πόρων. Τα στατιστικά στοιχεία αποδεικνύουν πως πλέον οι επιχειρήσεις έχουν περισσότερο ανάγκη τις δευτερεύουσες υπηρεσίες που προσφέρουν οι ελεγκτικές εταιρίες παρά την κύρια που είναι ο έλεγχος των οικονομικών τους καταστάσεων. Πιο συγκεκριμένα το ποσοστό των κερδών των ελεγκτικών εταιριών που προέρχεται από μη ελεγκτικές υπηρεσίες αυξήθηκε από 12% στο 32% την τελευταία δεκαετία ενισχύοντας τους οικονομικούς δεσμούς με την ελεγχόμενη επιχείρηση (Salehi, 2009). Η αύξηση του ποσοστού των κερδών από μη ελεγκτικές υπηρεσίες προκάλεσε την ανησυχία των αρμόδιων ρυθμιστικών οργάνων, τα οποία υποθέτουν πως οι ελεγκτές είναι πρόθυμοι να θυσιάσουν την ανεξαρτησία τους με αντάλλαγμα να μη χάσουν πελάτες οι οποίοι τους πληρώνουν σημαντικά ποσά για μη ελεγκτικές υπηρεσίες (DeFond, et al., 2002). Στην περίπτωση της Enron, η ελεγκτική εταιρία Arthur Andersen έλαβε 25 εκατομμύρια δολάρια για τις ελεγκτικές υπηρεσίες που παρείχε και 27 εκατομμύρια δολάρια για τις μη ελεγκτικές<sup>14</sup>.

#### 3.5.1 Είδη Μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών

Τα είδη μη ελεγκτικών υπηρεσιών που αναφέρονται παρακάτω είναι αυτά που ενέχουν τον υψηλότερο κίνδυνο υπονόμευσης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή (EEK, 2002)

ω Κατάρτιση λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων: Η συμμετοχή του ελεγκτή στην κατάρτιση των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων έχει διάφορες διαβαθμίσεις: α) σημαντική συμμετοχή όταν ο ελεγκτής προετοιμάζει τα βασικά λογιστικά έγγραφα, τηρεί τη λογιστική και συντάσσει τις οικονομικές

---

<sup>14</sup> www.ft.com

καταστάσεις των οποίων διενεργεί συγχρόνως και τον νόμιμο έλεγχο, β) μικρότερη συμμετοχή όταν ο ελεγκτής δεν παρεμβαίνει σε κανένα στάδιο της κατάρτισης των λογαριασμών αλλά αναλαμβάνει τη σύνταξη των απαιτούμενων αλλαγών που προτείνει στις γνωστοποιήσεις του ελεγχόμενου πελάτη. Παράδειγμα παροχής συνδρομής που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία είναι ο προσδιορισμός ή τροποποίηση των εγγράφων σε βιβλία της ταξινόμησης λογαριασμών ή συναλλαγών ή άλλων εγγράφων, χωρίς προηγούμενη έγκριση του πελάτη. Παράδειγμα παροχής συνδρομής που δε θέτει κατ' ανάγκη σε κίνδυνο την ανεξαρτησία είναι η πληροφόρηση του πελάτη σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα ή τις μεθόδους αποτίμησης προκειμένου να αποφασίσει ποια από αυτά θα εφαρμόσει.

☞ **Σχεδιασμός και εφαρμογή συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης:** η αποστολή νόμιμου ελέγχου περιλαμβάνει τον έλεγχο του λογισμικού και των υλικών μερών των συστημάτων πληροφορικής που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος πελάτης για να παράγει τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που πρέπει να δημοσιεύονται στις οικονομικές του καταστάσεις. Εάν ο ελεγκτής συμμετέχει στο σχεδιασμό και την εφαρμογή παρόμοιου συστήματος τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενδέχεται να υπάρξει κίνδυνος αυτοαναθεώρησης. Και σε αυτή τη μη ελεγκτική υπηρεσία υπάρχει διαβάθμιση της συμμετοχής του ελεγκτή με τον υψηλότερο βαθμό να νοείται όταν αναλαμβάνει καθοριστικό ρόλο και ευθύνες για το σχεδιασμό του συστήματος και μικρότερο όταν του ζητείται να παράσχει στον ελεγχόμενο πελάτη μια επισκόπηση των διαθέσιμων εναλλακτικών συστημάτων.

☞ **Υπηρεσίες αποτίμησης:** Η αποτίμηση περιλαμβάνει την διατύπωση παραδοχών σχετικά με τις μελλοντικές, την εφαρμογή ορισμένων μεθοδολογιών και τεχνικών και το συνδυασμό των δύο αυτών προσεγγίσεων με σκοπό τον υπολογισμό μιας αξίας ή μιας σειράς αξιών για ένα στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού ή για μία δραστηριότητα στο σύνολό της. Οι παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αποτίμηση μπορούν να αφορούν ερμηνείες της τρέχουσας κατάστασης ή προσδοκίες για το μέλλον, περιλαμβανομένων τόσο των γενικών εξελίξεων όσο και των συνεπειών ορισμένων ενεργειών που αναλήφθηκαν ή σχεδιάζονται από τον ελεγχόμενο πελάτη ή από οποιαδήποτε άλλο πρόσωπο του έμμεσου οικονομικού του περιβάλλοντος.

⊗ **Συμμετοχή στον εσωτερικό έλεγχο του ελεγχόμενου πελάτη:** Απειλές αυτοαναθεώρησης από τη συγκεκριμένη υπηρεσία μπορούν να προκύψουν εάν για παράδειγμα δεν υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ της διαχείρισης και εποπτείας του εσωτερικού ελέγχου και των εργασιών εσωτερικού ελέγχου αυτών καθ αυτών, ή εάν η εκ μέρους του ελεγκτή αξιολόγηση του συστήματος καθορίζει επίσης και τη φύση και την έκταση των μεταγενέστερων διαδικασιών νόμιμου ελέγχου.

⊗ **Ενέργειες για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφορών:** Ένας ελεγκτής που ενεργεί για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφοράς ή ενώπιον δικαστηρίου θεωρείται γενικά ότι ασκεί παρέμβαση που δεν συμβιβάζεται με την υποχρέωση του ελεγκτή να διατυπώσει αντικειμενική γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις. Ο κίνδυνος της αυτοαναθεώρησης προκύπτει όταν η συνδρομή για την επίλυση της διαφοράς απαιτεί από τον ελεγκτή να εκτιμήσει τις πιθανότητες επιτυχίας του πελάτη στην αγωγή που έχει ασκήσει εάν αυτό ενδέχεται να επηρεάσει τα ποσά που εγγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις.

⊗ **Πρόσληψη διευθυντικών στελεχών:** Ο ελεγκτής από τον οποίο ζητείται να βοηθήσει τον ελεγχόμενο πελάτη κατά την πρόσληψη διευθυντών ή υψηλών στελεχών πρέπει καταρχήν να αξιολογήσει τους κινδύνους για την ανεξαρτησία που μπορούν να προκύψουν για παράδειγμα από τη θέση που θα καταλάβει το πρόσωπο που θα προσληφθεί και από τη φύση της ζητούμενης συνδρομής.

### 3.5.2. Αντιμετώπιση των Μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Πίνακας 3 – «Μη ελεγκτικές υπηρεσίες και Ε.Ε.»

