



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

«Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

του

ΤΣΟΛΑΤΟΥ ΧΡΗΣΤΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΚΟΥΣΕΝΙΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2013

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	6
1.1 Γενικά.....	6
1.2 Ορισμός-Έννοια Ελεγκτικής.....	7
1.3 Ιστορική Εξέλιξη του Ελέγχου.	8
1.4 Διακρίσεις των Ελέγχων	9
1.5 Ο Ελεγκτής.....	11
1.6 Η Εξέλιξη του Ελέγχου στην Ελλάδα.....	12
1.7Ανεξάρτητοι Φορείς Ρύθμισης Ελεγκτικού Έργου.....	14
1.7.1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).	14
1.7.2 Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	18
Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΕΝΙΚΑ.....	18
2.1 Ο Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου.....	18
2.2 Ποιές Εταιρίες Υπάγονται σε Εξωτερικό Έλεγχο και ποιά τα Κριτήρια Υπαγωγής του σε αυτόν;.....	19
2.3 Το Νομικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου.....	21
2.4 Ο Εξωτερικός Ελεγκτής.....	22
2.4.1 Υποχρεώσεις Ελεγκτή.....	23
2.4.2 Τα Προσόντα του Ελεγκτή.....	24
2.4.3 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα.	24
2.4.4 Ποιοτική Επάρκεια.....	25
2.4.5 Διαγραφή από το Μητρώο.....	27
2.5 Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου.....	28
2.6 Χρησιμότητα του Εξωτερικού Ελέγχου.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	31
Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	31
3.1 Γενικά.....	31
3.3 Σκοποί Εσωτερικού Ελέγχου.....	32
3.4 Κατηγορίες Εσωτερικού Ελέγχου.....	33

3.5 Τα Χαρακτηριστικά ενός Αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	34
3.6 Η Διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου.....	36
3.7 Ο Εσωτερικός Ελεγκτής.....	37
3.8 Η Σχέση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	40
ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΚΑΙ ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	40
4.1 Γενικά.....	40
4.2 Οι Κατηγορίες των Ελεγκτικών Τεκμηρίων.....	40
4.3 Η Διαδικασία της Εξασφάλισης των Τεκμηρίων.....	43
4.4 Καταλληλότητα των Τεκμηρίων.....	44
4.5 Η Επάρκεια των Ελεγκτικών Τεκμηρίων.....	45
4.6 Φύλλα Εργασίας.....	46
4.7 Σκοποί των Φύλλων Εργασίας.....	47
4.8 Το Περιεχόμενο το Φύλλων Εργασίας.....	48
4.9 Η Διαδικασία Σύνταξης των Φύλλων Εργασίας.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	52
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ.....	52
5.1 Ελεγκτικός Κίνδυνος.....	52
5.1.1 Η Έννοια του Ελεγκτικού Κινδύνου.....	52
5.1.2 Τα Συστατικά Μέρη του Ελεγκτικού Κινδύνου.....	53
5.2 Η Ουσιαστικότητα.....	55
5.2.1 Η Εφαρμογή της Ουσιαστικότητας.....	56
5.3 Σχέση Ελεγκτικού Κινδύνου και Ουσιαστικότητας.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	58
Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.....	58
6.1 Γενικά.....	58
6.2 Αποδοχή της Ανάθεσης.....	58
6.2.1 Αξιολόγηση του ενδιαφερόμενου πελάτη.....	59
6.2.2 Εκτίμηση του γεγονότος η εταιρία να μπορεί να συμμορφωθεί με τα Ελεγκτικά πρότυπα.....	59
6.2.3 Όροι και διευθετήσεις ανάθεσης του ελέγχου.....	60
6.3 Γνώση της Ελεγχόμενης επιχείρησης.....	60
6.4 Μελέτη και Αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	61
6.4.1 Μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.....	62

6.4.2 Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	63
6.5 Προγράμματα Ελέγχου.....	64
6.6 Έλεγχοι Τεκμηρίωσης	65
6.6.1 Έλεγχος τεκμηρίωσης υπολοίπων λογαριασμών.....	65
6.6.2 Έλεγχοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	67
ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	67
7.1 Γενικά.....	67
7.3 Τα Συστατικά Στοιχεία των Εκθέσεων.....	69
7.4 Οι Κατηγορίες των Εκθέσεων με Βάση την Γνώμη του Ελεγκτή.....	71
7.4.1 Έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή....	72
Πρότυπα Ελέγχου.....	72
7.4.3 Έκθεση ελέγχου για εταιρία η οποία εφαρμόζει Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.....	75
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	77
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	79

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται την έννοια του εξωτερικού ελέγχου και γενικότερα της ελεγκτικής διαδικασίας την οποία εφαρμόζουν οι ορκωτοί ελεγκτές κατά την εκτέλεση του έργου τους.

Σκοπός της είναι να σκιαγραφήσει αναλυτικά και εμπειριστατωμένα όλα τα βήματα τα οποία ακολουθεί ένας ορκωτός ελεγκτής μέχρι το τελευταίο στάδιο του ελέγχου όπου και θα εκφέρει την άποψη του για την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης.