Τύπος μη ελεγκτικής υπηρεσίας	Σύσταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής
Παροχή διοικητικών υπηρεσιών	Απαγορεύεται
Προετοιμασία λογιστικών στοιχείων και κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων για επιχειρήσεις δημόσιου ενδιαφέροντος	Απαγορεύεται εκτός από συγκεκριμένες περιπτώσεις
Υπηρεσίες αξιολόγησης και άλλες εξειδικευμένες υπηρεσίες	Επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που τα στοιχεία δεν παίζουν σημαντικό ρόλο στις οικονομικές καταστάσεις
Υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου	Οι απειλές και οι διασφαλίσεις κάθε



	περίπτωσης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη πριν την παροχή των υπηρεσιών
<b>Σχεδιασμός και εφαρμογή συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης</b>	Απαγορεύεται εκτός από πολύ λίγες και ειδικές περιστάσεις
<b>Ενέργειες για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφορών</b>	Επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που τα στοιχεία δεν παίζουν σημαντικό ρόλο στις οικονομικές καταστάσεις
<b>Πρόσληψη διευθυντικών στελεχών</b>	Απαγορεύεται
<b>★Πηγή: Beattie &amp; Fearnley</b>	

### 3.6 Σχέση μεταξύ Ανεξαρτησίας & Μη Ελεγκτικών Υπηρεσιών

Το θέμα της διασφάλισης της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών καθώς και οι παράγοντες που την επηρεάζουν απασχολούν τις τελευταίες δεκαετίες τόσο τους ερευνητές, όσο και τα αρμόδια όργανα, με έμφαση κυρίως στον παράγοντα της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές. Για παράδειγμα το 1999 το Συμβούλιο των Προτύπων της Ανεξαρτησίας (Independence Standards Board) υιοθέτησε το Πρότυπο Ανεξαρτησίας Νο. 1 , «Συζητήσεις περί ανεξαρτησίας με τις ελεγκτικές επιτροπές» το οποίο συνιστά στους ελεγκτές να παρουσιάζουν γραπτώς στην ελεγκτική επιτροπή τα στοιχεία που επηρεάζουν την ανεξαρτησία. Εξαιτίας της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών ως σημαντικό στοιχείο για την προσβολή της ανεξαρτησίας το πρότυπο απαιτεί από τους ελεγκτές να εμφανίζουν το ύψος των αμοιβών που προέρχονται από τις καθεαυτό ελεγκτικές υπηρεσίες, παράλληλα με τη φύση και το ύψος των αμοιβών που προέρχονται από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες που προσφέρονται στην ελεγχόμενη επιχείρηση (ISB, 1999). Παρομοίως και στο ηνωμένο Βασίλειο υιοθετήθηκε η ίδια πρακτική ουτωςώστε οι ενδιαφερόμενοι για τα αποτελέσματα των ελέγχων να σχηματίζουν γνώμη για το επίπεδο ανεξαρτησίας. Στην παρούσα υποενοότητα γίνεται η προσπάθεια μέσω της αναφοράς σε αρθρογραφία και έρευνες να εξεταστεί κατά πόσο θίγεται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή με την αύξηση των μη ελεγκτικών υπηρεσιών που προσφέρει στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές και η πιθανότητα να αποτελούν απειλή για την ανεξαρτησία τους έχει εξεταστεί από δύο οπτικές γωνίες. Η πρώτη προσέγγιζε το θέμα εξετάζοντας τις αντιλήψεις των ελεγκτών και των τρίτων μερών σχετικά με τις επιδράσεις των μη ελεγκτικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία τους και η δεύτερη και πιο αντικειμενική, προσεγγίζει το θέμα μέσω της χρήσης μοντέλων για επιχειρήσεις που έχουν πτωχεύσει και τη γνώμη που διαμόρφωναν για αυτές οι ελεγκτές τα έτη πριν την πτώχευση. Το δεύτερο αυτό μοντέλο χρησιμοποιούν οι Sharma και Sidhu (2001), για να στηρίζουν την υπόθεσή τους πως η απουσία εκθέσεων ελέγχου με επιφύλαξη υποδεικνύουν μια οικονομική συμφωνία μεταξύ πελάτη και ελεγκτή. Ο ελεγκτής πιθανώς να πιστεύει και να πείσει τον πελάτη πως οι εξειδικευμένες συμβουλές μέσω των μη ελεγκτικών εργασιών που θα του προσφέρει, είναι ικανές να ανατρέψουν το αρνητικό κλίμα. Εξετάζοντας ένα σύνολο 49 πτωχευμένων επιχειρήσεων καταλήγουν στο συμπέρασμα πως οι ελεγκτές πιθανόν να δελεάζονται από τις υψηλότερες απολαβές των μη ελεγκτικών υπηρεσιών που θα προσφέρουν με αντάλλαγμα την μείωση του βαθμού ανεξαρτησίας τους.

Οι Davis et al. (1993), μέσω της εμπειρικής τους έρευνας προσπαθούν εξετάσουν αν υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των αμοιβών για την παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών και των αμοιβών για μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Η έρευνά τους υποκινήθηκαν από την πιθανότητα ότι, αν η ζήτηση για ελεγκτικές υπηρεσίες είναι ελαστική, η παρατηρούμενη αύξηση των αμοιβών του ελέγχου μπορεί να οφείλεται στη ζήτηση για περισσότερο έλεγχο από όσους απολαμβάνουν ήδη μη ελεγκτικές υπηρεσίες, ως αποτέλεσμα του περάσματος των ελεγκτών από τη παροχή γνώσεων στην εξοικονόμηση κόστους. Αν οι ελεγκτές είναι σε θέση να διατηρήσουν ένα μέρος του κόστους που εξοικονομήθηκε και κατά συνέπεια να κερδίσουν κάποια ποσά με τη μορφή υψηλότερων οικονομικών αμοιβών τότε τα αποτελέσματα της έρευνας θα πρέπει να δείξουν μία σημαντική, θετική σχέση μεταξύ των αμοιβών για τις μη ελεγκτικές και ελεγκτικές υπηρεσίες. Το συμπέρασμα της έρευνας είναι πως οι ελεγκτές πιθανό να υποκύψουν στην υπονόμηση της αντικειμενικότητάς τους.

Ο Wines (1994), θέλοντας να εξετάσει το πρόβλημα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή λόγω της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, ερευνά τις οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων επιχειρήσεων προκειμένου να εντοπίσει αν υπάρχει κάποια σχέση μεταξύ του περιεχομένου των εκθέσεων ελέγχου

και του ποσοστού των αποδοχών των ελεγκτών από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν πως ο μέσο όρος της αμοιβής για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες των επιχειρήσεων που έλαβαν πιστοποιητικό ελέγχου με επιφύλαξη είναι υψηλότερο από αυτό των επιχειρήσεων με πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη, επομένως έχουμε επηρεασμό της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή.

Ο Craswell (1999), θεωρώντας πως οι έρευνες που προηγήθηκαν δεν ήταν ιδιαίτερα διαφωτιστικές στο θέμα της ανεξαρτησίας και των μη ελεγκτικών υπηρεσιών, ερευνά το ζήτημα χρησιμοποιώντας ένα ακόμα μεγαλύτερο δείγμα και ένα μοντέλο για τις αποφάσεις του ελεγκτή, το οποίο περιέχει ως μεταβλητή τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες και ελέγχει τους παράγοντες που επηρεάζουν τις αποφάσεις των ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν πως η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών ίσως να μην είναι η κυριότερη απειλή της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

Οι Allen et al. (2002), εξετάζουν κατά πόσο η ανεξαρτησία του ελεγκτή παραμένει ανεπηρέαστη από το ποσοστό της αμοιβής των υπηρεσιών που προσφέρει και αφορούν τόσο τις ελεγκτικές όσο και τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Η ανάλυση του ζητήματος γίνεται από δύο οπτικές γωνίες, α) από τις αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες που εμφανίζει η ελεγχόμενη επιχείρηση και αφορούν την ελεγκτική εταιρία στο σύνολό της και β) από τις αμοιβές που αφορούν το συγκεκριμένο συνεργάτη της ελεγκτικής εταιρίας που διενήργησε τον έλεγχο. Επίσης κλίνουν προς τον καθορισμό συγκεκριμένων προϋποθέσεων και ρυθμίσεων οι οποίες αυξάνουν την πίεση που ασκείται στον ελεγκτή προκειμένου να μη διατηρήσει την ανεξαρτησία του. Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν οι εισηγητές της έρευνας δεν συνηγορεί υπέρ της υπονόμησης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή λόγω της οικονομικής του εξάρτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Το σημαντικότερο ίσως αποτέλεσμα που εξάγεται από τη συγκεκριμένη έρευνα είναι πως οι ελεγκτές έχουν τη διάθεση να τροποποιούν τη γνώμη τους για μία οικονομική οντότητα ανεξάρτητα από την οικονομική εξάρτηση που έχει από αυτή.