Αρχικά γίνεται ένας καθορισμός της γενικότερης έννοιας του ελέγχου και της εξέλιξης του στην διάρκεια των αιώνων αλλά και ο διαχωρισμός των κατηγοριών του, με σκοπό ο αναγνώστης να αποκτήσει μια πρώτη επαφή με τον κλάδο της ελεγκτικής. Ιδιαίτερη σημασία δίνεται σε θέματα τα οποία έχουν να κάνουν με τον εξωτερικό έλεγχο καθώς παρατίθενται σημαντικοί ορισμοί όπως αυτός του εξωτερικού ελεγκτή, αλλά και άλλων κανόνων και νόμων οι οποίοι έχουν άμεση σχέση με αυτών. Στη συνέχεια γίνεται μια συνοπτική παρουσίαση του εσωτερικού ελέγχου των εννοιών αυτού αλλά και της αλληλένδετης σχέσης του με την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου. Επίσης δίνεται έμφαση σε θέματα και ορισμούς όπως αυτούς των φύλλων εργασίας, των ελεγκτικών τεκμηρίων, της ουσιαστικότητας και του ελεγκτικού κινδύνου. Και τέλος γίνεται πλήρης αναφορά όλης της ελεγκτικής διαδικασίας. Δηλαδή όλα των θεμάτων τα οποία καλείται να αντιμετωπίσει ένας ορκωτός ελεγκτής από την στιγμή που θα αποδεχτεί την ανάθεση του ελέγχου και θα καταρτίσει τα προγράμματα ελέγχου μέχρι και την στιγμή όπου θα διατυπώσει εγγράφως και με τρόπο σαφή την άποψη του για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης μέσω της έκθεσης ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.

1.1 Γενικά.

Η έντονη ανάπτυξη που παρατηρείται τις τελευταίες δεκαετίες στον τομέα της οικονομίας έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία μεγάλων και σύνθετων επιχειρήσεων αλλά και οργανισμών. Κύριος σκοπός αυτών των μονάδων είναι η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων η εκπλήρωση των οποίων θα κρίνουν και την πορεία αυτών.

Σημαντικός παράγοντας για την επίτευξη των στόχων αυτών είναι η έγκαιρη και αποτελεσματική πληροφόρηση των στελεχών με τα κατάλληλα δεδομένα. Τέτοια δεδομένα, είναι οι διάφορες χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται στους άμεσα ενδιαφερόμενους όπως είναι οι μέτοχοι μιας επιχείρησης η ακόμα και οι πιστωτές ή και το δημόσιο. Η παροχή αυτών των πληροφοριών γίνεται μέσω της Λογιστικής, σκοπός της οποίας είναι συλλογή και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Παράλληλα παρουσιάζεται και το πρόβλημα της αδυναμίας των διοικούντων να παρακολουθήσουν άμεσα όλες τις ενέργειες της επιχείρησης με αποτέλεσμα να τις αναθέτουν σε κατώτερα στελέχη. Εδώ λοιπόν εμφανίζεται ο κίνδυνος παρεκκλίσεις από τον αρχικό στόχο. Ατασθαλίες, καταχρήσεις, απόκρυψη πληροφοριών και όλες εκείνες οι ενέργειες που μοναδικό σκοπό έχουν πλουτισμό, κάνουν την εμφάνιση τους.

Επομένως κρίνεται αναγκαία η ανάπτυξη ενός συνόλου κανόνων και ενεργειών μέσω των οποίων θα επέλθει η ορθή και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης-οργανισμού. Εδώ κάνει την εμφάνιση του ένας ανεξάρτητος κλάδος της λογιστικής, η Ελεγκτική. Σκοπός της οποίας είναι όχι μόνο να καλύψει τις αδυναμίες της ανθρώπινης φύσης, αλλά και να παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες για την λήψη σημαντικών αποφάσεων.

1.2 Ορισμός-Έννοια Ελεγκτικής.

Ελεγκτική όπως αναφέρει ο καθηγητής Τσακλάγκανος¹ (1987) είναι «το σύνολο των κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση»

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενο της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά την διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα.²

Μια άλλη προσέγγιση αναφέρει την ελεγκτική ως την συστηματική διαδικασία του λογιστικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνει εκτός από τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών και τον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών της επιχείρησης με την ισχύουσα νομοθεσία³.

Ενώ ένας πιο πρόσφατος ορισμός ο οποίος δίνεται από τον Καζαντζή(2006) παρουσιάζει την Ελεγκτική ως τον επιστημονικό κλάδο της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια

Αντικείμενο του ελέγχου αποτελούν⁴ :

- Ο εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών και απατών

¹ ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ(1997),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

² ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

³ ΣΙΩΤΗΣ-ΖΩΙΤΣΑΣ(2009),«ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

⁴ ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ(1997),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών.
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και της πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων .
- Υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχείρησης και διαχειριστικής απεικόνισης.
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Από την άλλη πλευρά υποκείμενο του ελέγχου αποτελεί ο ελεγκτής ο οποίος είναι επιφορτισμένος με την διενέργεια του ελέγχου στην οικονομική μονάδα.

1.3 Ιστορική Εξέλιξη του Ελέγχου.

Η αναγκαιότητα της παρακολούθησης των διάφορων καθημερινών δραστηριοτήτων αλλά και διαφάνεια που απαιτείται στον κρατικό τομέα είχε ως αποτέλεσμα να αναπτυχθούν οι πρώτες μορφές ελέγχου. Πρώτες ενδείξεις για την ύπαρξη ελέγχων συναντάμε το 3000 π.χ. στην αρχαία Βαβυλωνία. Αργότερα στην Αίγυπτο οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών, για αυτό θεσπίστηκε και ο θεσμός των «Επιστατών» για τα σιτηρά⁵. Παράλληλα υπήρχαν οι «γραφείς» οι οποίοι ήταν υπεύθυνοι για την σύνταξη εμπορικών και λογιστικών εγγραφών, αλλά και την εφαρμογή των νόμων.

Στην αρχαία Ελλάδα και συγκεκριμένα στην Αθήνα, εμφανίζεται ένα σύστημα ελέγχου των δημόσιων οικονομικών της πόλης, καθώς και ένα σύστημα

⁵ ΤΣΑΚΛΑΓΚΝΟΣ(1997)«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

παρακολούθησης και ελέγχου από το σώμα ή συνέδριο λογιστών το οποίο ήταν επιφορτισμένο με το έργο της παρακολούθησης και της επίβλεψης του κράτους. Τέλος στην εποχή του Περικλή κάθε πολίτης ήταν παράλληλα και ελεγκτής, ενώ υπήρχε και το Σώμα Ελεγκτών που καλούνταν «εύθηνι » ,και το σώμα αυτό αποτελείτο από δέκα εφόρους οι οποίοι εκλέγονταν από τον λαό και είχαν ως αρμοδιότητα τον έλεγχο των οικονομικών των αρχόντων, αφού αποχωρούσαν από το αξίωμα τους.

Κατά την διάρκεια της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας ο έλεγχος των οικονομικών γινόταν από τους «ύπατους» και οι οποίοι ασχολούνταν με την εξέταση των λογαριασμών εσόδων-εξόδων των επαρχιών, ενώ παράλληλα έκανε την πρώτη του εμφάνιση ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου, μέσω του οποίου γινόταν συλλογή των εσόδων, η έγκριση των δαπανών, ενώ όλες οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές γινόταν έπειτα από διαδικασία στην οποία συμμετείχαν και οι κοσμήτορες όπου και επέπτευν και την όλη διαδικασία.

Τέλος στην Αγγλία αλλά και στην Ιταλία υπήρξαν οι κατάλληλες συνθήκες για την ανάπτυξη του ελέγχου αλλά και της λογιστικής επιστήμης γενικά καθώς η έντονη οικονομική ανάπτυξη συνέβαλε σε αυτό. Πιο συγκεκριμένα στην Αγγλία, αναπτύχθηκε ένα σύστημα με τη βοήθεια του οποίου κατέγραφε τους φόρους που έχουν εισπραχθεί, αλλά και τα οφειλόμενα ποσά προς το στέμμα. Μεταγενέστερα παρατηρούμε πως η έλεγχοι εντάθηκαν ιδιαίτερα και συγκεκριμένα στα μοναστήρια αλλά και στις διάφορες φιλανθρωπικές οργανώσεις. Από την άλλη στην Ιταλία και συγκεκριμένα στη Πίζα έχουμε έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων, παράλληλα στην Βενετία υπήρξε επιβράβευση στους ελεγκτές σε περίπτωση εύρεσης λαθών ή απατών⁶.

1.4 Διακρίσεις των Ελέγχων .

Υπάρχουν πολλές κατηγορίες ελέγχων, καθώς κάθε εταιρία-οργανισμός διέπεται από διαφορετικούς νόμους και κανόνες αλλά και γενικά η φύση της κάθε εταιρίας είναι διαφορετική με αποτέλεσμα να απαιτούνται και διαφορετικοί έλεγχοι. Ο εκάστοτε επικεφαλής είναι αυτός που θα επιλέξει και το κατάλληλο είδος ελέγχου, το οποίο

⁶ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

και αρμόζει στις ιδιαιτερότητες του οργανισμού. Επομένως οι έλεγχοι διακρίνονται ανάλογα την διάρκεια, το εύρος, το σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή. Υπάρχουν επομένως τα παρακάτω είδη ελέγχων⁷