Οι DeFond, et al. (2002), παρακινούμενοι από την χρεοκοπία της Enron και τη θέσπιση νομοθεσίας από το Κογκρέσο η οποία απαγορεύει στους ελεγκτές να παρέχουν τις περισσότερες μη ελεγκτικές υπηρεσίες, εξετάζουν κατά πόσο ευσταθούν οι ανησυχίες των νομοθετικών οργάνων μέσω της σχέσης μεταξύ των αμοιβών από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες και της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Δύο είναι οι υποθέσεις

που διερευνούνται. Η πρώτη υποθέτει πως αν οι ανησυχίες των νομοθετικών οργάνων είναι δικαιολογημένες, οι αμοιβές από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες θα σχετίζονται αντιστρόφως ανάλογα με την πιθανότητα να αποφασίσει ο ελεγκτής να παρουσιάζει στην έκθεσή του γνώμη χωρίς επιφύλαξη. Η δεύτερη υποθέτει πως η συνολική αμοιβή που λαμβάνει ένας ελεγκτής από το συνδυασμό της παροχής ελεγκτικών και μη υπηρεσιών είναι και αυτή αντιστρόφως ανάλογη με την πιθανότητα να αποφασίσει ο ελεγκτής να παρουσιάζει στην έκθεσή του γνώμη χωρίς επιφύλαξη. Το δείγμα τους αποτελούνταν από 1.158 προβληματικές επιχειρήσεις διότι το πρόβλημα της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι εξέχουσας σημασίας σε αυτού του είδους τις επιχειρήσεις. Από τη διεξαγωγή της έρευνας δεν προκύπτει κανένα στοιχείο που να στηρίζει οποιαδήποτε από τις δύο υποθέσεις, συνεπώς οι αμοιβές από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες δεν επηρεάζουν αρνητικά τη διαδικασία σχηματισμού γνώμης από τον ελεγκτή. Επιπροσθέτως τα θεσμικά κίνητρα που βασίζονται στην αγορά, όπως η απώλεια της φήμης και το κόστος εμπλοκής σε δικαστικές διαμάχες εξισορροπούν την οικονομική εξάρτηση που προκύπτει από υψηλότερες αμοιβές.

Οι Frankel et al. (2002) εξετάζοντας ένα δείγμα 3074 αμερικανικών εταιριών σχετικά με το ποσοστό των αμοιβών των μη ελεγκτικών υπηρεσιών στη συνολική αμοιβή του ελεγκτή, υποθέτουν πως η πληρωμή από τους πελάτες μεγαλύτερων τέτοιων ποσοστών πιθανόν αυξάνει την άσκηση μεγαλύτερης επιρροής στους ελεγκτές, διακινδυνεύοντας την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Τα αποτελέσματα της έρευνας επιβεβαιώνουν την υπόθεση καθώς οι ελεγκτές τείνουν να είναι λιγότερο ανεξάρτητοι στην προοπτική της πληρωμής υψηλότερων αμοιβών για μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Την ίδια υπόθεση εξετάζουν και οι (Ashbaugh, et al., 2003), σε δείγμα 3170 αμερικανικών επιχειρήσεων καταλήγοντας όμως στο ακριβώς αντίθετο συμπέρασμα.

Μία ακόμα έρευνα που αφορά τη σχέση ανεξαρτησίας και μη ελεγκτικών υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε από τους Kinney, Palmrose και Scholz (2004). Σκοπός της έρευνάς τους είναι να διαπιστώσουν αν, από το 1995 έως το 2000, οι αμοιβές από μη ελεγκτικές υπηρεσίες συνδέονται με την αναδιατύπωση – αναμόρφωση των ήδη ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων. Λαμβάνουν υπ' όψη τους τόσο την υπόθεση της Επιτροπής της Κεφαλαιαγοράς και του Κογκρέσου πως υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των αμοιβών και των αναμορφώσεων, όσο και την υπόθεση πως υπάρχει

αρνητική σχέση, διότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών παρέχει στην ελεγκτική εταιρία μία πιο πλήρη πληροφόρηση η οποία αυξάνει την ποιότητα του ελέγχου και μειώνει την εκ των προτέρων πιθανότητα για αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων. Η έρευνα εστιάζει στις έξι κατηγορίες αμοιβών των επτά μεγαλύτερων ελεγκτικών εταιριών στις Η.Π.Α. Τα κύρια αποτελέσματα της έρευνας ήταν πρώτον ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των αμοιβών για το σχεδιασμό και εγκατάσταση οικονομικών πληροφοριακών συστημάτων και των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και των αναμορφώσεων, δεύτερον ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των αμοιβών για την ελεγκτική εργασία, των συσχετιζόμενων με τον έλεγχο αμοιβών και των απροσδιόριστων μη ελεγκτικών υπηρεσιών και της αναμόρφωσης των οικονομικών καταστάσεων και τρίτον ότι υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ των αμοιβών που αφορούν φορολογικές υπηρεσίες και αναμορφώσεις.

Οι Asare et al. (2005) βλέποντας το θέμα της ανεξαρτησίας από την πρώτη οπτική γωνία που αναφέρθηκε παραπάνω, πραγματοποιούν ένα πείραμα συμπεριφοράς προκειμένου να προσθέσουν και αυτοί το δικό τους συμπέρασμα στη βιβλιογραφία για την επίδραση των μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Στη συγκεκριμένη έρευνα δεν εξετάζεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή σ' ότι αφορά την αντικειμενική διενέργεια του ελέγχου αλλά στον αν θα δεχτεί έναν πελάτη προκειμένου να αυξήσει τα κέρδη του κυρίως από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες που θα προσφέρει. Οι ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα πως παρ' όλο που η ανάληψη νέου πελάτη συνεπάγεται υψηλότερα κέρδη για την ελεγκτική εταιρία, δεν δέχεται να συνεργαστεί με υψηλού κινδύνου πελάτες, ούτε παραβλέπει τον επιχειρηματικό κίνδυνο με αντάλλαγμα την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

Οι Paterson και Valencia (2011) επισημαίνουν την απουσία ερευνών που ασχολούνται με τις επιδράσεις που έχουν ατομικά τα διάφορα είδη μη ελεγκτικών υπηρεσιών στην ποιότητα των οικονομικών εκθέσεων και την ανεξαρτησία του ελεγκτή, παρ' όλο που είναι δημοσίως διαθέσιμα από το 2003, επιθυμούν με την έρευνά τους να επεκτείνουν το ερευνητικό πεδίο. Το πρώτο βήμα είναι να αμφισβητήσουν την υπόθεση πως οι επαναλαμβανόμενες και μη ελεγκτικές υπηρεσίες έχουν την ίδια σχέση με την αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα των ερευνών έδειξαν πως η συνεχόμενη παροχή

φορολογικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές είναι η μόνη μη ελεγκτική υπηρεσία που έχει αρνητική σχέση με την αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της παροχής επιπρόσθετων πληροφοριών στον ελεγκτή με αποτέλεσμα την καλύτερη ποιότητα του ελέγχου. Από την άλλη η μη επαναλαμβανόμενη παροχή φορολογικών υπηρεσιών από τον ελεγκτή έχει θετική σχέση με την αναμόρφωση. Αυτό συνεπάγεται πως πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ επαναλαμβανόμενων και μη υπηρεσιών πέραν του ελέγχου από τον ελεγκτή.

Ο Schmidt (2012), εξετάζει το ζήτημα της ανεξαρτησίας από τη σκοπιά του κατά πόσο οι διάδικοι του ελέγχου ανταποκρίνονται στη δίκη πιστεύοντας πως οι ένορκοι θα θεωρήσουν ότι τα σημαντικά ποσά των αμοιβών για μη ελεγκτικές υπηρεσίες υπονομεύουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και κατά συνέπεια ο έλεγχος είναι υποτυπώδης. Τα ευρήματα δείχνουν πως υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των ποσών για διάφορες μη ελεγκτικές υπηρεσίες και της πιθανότητας αναμόρφωσης μέσω του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

## **Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>**

### **Εμπειρική Έρευνα**

#### **4. Αντικείμενο της Έρευνας**

Το αντικείμενο της εμπειρικής έρευνας είναι η νέα ρύθμιση που ισχύει σχετικά με το φορολογικό έλεγχο των εταιριών, ο οποίος θα διενεργείται πλέον από τους ορκωτούς ελεγκτές και όχι από τους μέχρι πρότινος, αρμόδιους κρατικούς φορείς. Στη νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου, εξακολουθούν να συμμετέχουν η διοίκηση και ο λογιστής της ελεγχόμενης εταιρίας και οι αρμόδιες φορολογικές αρχές και προστίθενται η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (Ε.Λ.Τ.Ε.) και η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.). Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το Νόμο 2238/1994, «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», άρθρο 82 παράγραφος 5<sup>15</sup>, «οι ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 1969/1991, που ενεργούν, με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ. ν. 2190/1920, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο, στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.» Οι πιο πάνω διατάξεις άρχισαν να ισχύουν από τον Απρίλιο του 2010 και το 2011 με βάση την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1159/22.7.2011<sup>16</sup>, καθορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής της παραπάνω παραγράφου. Πιο συγκεκριμένα ορίστηκαν τα παρακάτω:

---

<sup>15</sup> Φ.Ε.Κ. 151/Α'/16.9.1994: «Ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 1969/1991, που ενεργούν, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο, στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.»