1. Ανάλογα με την διάρκεια τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε:
 - Μόνιμους ή διαρκείς, που διενεργούνται συνέχεια και κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης.
 - Τακτικούς ή περιοδικούς, οι οποίοι δεν είναι μεν συνεχείς, αλλά διενεργούνται κατά τακτικές χρονικές περιόδους.
 - Έκτακτους ή περιπτωσιακούς, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους.
2. Ανάλογα το εύρος του ελέγχου οι διακρίνονται σε:
 - Γενικούς, οι οποίοι επεκτείνονται σε όλη την διαχείριση μιας δοσμένης χρονικής περιόδου.
 - Ειδικούς, που έχουν ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα.
3. Ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε:
 - Προληπτικούς, που διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και έχουν ως σκοπό να προλάβουν τα πιθανά λάθη.
 - Κατασταλτικούς, οι οποίοι διενεργούνται εκ των υστέρων και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων και ανωμαλιών.
4. Ανάλογα με την ιδιότητα-πρόσωπο του ελεγκτή, διακρίνονται σε:
 - Εσωτερικούς, που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργούνται από πρόσωπα εξαρτημένα από αυτήν.
 - Εξωτερικούς, που διενεργούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν καμία σχέση ή εξάρτηση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

⁷ ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ (1997), «ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

Επίσης υπάρχει και ο διαχωρισμός των ελέγχων ανάλογα με τον τομέα⁸ τον οποίο διερευνούν και διακρίνονται σε:

- Διαχειριστικούς, οι οποίοι έχουν ως αντικείμενο τη διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας
- Διοικητικοί, που ασχολούνται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.
- Φορολογικοί, οι οποίοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

Κατά τον Καζαντζή(2006)⁹ οι έλεγχοι, με βάση το αντικείμενο του ελέγχου μπορούν να διαχωριστούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων
- Έλεγχοι Συμμόρφωσης
- Λειτουργικοί έλεγχοι
- Έλεγχοι Διοίκησης
- Έλεγχοι κοινωνικής ευθύνης
- Έλεγχοι οικονομικού εγκλήματος
- Ειδικοί έλεγχοι

Τέλος πρέπει να τονισθεί ότι υπάρχει αλληλουχία μεταξύ των διαφόρων ειδών ελέγχου και πως δεν είναι εντελώς ανεξάρτητα μεταξύ τους. Απαιτείται δε ο ιδανικός συνδυασμός αυτών, για να επιτευχθεί ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου το οποίο θα προσφέρει στους ενδιαφερόμενους τις απαραίτητες πληροφορίες για την λήψη σημαντικών αποφάσεων.

1.5 Ο Ελεγκτής.

Υπεύθυνος για την άσκηση του ελέγχου, είναι ο ελεγκτής. Ο Ελεγκτής καλείται να έχει όλες εκείνες τις απαραίτητες γνώσεις και την επαγγελματική εμπειρία τα οποία του είναι απαραίτητα για την άσκηση του ελέγχου. Καλείται να είναι ανεξάρτητος

⁸ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

⁹ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

αλλά παράλληλα να αναπτύσσει σχέσεις εμπιστοσύνης με τον ελεγχόμενο. Όπως κάθε επιστημονικό επάγγελμα έτσι και αυτό του ελεγκτή εφαρμόζει ένα κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας αλλά και συμπεριφοράς ο οποίος και αναφέρεται στους γενικότερους στόχους του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Σύμφωνα με τον κώδικα επαγγελματικής Διεθνής Ομοσπονδίας Λογιστών(IFAC) τον οποίο όλες οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να τηρούν ο ελεγκτής πρέπει να διακατέχεται από: α) ακεραιότητα, β) αντικειμενικότητα, γ) εμπιστευτικότητα δ) επαγγελματική συμπεριφορά ε) επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια στ)τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια. Επομένως κύριο γνώρισμα του ελεγκτή είναι η εκτέλεση των ελεγκτικών του καθηκόντων υποδεικνύοντας την δέουσα σοβαρότητα και ευθύνη για το δημόσιο συμφέρον.

Υπάρχουν αρκετές κατηγορίες ελεγκτών οι οποίες όμως μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις γενικές κατηγορίες οι οποίες είναι:

- **Εξωτερικοί ελεγκτές**, οι οποίοι ονομάζονται έτσι επειδή δεν ανήκουν στο ανθρώπινο δυναμικό της ελεγχόμενης επιχείρησης-οργανισμού
- **Εσωτερικοί ελεγκτές**, οι οποίοι είναι στελέχη της ελεγχόμενης εταιρίας και είναι επιφορτισμένοι με την διενέργεια ελέγχου σε αυτήν.
- **Κυβερνητικοί ελεγκτές**
- **Ελεγκτές του οικονομικού εγκλήματος.**

1.6 Η Εξέλιξη του Ελέγχου στην Ελλάδα.

Στην Ελλάδα η πρώτη προσπάθεια θεσμοθέτησης του Ελεγκτικού επαγγέλματος ξεκίνησε την περίοδο του μεσοπολέμου, όμως οι συνθήκες που επικρατούσαν εκείνη την εποχή δεν επέτρεψαν κάτι τέτοιο. Πιο συγκεκριμένα η απουσία της απαραίτητης οργάνωσης για την σύσταση ενός σώματος ελεγκτών, αλλά και ο μη προσδιορισμός των προσόντων που απαιτούνται για την άσκηση του επαγγέλματος του ελεγκτή είχε ως αποτέλεσμα να μην προχωρήσει η όλη διαδικασία..