<sup>16</sup> [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

ε) **Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου:** Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου» αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες Α.Ε.) και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)<sup>17</sup> που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και συντάσσουν ισολογισμό με ημερομηνία 30/06/2011 και μετά. Εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο ν. 3693/2008. Τα αντικείμενα που υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο είναι συγκεκριμένα και διενεργείται με βάση το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν του ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

ε) **Περιεχόμενο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού:** Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό διακρίνεται σε δύο τμήματα, α) την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το β) «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» εκδίδεται μετά από την εκτέλεση του «Προγράμματος Ελέγχου» το οποίο αφορά τις εξής πληροφορίες και φορολογικά αντικείμενα, 1) προϋποθέσεις και περιορισμοί διενέργειας ελέγχου, 2) πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας, 3) έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, 4) έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), 5) έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), 6) έλεγχος φορολογίας ακινήτων (ΦΑΠ), 7) έλεγχος φόρου ακίνητης περιουσίας, δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) και φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992), 8) έλεγχοι τέλους χαρτοσήμου, 9) υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων, 10) μετασχηματισμοί επιχειρήσεων, 11) συναλλαγές εντός του ομίλου και 12) E – Commerce. Το «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριών» είναι αναπόσπαστο μέρος της «Ετήσιας Φορολογικής Συμμόρφωσης» και περιλαμβάνει πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρία, ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης καθώς επίσης και βεβαίωση ότι τα δεδομένα του

---

<sup>17</sup> Σύμφωνα με το νόμο Ν. 2190/1920 και το Ν. 3190/1955, οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές όταν σε δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια: α) Το σύνολο του ενεργητικού είναι μεγαλύτερο από 2,5 εκατομμύρια ευρώ, β) ο καθαρός κύκλος των εργασιών είναι μεγαλύτερος από 5 εκατομμύρια ευρώ και γ) ο μέσος όρος προσωπικού είναι μεγαλύτερος από 50 άτομα. Επίσης ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές οι εταιρίες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και ετήσιες ενοποιημένες καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΠ., όπως και υπό προϋποθέσεις τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών



φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφω τις σχετικές παρατηρήσεις.

☞ **Τύπος και ισχύς της «Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:** Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις του Πίνακα 4:

☞ **Τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία:** Τα μέρη της ελεγκτικής τεκμηρίωσης είναι α) ο αναλυτικός φάκελος τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου που πρέπει να τηρείται για κάθε «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης», β) η αναλυτική έκθεση τεκμηρίωσης, γ) το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων και γ) το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου.

☞ **Ποιοτικός έλεγχος του έργου των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων:** Ο ποιοτικός έλεγχος είναι ανεξάρτητος από τη φορολογική αρχή, διενεργείται από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχου με τη συμμετοχή των ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και αφορά τους φακέλους τεκμηρίωσης.

☞ **Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθησης των ελέγχων:** Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών είναι αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους στις εταιρίες για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό αναπτύσσοντας μια ειδική εφαρμογή παρακολούθησης των ελέγχων, που άρχισε να λειτουργεί στις 30/11/2011. Για την ενημέρωση της εφαρμογής θα πρέπει η ελεγκτική εταιρία, με την ανάληψη ενός διαχειριστικού ελέγχου που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού, να ενημερώνει ηλεκτρονικά την εφαρμογή για το γεγονός, για το Νόμιμο Ελεγκτή/ Ελεγκτικό Γραφείο στο οποίο έχει ανατεθεί ο έλεγχος και για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου.

☞ **Αμοιβές Νόμιμων Ελεγκτών/ Ελεγκτικών Γραφείων:** Οι αμοιβές για τους ελέγχους που αφορούν τη φορολογική συμμόρφωση είναι διακριτές στο Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών που εκδίδουν στην ελεγχόμενη εταιρία, προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα.

**Πίνακας 4 «Τύποι Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης»**

	Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη	Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης	Συμπέρασμα με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή Αρνητικό συμπέρασμα
<b>Πότε εκδίδεται</b>	Όταν προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις ή προκύπτουν «μη σημαντικές» παραβάσεις	Όταν προκύπτουν θέματα των οποίων η φορολογική μεταχείριση αμφισβητείται	Όταν προκύπτουν συμπεράσματα με επιφύλαξη (μη συμμόρφωση με φορολογική νομοθεσία)	Εκδίδεται όταν προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος (π.χ. όταν δεν προσκομιστούν στοιχεία) ή αρνητικό συμπέρασμα (π.χ. όταν δεν μπορούν να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις
<b>Συνέπειες</b>	Εντός 15 ημερών από την υποβολή της έκθεσης στο Υπουργείο Οικονομικών αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται α) ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις, β) ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και γ) ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Οι έλεγχοι διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές/Ελεγκτικά γραφεία της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών (π.χ. για εταιρία που κλείνει χρήση 31/12/2011 η προθεσμία λήγει 10/01/2014).	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατό να καταλογιστούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών μπορεί να ζητήσει από το Νόμιμο Ελεγκτή/ Ελεγκτικό Γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.	Εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρίας και του λογιστή – φοροτέχνη, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση.

Πηγή: Tax Alert, Οκτώβριος 2011, Ernst & Young

☞ **Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή:** Η φορολογική αρχή επιλέγει ένα δείγμα τουλάχιστον 9% από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές/ Ελεγκτικά Γραφεία για έλεγχο από το Υπουργείο Οικονομικών. Οι εταιρίες επιλέγονται με βάση τα εξής κριτήρια, α) ποιοτικά χαρακτηριστικά (π.χ. κλάδος δραστηριότητας), β) οικονομικά δεδομένα (π.χ. ακαθάριστα έσοδα, κέρδη ή ζημίες), γ) χωροταξικά και χρονικά δεδομένα (π.χ. τόπος παραγωγής και διακίνησης)

☞ **Τακτικός φορολογικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή:** Υπάρχει η δυνατότητα εκτός από τον δειγματοληπτικό έλεγχο να διενεργηθεί και τακτικός έλεγχος σε πρόσθετο αριθμό εταιριών μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από Επιτροπή. Ο έλεγχος γίνεται με βάση τα ακόλουθα στοιχεία όπως η λήψη ή έκδοση πλαστών/ εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες, παραβάσεις transfer pricing, στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας κτλ.

☞ **Πειθαρχικές Ποινές και Πρόστιμα<sup>18</sup>:** Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 3 του ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή. ( Σημ. στο άρθρο αυτό ορίζεται το ύψος των προστίμων σε περιπτώσεις προσώπων που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία ), (άρθρο 6, τελευταίο εδάφιο, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011) και Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος φορολογικής συμμόρφωσης, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από 10.000 € έως 100.000 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του ν. 3943/2011, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρεία. (άρθρο 10, παρ. 8 της

---

<sup>18</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

ΠΟΛ.1159/22.7.2011). Το πιο πάνω πρόστιμο επιβάλλεται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκει ο Νόμιμος Ελεγκτής (άρθρο 10, παρ. 9 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011). Επίσης τα πρόστιμα, με ευθύνη της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη εταιρεία, το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό Γραφείο που αφορούν και σε ότι αφορά τις Διοικητικές Ευθύνες ισχύουν οι σχετικές διατάξεις του ν. 3693/2008. (άρθρο 10, παρ. 10 και 11, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

β) Από τους ποιοτικούς ελέγχους (θα διενεργούνται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και του Υπουργείου Οικονομικών) μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των Νομίμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις. (άρθρο 7, παρ. 5 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011). Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008, το οποίο ορίζει τα εξής : «1. Οι νόμιμοι ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη. 2. Η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών του ευθυνόμενου νόμιμου ελεγκτή για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο.

#### **4.1 Σκοπός της Έρευνας**

Ο σκοπός της έρευνας είναι να εξεταστεί η γνώμη των ορκωτών ελεγκτών σχετικά με την νέα αρμοδιότητα που τους προσδίδει ο νόμος, αυτή δηλαδή του φορολογικού ελέγχου των εταιριών καθώς και η συμβολή των δύο νέων οργάνων στη διαδικασία ελέγχου, της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχου και της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Τέλος λόγω της εκτενής αναφοράς στο ζήτημα της ανεξαρτησίας στη βιβλιογραφική ανασκόπηση εξετάζεται η γνώμη των

ελεγκτών σχετικά με έναν από τους τρόπους διασφάλισης αυτής, την επιβολή προστίμων.