Σύμφωνα με το νόμο 5076/1931 η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια για την σύσταση ενός Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών έγινε το 1931, αλλά και πάλι λόγω της όλης οικονομικής κατάστασης που επικρατούσε εκείνη την εποχή στην Ελλάδα η οποία επηρεάστηκε και αυτή από την παγκόσμια κρίση, όλες οι

προσπάθειες απέτυχαν. Επίσης, πάλι δεν έχουμε τον καθορισμό των προσόντων τα οποία πρέπει να διέπουν το επάγγελμα του ελεγκτή, όμως ο νόμος φρόντισε να ορίσει ότι την αμοιβή των ελεγκτών, είναι υποχρεωμένη να καταβάλει η ελεγχόμενη εταιρία αλλά και να καθορίσει ότι οι ελεγκτές εκλέγονται από την προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση για μια εταιρική χρήση.

Και φτάνουμε στη δεκαετία του 1950, όπου οικονομική ανάπτυξη και ευημερία άρχισε να επικρατεί στην χώρα, η δημιουργία σύνθετων επιχειρήσεων-οργανισμών αλλά και η ανάπτυξη πολύπλοκων οικονομικών δραστηριοτήτων είχε σαν αποτέλεσμα την ανάγκη της δημιουργίας ενός σύνθετου ελεγκτικού οργάνου το οποίο και θα ήταν εντελώς ανεξάρτητο από της διοίκησης των ελεγχόμενων επιχειρήσεων.

Έτσι η πολιτεία με το νόμο 3329/55 ίδρυσε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών¹⁰. Για την καλύτερη οργάνωση και συστηματική λειτουργία του σώματος χρησιμοποιήθηκε η επιστημονική και επαγγελματική εμπειρία δύο αλλοδαπών συμβουλών, Άγγλων ορκωτών λογιστών, για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δύο ετών. Έργο τους υπήρξε η ταχεία συγκρότηση του ΣΟΛ, η συστηματική παρακολούθηση στο επαγγελματικό έργο των Ελλήνων ορκωτών λογιστών, αλλά και η παροχή ελεγκτικών συμβουλών προς τα μέλη του.

Σκοπός του ΣΟΛ ήταν η άσκηση διαχειριστικού ελέγχου των πάσης φύσεως οικονομικών οργανισμών της χώρας. Συνεπώς η αρμοδιότητα του ΣΟΛ, θεωρητικά, ξεπερνούσε αυτή του τακτικού ελέγχου των ΑΕ. Η θέληση δηλαδή του νομοθέτη ήταν η δημιουργία στελεχών ικανών να διενεργούν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κάθε δημόσιου οργανισμού, πέρα από τον έλεγχο των ΑΕ. Οι ελεγκτές εκλέγονται από την προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση, ενώ η αμοιβή τους καθοριζόταν από το εποπτικό συμβούλιο του ΣΟΛ.

Σήμερα, και σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα 226/92, έχει δημιουργηθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών(ΣΟΕΛ) το οποίο και αποτελείται από ανεξάρτητους λογιστές, οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι σε ειδικό μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή, είναι επιφορτισμένοι δηλαδή να πραγματοποιούν την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου.

Αρμοδιότητα του ΣΟΕΛ είναι η άσκηση του τακτικού ελέγχου της

¹⁰ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων. Όργανα του σώματος είναι¹¹:

1. Το **Εποπτικό Συμβούλιο**, το οποίο αποτελείται από έξι μέλη και τον πρόεδρο που εκλέγονται από την Γενική Συνέλευση. Είναι επιφορτισμένο με τη εποπτεία του έργου των ορκωτών ελεγκτών.
2. Η Γενική Συνέλευση, η οποία από τους Ορκωτούς Λογιστές οι οποίοι και είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο, και η οποία αποτελεί το ανώτατο όργανο του σώματος και αποφασίζει επί παντός θέματος που αφορά την άσκηση και την οργάνωση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή.
3. Η Εκτελεστική Γραμματεία.
4. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο, ασχολείται με την ορθή άσκηση των επαγγελματικών καθηκόντων των ελεγκτών, την τήρηση των διαφόρων νομοθετικών διατάξεων και τον τρόπο συμπεριφοράς των ελεγκτών κατά την άσκηση του επαγγέλματος.
5. Το Επιστημονικό Συμβούλιο, είναι αρμόδιο για την επεξεργασία και τον καταρτισμό διαφόρων κανονισμών αλλά και οδηγιών και να γνωμοδοτεί για σχετικά θέματα.

Ενώ αποτελείται από τα εξής φυσικά πρόσωπα:

1. Ορκωτούς ελεγκτές,
2. Επίκουρους ορκωτούς ελεγκτές,
3. Δόκιμους ορκωτούς ελεγκτές,
4. Ασκούμενους ορκωτούς ελεγκτές.

1.7 Ανεξάρτητοι Φορείς Ρύθμισης Ελεγκτικού Έργου.

1.7.1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).

Με το νόμο 3148/2003 ιδρύθηκε στην χώρα μας νομικό πρόσωπο δικαίου με την επωνυμία Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων . Σκοπός της ΕΛΤΕ η οποία και ιδρύθηκε με κυβερνητική απόφαση ήταν να αυξήσει την υπευθυνότητα των

¹¹ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ(2005),«ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΕ»

ελεγκτών αλλά και να βελτιώσει τις προσφερόμενες υπηρεσίες από αυτούς. Βασικός σκοπός δηλαδή είναι να ενισχύσει την ορθή και νόμιμη λειτουργία των επιχειρήσεων, να εξασφαλίσει δηλαδή την διαφάνεια μέσω της λογιστικής τυποποίησης αλλά και της διασφάλισης της ποιότητας στον έλεγχο.

Αρμοδιότητες της ΕΛΤΕ είναι οι εξής¹²:

- Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και την εναρμόνιση με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.
- Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.
- Ασκεί εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Λογιστών σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του.
- Αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου της διαχείρισης του ΣΟΕΛ.
- Θεσπίζει ύστερα από εισήγηση του ΣΟΕΛ κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του έργου των ορκωτών ελεγκτών.
- Συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται από το άρθρο 7 του νόμου 2331/1995 για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες.

Η ΕΛΤΕ είναι οργανωμένη σε: α) ένα πενταμελές συμβούλιο το λεγόμενο Πενταμελές Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης το οποίο και είναι αρμόδιο για θέματα λογιστικής τυποποίησης οποία και παραπέμπονται σε αυτό από το διοικητικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ. Ασχολείται κυρίως με θέματα τα οποία έχουν σχέση με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα διάφορα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και τις όποιες τροποποίησης πρέπει να εφαρμοστούν σε αυτά, τα Διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα και τον τρόπο εφαρμογής τους από τις οικονομικές μονάδες και την έκδοση κατευθυντήριων οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. β) Το Επταμελές Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου το οποίο είναι υπεύθυνο για την διενέργεια ποιοτικού ελέγχου στους ελέγχους τους οποίους εκτελούν οι ορκωτοί λογιστές και οι ελεγκτικές

¹² ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

εταιρίες στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και αφορά την ορθή εφαρμογή των ελεγκτικών προτύπων αλλά και των κανόνων δεοντολογίας. γ) Την εκτελεστική επιτροπή η οποία και αποτελείται από τον πρόεδρο και από τους δύο αντιπροέδρους και η οποία είναι υπεύθυνη για την λήψη των κατάλληλων μέτρων τα οποία και είναι απαραίτητα για την πλήρη εφαρμογή των αποφάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου, παράλληλα μπορεί να τις ανατεθούν και άλλα καθήκοντα ύστερα από απόφαση του Δ.Σ.

Οι πόροι της ΕΛΤΕ αποτελούνται κυρίως από εισφορά ποσοστού ένα επί τοις εκατό επί των αμοιβών που τιμολογούνται από τις εταιρίες, αλλά και από κρατική επιχορήγηση σε περίπτωση μη κάλυψης το λειτουργικών εξόδων της ΕΛΤΕ. Επίσης πρέπει να επισημανθεί η συνεργασία μεταξύ της ΕΛΤΕ, της Τράπεζας της Ελλάδος, της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και του σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος με σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών για την αποτελεσματικότερη άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. Τέλος, σημαντικό είναι το έργο του Πειθαρχικού Συμβουλίου της επιτροπής το οποίο και είναι αρμόδιο για την ορθή τήρηση της ελεγκτικής νομοθεσίας αλλά και δεοντολογίας.

1.7.2 Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς¹³.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς είναι αρμόδια για την εποπτεία της εφαρμογής των διατάξεων της νομοθεσίας για την κεφαλαιαγορά. Αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ίδιους πόρους, λειτουργεί αποκλειστικά χάριν του δημοσίου συμφέροντος και απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας και διοικητικής αυτοτέλειας. Η λειτουργία της Επιτροπής δεν βαρύνει τον κρατικό προϋπολογισμό, οι δε πόροι της προέρχονται από τέλη και εισφορές που βαρύνουν τους εποπτευόμενους φορείς. Ο προϋπολογισμός της Επιτροπής συντάσσεται από το Διοικητικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς απολαύουν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, δεσμευόμενα μόνον από το νόμο και τη συνείδησή τους και δεν εκπροσωπούν τους φορείς που τους πρότειναν. Υποβάλλει έκθεση πεπραγμένων στον Πρόεδρο της Βουλής και στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Ο Πρόεδρος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

¹³ www.hcmc.gr

καλείται τουλάχιστον δύο φορές το χρόνο από την αρμόδια Επιτροπή της Βουλής, προκειμένου να την ενημερώνει για θέματα της κεφαλαιαγοράς.

Στόχος της αποτελεί η διασφάλιση της ακεραιότητας της αγοράς, ο περιορισμός του συστημικού κινδύνου, και η προστασία του επενδυτικού κοινού με την προώθηση της διαφάνειας.