## **4.2 Τρόπος Διενέργειας της Έρευνας**

Η έρευνα διεξάγεται με τη μορφή ερωτηματολογίου το οποίο επισυνάπτεται στο τέλος της εργασίας. Η δομή των ερωτήσεων χωρίζεται σε δύο κατηγορίες. Η πρώτη είναι οι συνήθεις δημογραφικές ερωτήσεις σχετικά με τον ερωτώμενο και η δεύτερη είναι οι ερωτήσεις που αφορούν το αντικείμενο της έρευνας. Η μορφή των ερωτήσεων είναι κλειστού τύπου προκειμένου να είναι ευκολότερη η κωδικοποίησή τους και η στατιστική τους ανάλυση. Το ερωτηματολόγιο αποστάλθηκε με ηλεκτρονικό τρόπο (e-mail) στο σύνολο των εγγεγραμμένων στο μητρώο του Σ.Ο.Ε.Λ. ορκωτών ελεγκτών.

## **4.3 Επεξεργασία Ερωτηματολογίων**

Η επεξεργασία των απαντήσεων στο ερωτηματολόγιο της έρευνας κωδικοποιήθηκε στο πρόγραμμα του Microsoft Office, Excel και η στατιστική τους ανάλυση έγινε με τη χρήση του προγράμματος SPSS 20. Το τεστ ανεξαρτησίας που επιλέχθηκε είναι το Chi – square test ( $\chi^2$ ) και ο συντελεστής συσχέτισης εξετάστηκε με βάση τους Pearson και Spearman. Πιο αναλυτικά το  $\chi^2$  είναι ένας έλεγχος στατιστικής σημαντικότητας που χρησιμοποιείται όταν τα δεδομένα αποτελούνται μόνο από ονομαστικές (κατηγορικές) μεταβλητές. Η βασική αρχή του ελέγχου  $\chi^2$  είναι η σύγκριση των συχνοτήτων των περιπτώσεων των συμμετεχόντων στο δείγμα, με τις συχνότητες που περιμένουμε να υπάρχουν στον πληθυσμό από τον οποίο προέρχεται το δείγμα. Ο συντελεστής συσχέτισης είναι ένας δείκτης της διασποράς των δεδομένων γύρω από μία ευθεία, τη γραμμή βέλτιστης προσαρμογής. Οι συντελεστές συσχέτισης κυμαίνονται από την απόλυτη μέγιστη τιμή του 1.00 μέχρι την ελάχιστη τιμή του 0.00. Μία συσχέτιση με τιμή 1.00 σημαίνει ότι όλα τα σημεία των δεδομένων ταιριάζουν απόλυτα στην ευθεία γραμμή, ενώ μια συσχέτιση 0.00 σημαίνει ότι όλα τα δεδομένα δεν προσαρμόζονται καθόλου καλά στην ευθεία. Μερικοί συντελεστές συσχέτισης έχουν ένα αρνητικό πρόσημο μπροστά τους, όπως -1.00 ή -0.50. Το αρνητικό πρόσημο σημαίνει ότι η κλίση της προσαρμοζόμενης ευθείας του διαγράμματος διασποράς μεταξύ δύο μεταβλητών είναι αρνητική –

δηλαδή η ευθεία γραμμή δείχνει προς τα κάτω από τα αριστερά προς τα δεξιά (Howitt & Cramer, 2010).

## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>

### Εμπειρικά αποτελέσματα

#### 5. Γενικά Στατιστικά Αποτελέσματα

Το σύνολο των ερωτηματολογίων που αναλύονται είναι 56, με τους ερωτηθέντες να ποικίλουν ανάλογα με την ηλικία, την επαγγελματική εμπειρία και την εκπαίδευση. Το βέβαιο είναι πως στο σύνολό τους, εκτός τριών περιπτώσεων, συμφωνούν πως η σύνταξη του φορολογικού πιστοποιητικού από τους ορκωτούς ελεγκτές είναι μια θετική εξέλιξη για το επάγγελμά τους.

Στη συνέχεια ζητήθηκε από τους ερωτηθέντες να κρίνουν το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό α) για τη συμβολή του στη φοροδιαφυγή η οποία όπως φαίνεται από τα αποτελέσματα είναι πάρα πολύ μεγάλη, καθώς το 33,9%, συνηγορεί υπέρ αυτής της άποψης, β) για τη συμβολή του στην παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της ελεγχόμενης εταιρίας, όπου και εδώ, με ποσοστό 30,4% θεωρείται πάρα πολύ μεγάλη, γ) για τη συμβολή στην αύξηση των δημόσιων εσόδων, όπου έχουμε μια μικρή διαφοροποίηση καθώς το 37,5% θεωρεί πως θα είναι πολύ μεγάλη και όχι πάρα πολύ μεγάλη όπως στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις, δ) για τη συμβολή του στη συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων, όπου παρατηρείται και το μεγαλύτερο ποσοστό (48,2%) υπέρ της άποψης πως θα είναι πάρα πολύ μεγάλη, και ε) για τη συμβολή του στην καταχώρηση των φορολογικών αναμορφώσεων, η οποία είναι και αυτή πάρα πολύ μεγάλη με ποσοστό 46,4%.

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχου είναι από τα νέα μέρη που προστίθενται στη διαδικασία φορολογικού ελέγχου των εταιριών και στο συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο εξετάζεται η σημαντικότητα του ρόλου που θα διαδραματίσει στην ποιοτική απεικόνιση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Η απάντηση φαίνεται να είναι ενθαρρυντική καθώς το 53,6% των ερωτηθέντων απάντησαν πως ο ρόλος της θα είναι σημαντικός.

Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων αποτελεί και αυτή ένα από τα νέα μέρη στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, συνεπώς δε θα μπορούσε να μην εξεταστεί και η δική της συμβολή πρώτον στην άντληση πληροφόρησης, δεύτερον στην ευκολία επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και τρίτον στην επεξεργασία των

δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους όπου και στις τρεις περιπτώσεις η πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύει πως θα είναι καλή με ποσοστά 32,1%, 42,9% και 48,2% αντίστοιχα. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί το σχόλιο δύο ερωτηθέντων σχετικά με τη συμβολή της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Ο πρώτος ερωτώμενος δικαιολόγησε τη μη απάντησή του στην συγκεκριμένη ερώτηση επισημαίνοντας πως «Δεν είναι σε θέση ούτε αρμόδιος ένας ελεγκτής να απαντήσει στο συγκεκριμένο ερώτημα. Ενδεχομένως, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), το τεχνικό τμήμα της Epsilon που έχει σχεδιάσει το σχετικό πρόγραμμα καταχώρησης των δεδομένων των φορολογικών ελέγχων και ίσως η ΕΛΤΕ να είναι πιο αρμόδιοι στην απάντηση του συγκεκριμένου ερωτήματος.» και ο δεύτερος επισήμανε πως «Δε μπορούμε να την αξιολογήσουμε γιατί δεν έχει γίνει ακόμη επεξεργασία των δεδομένων και άντληση πληροφοριών που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους».

Τέλος, η ερώτηση για την ενίσχυση της αλήθειας και της ακρίβειας των στοιχείων που προκύπτουν από τον έλεγχο, λόγω της απόδοσης υψηλών προστίμων φαίνεται πως πραγματικά την ενισχύει καθώς το 48,2% απάντησε θετικά.

Στον παρακάτω Πίνακα 5 παρουσιάζονται αναλυτικά όλα ποσοστά των απαντήσεων κάθε ερώτησης.