Στους εποπτευόμενους φορείς περιλαμβάνονται οι Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρίες και οι Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, οι Ανώνυμες Εταιρίες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων, οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου, οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδύσεων Ακίνητης Περιουσίας και οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδυτικής Διαμεσολάβησης. Οι εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εποπτεύονται επίσης από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ως προς τη τήρηση της χρηματιστηριακής νομοθεσίας αναφορικά με τα θέματα νομιμότητας των πράξεων που συνδέονται με την προστασία των επενδυτών. Τα μέλη διοικητικών συμβουλίων και τα διευθυντικά στελέχη όλων των προαναφερόμενων φορέων υπόκεινται σε εποπτικές υποχρεώσεις προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Στους εποπτευόμενους φορείς περιλαμβάνονται επίσης οι οργανωμένες αγορές και οι φορείς εκκαθάρισης, όπως η Αγορά Αξιών Χ.Α., η Αγορά Παραγώγων Χ.Α., και η ΕΧΑΕ ως φορέας εκκαθάρισης και διακανονισμού συναλλαγών επί κινητών αξιών και επί παραγώγων αλλά και τα συστήματα αποζημίωσης επενδυτών και διασφάλισης συναλλαγών, όπως το Συνεγγυητικό Κεφάλαιο και το Επικουρικό Κεφάλαιο.

Είναι επίσης αρμόδια για την έγκριση ενημερωτικών δελτίων όσον αφορά τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού κατά τη διενέργεια δημοσίων προσφορών και την εισαγωγή κινητών αξιών σε οργανωμένη αγορά. Ακόμα επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις (επίπληξη, χρηματικό πρόστιμο, αναστολή λειτουργίας, αφαίρεση άδειας) σε εποπτευόμενα νομικά και φυσικά πρόσωπα που παραβαίνουν τη νομοθεσία για την κεφαλαιαγορά.

Ως εθνική εποπτική αρχή, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς συνάπτει διμερείς και πολυμερείς συμφωνίες με άλλες εποπτικές αρχές για την ανταλλαγή εμπιστευτικών πληροφοριών και τη συνεργασία σε θέματα της αρμοδιότητάς της. Είναι ενεργό μέλος της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Ρυθμιστικών Αρχών της Κεφαλαιαγοράς (Committee of European Securities Regulators - C.E.S.R.) και του Διεθνούς Οργανισμού Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς - IOSCO).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΕΝΙΚΑ

2.1 Ο Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου.

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ουσιαστικά η εργασία την οποία εκτελεί ένας ελεγκτής και ο οποίος έχει όλα εκείνα τα απαραίτητα προσόντα, έτσι ώστε να συλλέξει και να αξιολογήσει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία που θα τον βοηθήσουν να εκφράσει την κρίση του για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το Σώμα Ορκωτών Λογιστών αντικειμενικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου¹⁴ των οικονομικών καταστάσεων συνίσταται στην έκφραση γνώμης για το εάν οι καταστάσεις αυτές εμφανίζουν ή όχι μια ακριβοδίκαιη εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και των αποτελεσμάτων των εργασιών της κατά τη χρήση που έληξε την ίδια ημερομηνία, μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας και των ιδιαίτερων συνθηκών στην οποία λειτουργεί η επιχείρηση.

Κατά το άρθρο 16 του ΠΔ 226 του 1992, ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποβλέπει στη διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαιη την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Το άρθρο διευκρινίζει ότι η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων πρέπει να είναι ακριβοδίκαιη, δεν παρέχει όμως καμία ερμηνεία για το τι είναι δίκαιο και πώς μετριέται η ακρίβεια του.

Για να επιτύχει επομένως τον σκοπό του ελέγχου ο ελεγκτής θα πρέπει να

¹⁴ ΣΟΛ(1989), «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ Νο 1-12»

συγκεντρώσει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να τεκμηριώσει τα εξής¹⁵:

- Την ύπαρξη των στοιχείων του ισολογισμού. Υπάρχουν πράγματι τα περιουσιακά στοιχεία που αναγράφει ο ισολογισμός; Έχουν δημιουργηθεί οι σχετικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις;
- Την πληρότητα των καταχωρήσεων. Έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία όλα τα λογιστικά γεγονότα τα οποία αφορούν την επιχείρηση και έπρεπε να έχουν λογιστικοποιηθεί;
- Την αριθμητική ακρίβεια των καταχωρήσεων, των μετρήσεων και των αποτιμήσεων. Έχουν γίνει σημαντικά αριθμητικά λάθη στα βιβλία; Έχουν παραληφθεί ουσιαστικά στοιχεία κατά την απογραφή;
- Την ταξινόμηση των στοιχείων. Έχουν ταξινομηθεί σωστά τα λογιστικά γεγονότα της χρήσης;
- Την αυτοτέλεια των χρήσεων. Έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία μόνο τα γεγονότα της παρούσας χρήσης;
- Την προσαρμογή των λογαριασμών. Έχουν προσαρμοστεί σωστά τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών του ισολογισμού στα αποτελέσματα της απογραφής;
- Την ύπαρξη ενδεχομένων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Υπάρχουν πράγματι δεσμεύσεις και απαιτήσεις υπό αίρεση; Αφορούν την επιχείρηση και απεικονίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ισολογισμού;
- Τη νομιμότητα των πράξεων. Έγιναν όλες οι σημαντικές συναλλαγές και όλες οι βασικές λογιστικές εργασίες σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των σχετικών νόμων;