**Πίνακας 5 «Στατιστικά Αποτελέσματα»**

	<b>Συχνότητα</b>	<b>Ποσοστό</b>
<b>Ερώτηση 1: Φύλλο</b>		
Άντρας	48	85,7%
Γυναίκα	8	14,3%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 2: Ηλικία</b>		
<35	6	10,7%
36 – 50	38	67,9%
>51	12	21,4%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 3: Εκπαίδευση</b>		
Πανεπ/κή εκπαίδευση	31	55,4%
Master/Διδακτορικό	25	44,6%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 4: Επαγγελματική εμπειρία</b>		
<7 χρόνια	0	0
8-15 χρόνια	19	33,9%
15-22 χρόνια	16	28,6%



>22 χρόνια	21	37,5%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 5: Εργάζεστε ως</b>		
Ελεύθερος επαγ/τίας	3	5,4%
Μέλος ελεγ/κής εταιρίας	53	94,6%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 6: Πώς κρίνετε τη νέα ρύθμιση για το φορολογικό έλεγχο των εταιριών (Α.Ε. – Ε.Π.Ε.) με την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους Ορκωτούς Ελεγκτές;</b>		
Θετικά	53	94,6%
Αρνητικά	2	3,6%
Αδιάφορο	1	1,8%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 7: Παρακαλώ αξιολογείστε τη συμβολή του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού</b>		
<i>α) για την αποφυγή της φοροδιαφυγής</i>		
Πάρα πολύ	19	33,9%
Πολύ	15	26,8%
Αρκετά	15	26,8%
Λίγο	6	10,7%
Καθόλου	1	1,8%
Σύνολο	56	100,00%
<i>β) για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της ελεγχόμενης εταιρίας</i>		
Πάρα πολύ	17	30,4%
Πολύ	14	25,0%
Αρκετά	16	28,6%
Λίγο	5	8,9%
Καθόλου	4	7,1%
Σύνολο	56	100,00%
<i>γ) για την αύξηση των δημόσιων εσόδων</i>		
Πάρα πολύ	17	30,4%
Πολύ	21	37,5%
Αρκετά	10	17,9%
Λίγο	7	12,5%
Καθόλου	1	1,8%
Σύνολο	56	100,00%
<i>δ) για την συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων</i>		
Πάρα πολύ	27	48,2%
Πολύ	17	30,4%
Αρκετά	7	12,5%

Λίγο	0	0
Καθόλου	5	8,9%
Σύνολο	56	100,00%
<i>ε) για την καταχώρηση των φορολογικών αναμορφώσεων</i>		
Πάρα πολύ	26	46,4%
Πολύ	18	32,1%
Αρκετά	7	12,5%
Λίγο	4	1,8%
Καθόλου	56	7,1%
Σύνολο		
<b>Ερώτηση 8: Τι ρόλο πιστεύεται πως θα διαδραματίσει η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) στην ποιοτική απεικόνιση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου;</b>		
Πολύ σημαντικό	12	21,4%
Σημαντικό	30	53,6%
Ουδέτερο	7	12,5%
Λίγο σημαντικό	4	7,1%
Καθόλου σημαντικό	2	3,6%
Δεν απαντήθηκε	1	1,8%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 9: Παρακαλώ αξιολογείστε την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων</b>		
<i>α) για τη συμβολή στην άντληση πληροφοριών</i>		
Άριστη	1	1,8%
Πολύ καλή	15	26,8%
Καλή	18	32,1%
Λίγο καλή	15	26,8%
Κακή	5	8,9%
Δεν απαντήθηκε	2	3,6%
Σύνολο	56	100,00%
<i>β) για την ευκολία στην επικοινωνία των εμπλεκόμενων</i>		
Άριστη	1	1,8%
Πολύ καλή	6	10,7%
Καλή	24	42,9%
Λίγο καλή	18	32,1%
Κακή	5	8,9%
Δεν απαντήθηκε	2	3,6%

Σύνολο	56	100,00%
<i>γ) στην επεξεργασία των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους</i>		
Άριστη	1	1,8%
Πολύ καλή	10	17,9%
Καλή	27	48,2%
Λίγο καλή	12	21,4%
Κακή	2	3,6%
Δεν απαντήθηκε	4	7,1%
Σύνολο	56	100,00%
<b>Ερώτηση 10: Η απόδοση υψηλών προστίμων ενισχύει την αλήθεια και ακρίβεια των στοιχείων που προκύπτουν από τον έλεγχο;</b>		
Ναι	27	48,2%
Όχι	20	35,7%
Δεν γνωρίζω	8	14,3%
Δεν απαντήθηκε	1	1,8%
Σύνολο	56	100,00%

### 5.1 Έλεγχος Ανεξαρτησίας

Όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο το τεστ ανεξαρτησίας που χρησιμοποιήθηκε είναι το Chi – square. Οι σχέσεις που ελέγχθηκαν είναι μεταξύ των δημογραφικών στοιχείων που προκύπτουν από το ερωτηματολόγιο και των ερωτήσεων που αφορούν το πιστοποιητικό. Για παράδειγμα αν υπάρχει σχέση μεταξύ της ηλικίας των ερωτηθέντων και την άποψή τους για τον αν είναι θετική η νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου, ή αν η επαγγελματική εμπειρία επηρεάζει τη γνώμη τους για τη συμβολή της Ε.Λ.Τ.Ε.. Η μηδενική υπόθεση ( $H_0$ ) που γίνεται, όπως είναι και το σύνηθες, υποθέτει πως οι μεταβλητές είναι ανεξάρτητες και η δεύτερη υπόθεση ( $H_1$ ), υποθέτει πως οι μεταβλητές είναι εξαρτημένες. Στη συγκεκριμένη έρευνα δεν βρέθηκε κάποια εξάρτηση μεταξύ των μεταβλητών που σημαίνει πως δεν είναι στατιστικά σημαντικές. Οι περισσότερες τιμές του Sig.  $\chi^2$ , που μας ενδιαφέρει να συγκρίνουμε με το επίπεδο σημαντικότητας ( $p=0,05$ ) ήταν τις περισσότερες φορές πολύ πιο υψηλές από το επιτρεπτό επίπεδο σημαντικότητας. Οι μόνες εξαιρέσεις ήταν δύο και αφορούσαν την εξάρτηση της εκπαίδευσης με την επιβολή προστίμων για την ενίσχυση της πραγματικής εικόνας των στοιχείων (Sig.  $\chi^2=0,002 < p 0.05$ ) και η εξάρτηση της εκπαίδευσης με το ρόλο της Γ.Γ.Π.Σ. στην επικοινωνία των

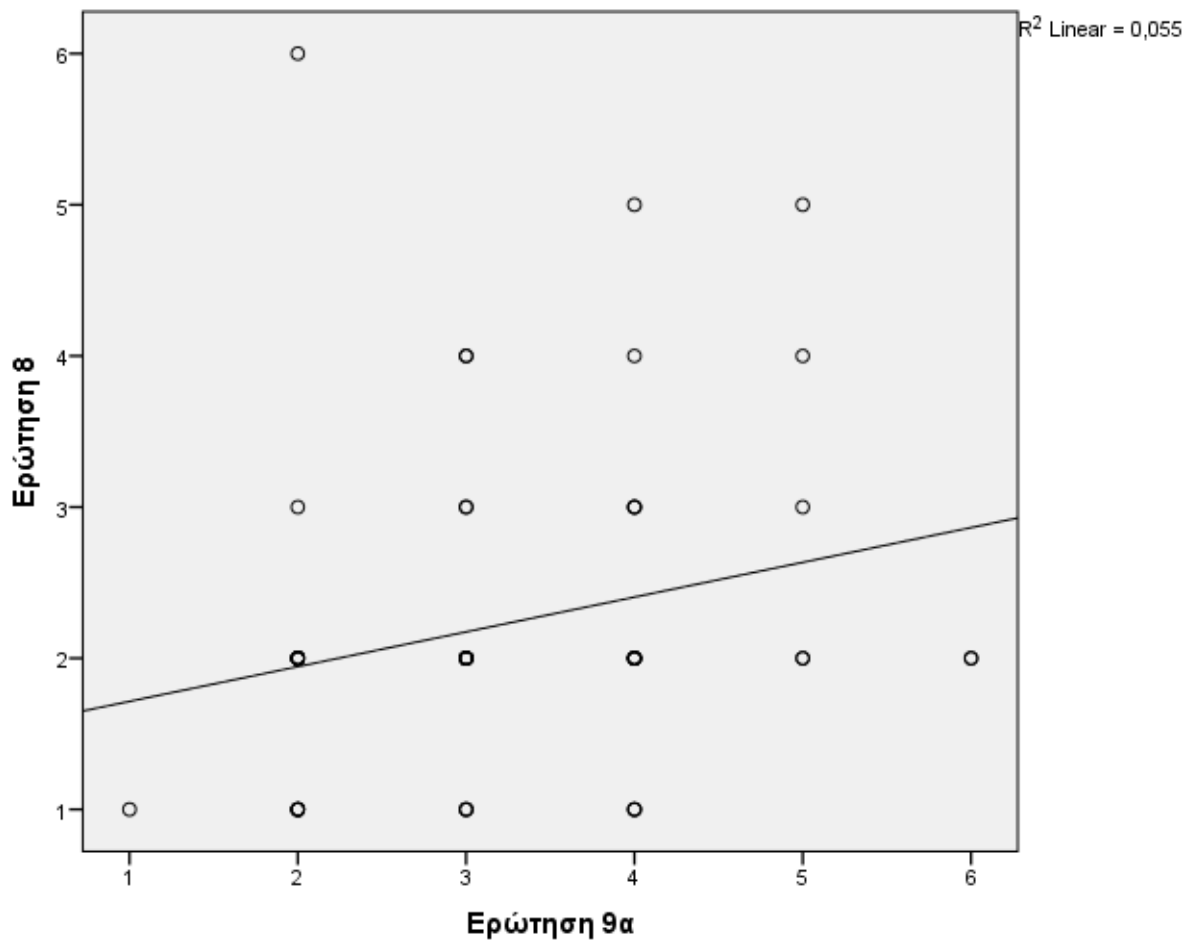
εμπλεκόμενων. Τα αποτελέσματα των ελέγχων ανεξαρτησίας φαίνονται αναλυτικά στον παρακάτω Πίνακα 6.

**Πίνακας 6 «Αποτελέσματα Ελέγχου Ανεξαρτησίας»**

Συσχετιζόμενες ερωτήσεις	Τιμή Sig. $\chi^2$	Τιμή p	Συσχετιζόμενες ερωτήσεις	Τιμή Sig. $\chi^2$	Τιμή p
2 με 6	0,231	0,005	4 με 6	0,634	0,05
3 με 6	0,658	0,005	4 με 7α)	0,048	0,05
3 με 7α)	0,142	0,05	4 με 7β)	0,311	0,05
3 με 7β)	0,074	0,05	4 με 7γ)	0,123	0,05
3 με 7γ)	0,728	0,05	4 με 7δ)	0,272	0,05
3 με 7δ)	0,371	0,05	4 με 7ε)	0,222	0,05
3 με 7ε)	0,319	0,05	4 με 8	0,123	0,05
3 με 8	0,548	0,05	4 με 9α)	0,071	0,05
3 με 9α)	0,231	0,05	4 με 9β)	0,2	0,05
3 με 9β)	0,048	0,05	4 με 9γ)	0,592	0,05
3 με 9γ)	0,483	0,05	4 με 10	0,177	0,05
3 με 10	0,002	0,05			0,05

## 5.2 Συντελεστής συσχέτισης

Όπως αναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο οι συντελεστές συσχέτισης που θα χρησιμοποιηθούν είναι οι Pearson και Spearman. Η πρώτη συσχέτιση έγινε μεταξύ των απαντήσεων για το ρόλο της Ε.Λ.Τ.Ε. και του ρόλου της Γ.Γ.Π.Σ. προκειμένου να εξεταστεί αν οι ερωτηθέντες έχουν την ίδια γνώμη για τους δύο φορείς. Η συσχέτιση γίνεται για κάθε υποερώτημα της ερώτησης 9 χωριστά. Σ' ότι αφορά το πρώτο υποερώτημα τα αποτελέσματα είναι διαφορούμενα καθώς με βάση το συντελεστή Pearson δεν υπάρχει συσχέτιση ( $\text{Sig. } \chi^2=0,82 > p=0,05$ ) ενώ με βάση το συντελεστή συσχέτισης Spearman ( $\text{Sig. } \chi^2=0,025 < p=0,05$ ) υπάρχει. Το διάγραμμα βοηθάει στην εξαγωγή ενός πιο σίγουρου αποτελέσματος. Η μεγάλη διασπορά των σημείων στο Διάγραμμα 1 δείχνει πως δεν υπάρχει υψηλή συσχέτιση.



**Διάγραμμα 1 «Συσχέτιση Ερωτήσεων 8 – 9»**

Σ' ότι αφορά το δεύτερο υποερώτημα τα αποτελέσματα είναι πιο ξεκάθαρα καθώς και οι δύο δείκτες (Pearson 0,034 – Spearman 0,010  $<p=0.05$ ) δείχνουν πως υπάρχει συσχέτιση μεταξύ της ερώτησης 8 και του δεύτερου υποερωτήματος της ερώτησης 9. Τέλος σχετικά με το τρίτο υποερώτημα και πάλι οι δύο συντελεστές συσχέτισης (Pearson 0,299 – Spearman 0,059  $>p=0.05$ ) συμφωνούν πως δεν υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ της ερώτησης 8 και του υποερωτήματος γ της ερώτησης 9.

## Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>

### Συμπεράσματα της έρευνας

Από την εμπειρική έρευνα με τη χρήση ερωτηματολογίων που διενεργήθηκε το διάστημα μεταξύ 25/09/2012 και 25/10/2012, με θέμα την έναρξη της νέας διαδικασίας φορολογικού ελέγχου των εταιριών, συμπεραίνεται πως η πλειοψηφία των ερωτηθέντων βλέπει θετικά τη νέα αυτή διαδικασία. Επιπλέον η συμβολή των δύο νέων μερών, της Επιτροπής Ελεγκτικής Τυποποίησης & Ελέγχου και της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, κρίνεται ως σημαντική και καλή αντίστοιχα, που σημαίνει πως υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης. Ενθαρρυντικό είναι το γεγονός πως , σ' ό τι αφορά τουλάχιστον τα αντικείμενα που καλύπτονται από το ερωτηματολόγιο - αποφυγή της φοροδιαφυγής, παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της ελεγχόμενης εταιρίας, αύξηση των δημόσιων εσόδων, συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων και καταχώρηση των φορολογικών αναμορφώσεων -, η γνώμη των ελεγκτών είναι πως η συμβολή του φορολογικού είναι πολύ σημαντική. Το παραπάνω συμπέρασμα βέβαια δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να υπάρχουν σημαντικά αρνητικά στοιχεία τα οποία δεν καλύπτονται από την παρούσα έρευνα. Η έστω και με ελάχιστη διαφορά θετική απάντηση στην αποφυγή υπονόμευσης της ανεξαρτησίας λόγω της επιβολής υψηλών προστίμων, ενισχύει την πιθανότητα πραγματικής απεικόνισης των στοιχείων.

Τέλος παρόλο που αναμενόταν η σχέση εξάρτηση μεταξύ κάποιων δημογραφικών μεταβλητών και των απαντήσεων που δόθηκαν σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό, δεν ήταν δυνατό να βρεθεί κάποια στατιστικά σημαντική σχέση.

## **Επίλογος**

Με τη συγγραφή της παρούσας εργασίας έγινε η προσπάθεια ανασκόπησης του ζητήματος της ελεγκτικής και συγκεκριμένα μιας κατηγορίας αυτής, του εξωτερικού ελέγχου. Το πιο σημαντικό στοιχείο για τη διενέργεια ορθών εξωτερικών ελέγχων είναι η ανεξαρτησία του υποκειμένου που διεξάγει τον έλεγχο. Η μεγαλύτερη απειλή για την ανεξαρτησία των ελεγκτών είναι η ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών στην ελεγχόμενη επιχείρηση. Η πλειοψηφία των ερευνών που παρουσιάζονται συνηγορούν υπέρ της σημαντικής εξάρτησης της ανεξαρτησίας από της μη ελεγκτικές υπηρεσίες, με αποτέλεσμα την ψευδή και ανακριβή εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Η ασυνέπεια αυτή οδηγεί σε σοβαρά προβλήματα καθώς οι αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι στην ουσία παραπλανητικές.

Η εμπειρική έρευνα που αναλύεται στην παρούσα εργασία με θέμα το φορολογικό πιστοποιητικό είχε στο σύνολό της θετικά αποτελέσματα. Αξίζει να αναφερθεί ότι είναι η πρώτη φορά που οι ελεγκτές καλούνται να διενεργήσουν φορολογικούς ελέγχους, συνεπώς η διενέργεια μιας νέας έρευνας στο μέλλον πιθανό να οδηγήσει σε διαφορετικά συμπεράσματα.

## Παράρτημα

### Ερωτηματολόγιο

#### α) Δημογραφικά στοιχεία – χαρακτηριστικά

##### 1. Φύλλο

Αντρας

Γυναίκα

##### 2. Ηλικία

<35

36-50

>51

##### 3. Εκπαίδευση

Πανεπιστημιακή εκπαίδευση

Master / Διδακτορικό

##### 4. Επαγγελματική εμπειρία

<7 χρόνια

8-15 χρόνια

15-22 χρόνια

>22 χρόνια

##### 5. Εργάζεστε ως

Ελεύθερος επαγγελματίας

Μέλος ελεγκτικής εταιρίας

#### β) Ερωτήσεις που αφορούν την έρευνα

##### 6. Πώς κρίνετε τη νέα ρύθμιση για το φορολογικό έλεγχο των εταιριών (Α.Ε. – Ε.Π.Ε.) με την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους Ορκωτούς Ελεγκτές;

Θετικά

Αρνητικά

Αδιάφορο

##### 7. Παρακαλώ αξιολογήστε τη συμβολή του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού

(1=πάρα πολύ, 2=πολύ, 3=αρκετά, 4=λίγο, 5= καθόλου)



	1	2	3	4	5
α) για την αποφυγή της φοροδιαφυγής					
β) για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της ελεγχόμενης εταιρίας					
γ) για την αύξηση των δημόσιων εσόδων					
δ) για την συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων					
ε) για την καταχώρηση των φορολογικών αναμορφώσεων					

- 8. Τι ρόλο πιστεύεται πως θα διαδραματίσει η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) στην ποιοτική απεικόνιση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου;**

Πολύ σημαντικό	Σημαντικό	Ουδέτερο	Λίγο σημαντικό	Καθόλου σημαντικό

- 9. Παρακαλώ αξιολογείστε την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων**

	Άριστη	Πολύ καλή	Καλή	Λίγο καλή	Κακή
α) για την συμβολή της στην άντληση πληροφόρησης					
β) για την ευκολία στην επικοινωνία των εμπλεκόμενων					
γ) στην επεξεργασία των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους					

- 10. Η απόδοση υψηλών προστίμων ενισχύει την αλήθεια και ακρίβεια των στοιχείων που προκύπτουν από τον έλεγχο;**

Ναι		Όχι		Δε γνωρίζω	
-----	--	-----	--	------------	--

## Βιβλιογραφία

- Accountants, I. F., 1980. Supplementary Issue. *Point No. 5*.
- Accountants, I. F., 2012. *Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements*. s.l.:s.n.
- AICPA, 1987. *Codification of Statements on Auditing Standards*, Commerce Clearing House, Inc..
- Arens, A. & Loebbecke, J., 1994. *Auditing, an integrated approach*. 6th επιμ., Prentice - Hall International, Inc.
- Asare, S., Cohen, J. & Trompeter, G., 2005. The effect of non-audit services on client risk, acceptance and staffing decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, Τόμος 24, pp. 489-520.
- Ashbaugh, H., LaFond, R. & Mayhew, B., 2003. Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review*, Τόμος 78, p. 611–639.
- Barzegar, B. & Salehi, M., 2008. Re-Emerging of Agency Problem: Some Evidence from Practicing Non-Audit Services by External Auditors. *The Icfai Journal of Audit Practice*, 5(2), pp. 55-66.
- Beattie, V. & Fearnley, S., 2002. Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. *Institute of Chartered Accountants in England & Wales*.
- Boyton, W. & Johnson, R., 2006. *Modern Auditing*. 8th επιμ., John Wiley & Sons, Inc..
- Carmichael, D., Willingham, J. & Schaller, C., 1996. *Auditing Concepts and Methods*. 6th επιμ., The McGraw-Hill Companies, Inc..
- Coates, J., 2007. The goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*, Winter, 21(1), pp. 91-116.
- Concepts, C. o. B. A., 1973. *A statement of basic auditing concepts*, American Accounting Association.

Craswell, A., 1999. Does the Provision of non-Audit Services Impair Auditor Independence?. *International Journal of Auditing*, Τόμος 3, pp. 29-40.

Craswell, A., Stokes, D. & Laughton, J., 2002. Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting & Economics*, Τόμος 33, pp. 253-275.

Davis, I., Rychtke, D. & Trompeter, G., 1993. Audit Efforts, Audit fees and the Provision of Nonaudit Services to audit clients. *The Accounting Review*, 68(1), pp. 135-150.

DeFond, M., Raghunandan, K. & Subramanyan, K., 2002. Do non audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, September, Vol.40(No. 4), pp. 1247-1274.

Dusenbury, R., Reimers, J. & Wheeler, S., 2000. The audit risk model: an empirical test for conditioned dependencies among assessed component risks. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(2), pp. 105-115.

Frankel, R., Johnson, M. & K., N., 2002. The relation between auditor's fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, Τόμος 77, pp. 71-105.

Howitt, D. & Cramer, D., 2010. *Στατιστική με το SPSS 16*. σ.λ.: Κλειδάριθμος.

ISB, I. S. B., 1999. *Standard No.1, Independence Discussions with Audit Committees*, σ.λ.: Independence Standards Board.

ISB, I. S. B., 2000. *Statements of Independence Concepts: A conceptual Framework for Auditor Independence*, New York: s.n.

Jensen, M., 1993. The modern Industrial Revolution, Exit and the Failure of Internal Control Systems. *The Journal of Finance*, July, 48(3), pp. 831-880.

Kinney, W., Palmrose, Z.-V. & Scholz, S., 2004. Auditor Independence, Non-Audit Services and Restatements: Was the U.S. Government Right?. *Journal of Accounting Research*, June, 42(3).

Knapp, M., 1985. "Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to resist Management Pressure". *The Accounting Review*, April, pp. 202-211.

Konrath, L., 1996. *Auditing concepts and applications, A risk - analysis approach*. 3rd επιμ. Minneapolis/St. Paul: West publishing company.

Libby, r., Artman, J. & Willingham, J., 1985. Process Susceptibility, Control Risk, and Audit Planning. *The Accountin Revie*, April, 60(2), pp. 212-230.

Messier, W. & Austen, L., 2000. Inherent risk and control risk assessments:evidence on the effect of pervasive and specific risk factors. *Auditing:a Journal of Practice and Theory*, 19(2), pp. 119-131.

Orren, G., 1997. *The apperance Standard on Audit Independence:What we know and what we should know?*, AICPA.

Paterson, J. & Valencia, A., 2011. The effects of recurring and nonrecurring tax, audit-related, and other nonaudit services on auditor independence. *Contemporary Accounting Research*, 28(5), pp. 1510-1536.

Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D., 2003. *Principles of External Auditing*. 2nd επιμ., John Wiley & Sons,LTD.

Rittenberg, L. & Schwieger, B., 1994. *Auditing Concepts for a changing environment*. 4th επιμ. Fort Worth: The Dryden Press.

Robertson, J., 1996. *Auditing*. 8th επιμ., Irwin.

Salehi, M., 2009. In the name of independence:with regard to practicing non-audit service by external auditors. *International Business Research*, April, Vol.2(No. 2), pp. 137-147.

Schmidt, J., 2012. Perceived auditor independence and audit litigation:The role of nonaudit services fees. *The Accounting Review*, 87(3), pp. 1033-1065.

Sharma, D. & Sidhu, J., 2001. Professionalism vs Commercialism:The Assosiation between Non-Audit Services and Audit Independence. *journal of Business Finance & Accounting*, June/July, 28(5-6), pp. 595-629.

Simunic, D., 1984. Auditing,consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*.

Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. & Raghunandan, K., 2003. Evidence of the joint determination of audit and non-audit fees. *Journal of Accounting Research*, September, 41(4), pp. 721-744.

Wines, G., 1994. Auditor Independence, Audit Qualifications and the Provision of Non-Audit Services: A note. *Accounting & Finance*, 34(1), pp. 75-86.

Αυγουλέας, Α., 2006. *Contemporary development in accounting and audit law*. Αθήνα: Law Library.

ΕΕΚ, Ε. Ε. Κ., 2002. *Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ: θεμελιώδεις αρχές*, σ.1.: Επίσημη Εφημερίδα Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Καζαντζής, Χ., 2006. *Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων*. 1η επιμ. Πειραιάς: Business Plus Α.Ε. .

Κάντζος, Κ. & Χονδράκη, Α., 2006. *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*. 2η επιμ. Αθήνα: Αθ. Σταμούλης.

Παπαδάτου, Θ., 2005. *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανώνυμων εταιριών*. Β' επιμ. Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Σακκουλα.

Παπάς, Α., 1999. *Εισαγωγή στην ελεγκτική*. Αθήνα: Γ. Μπένου.

Σαββαΐδου, Κ., 2012. *Ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών και εταιριών κατά την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού στα πλαίσια επανελέγχων*, Θεσσαλονίκη: .

Τσακλάγκανος, Α., 2008. *Ελεγκτική*. Αθήνα: Αδερφοί Κυριακίδη Α.Ε..

#### **Ιστοσελίδες**

[www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

[www.soel.gr](http://www.soel.gr)

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

[www.elte.gr](http://www.elte.gr)

[www.gge.gr](http://www.gge.gr)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.ft.com](http://www.ft.com)