2.2 Ποιές Εταιρίες Υπάγονται σε Εξωτερικό Έλεγχο και ποία τα Κριτήρια Υπαγωγής του σε αυτόν¹⁶;

A)Υποχρεωτική χρήση ελεγκτών

- a) Οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου

¹⁵ ΠΑΠΑΣ(1999),«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

¹⁶ <http://www.solae.gr/>

εταιρείες διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων (άρθρο 3 § 1γ Π.Δ. 226/92).

β) Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και αυτές που το μ. κεφάλαιο, εν όλο ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

γ) Οι εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών - Ε.Π.Ε.Υ. (Ν. 2396/96).

δ) Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε.

ε) Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρείες (Ν. 2725/99).

στ) Οι εταιρείες υδρεύσεως και αποχετεύσεως (άρθρο 18 Ν. 1069/80).

ζ) Η Κτηματική Εταιρία του Δημοσίου (άρθρο 20 Ν. 973/79).

η) Οι ανώνυμες εταιρείες που υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι συνδεδεμένες μ αυτές επιχειρήσεις (άρθρο 3 1ε Π.Δ. 226/92).

Β) Προαιρετική χρησιμοποίηση ορκωτών ελεγκτών.

θ) Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20.

Πολλές ανώνυμες εταιρείες χρησιμοποιούν Ορκωτούς Ελεγκτές, παρότι δεν έχουν τέτοια υποχρέωση από το νόμο. Δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει σχετική διάταξη στο καταστατικό της εταιρείας. Απαιτείται, όμως, πάντοτε απόφαση της γενικής συνελεύσεως.

Τα όρια που επιβάλλουν την υποχρεωτική χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 του Π.Δ. 409/86, οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, εκλέγουν υποχρεωτικά τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Στην περίπτωση αυτή, έχουν τη δυνατότητα να εκλέγουν αντί για δύο, ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή. Τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με το άρθρο 52 του Ν. 3604/07, τα οποία υποχρεώνουν την ανώνυμη εταιρεία να χρησιμοποιήσει Ορκωτό Ελεγκτή, είναι, μετά τη μετατροπή των δραχμικών ποσών σε ευρώ (άρθρο 16 §§ 4 και 7 Ν. 2919/2001):

α) Σύνολο ισολογισμού 2.500.000,00 ευρώ

β) Καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000,00

γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα.

2.3 Το Νομικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου.

Όπως προαναφέραμε και σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα 226/92, έχει δημιουργηθεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών(ΣΟΕΛ), με αποτέλεσμα να απελευθερωθεί πλήρως το επάγγελμα του ελεγκτή. Δικαίωμα άσκησης του ελέγχου έχουν όλα τα νομικά και φυσικά πρόσωπα τα οποία και πληρούν τις προϋποθέσεις έτσι ώστε να γίνουν μέλη του ΣΟΕΛ.

Ιδιαίτερα σημαντική νομοθετική ρύθμιση θεωρείται η δυνατότητα που παρέχεται στους ελεγκτές να ιδρύουν ελεγκτικές εταιρίες-γραφεία, εφόσον συντρέχουν τα εξής α) τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν ελέγχους για λογαριασμό των ελεγκτικών εταιριών έχουν την ιδιότητα του ελεγκτή, β) η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της ελεγκτικής εταιρίας κατέχεται από τα νομικά ή φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν επαγγελματική άδεια, γ) η πλειοψηφία του οργάνου της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρίας ανήκει σε νομικά πρόσωπα ή φυσικά πρόσωπα που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος και δ) τα φυσικά ή νομικά αυτά πρόσωπα διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα επαγγελματικής εντιμότητας¹⁷.

Κύριο χαρακτηριστικό των ελεγκτών αλλά και των ελεγκτικών εταιριών είναι η ανεξαρτησία από την ελεγχόμενη εταιρία έτσι ώστε ο έλεγχος να εκτελεστεί ανεπηρέαστα και το έργο των ελεγκτών να είναι το αναμενόμενο. Μέλημα της ελεγκτικής εταιρίας αποτελεί η ανάπτυξη κατάλληλων διαδικασιών, με σκοπό την διασφάλιση της ανεξαρτησίας μέσω της ενημέρωσης της ελεγχόμενης εταιρίας. Χαρακτηριστικό αυτών αποτελεί η άμεση ενημέρωση από τους ελεγκτές για τυχόν αθετήσεις αλλά και η ενημέρωση των προϊσταμένων των ελεγκτικών ομάδων από την διοίκηση της ελεγκτικής εταιρίας για της αθετήσεις και τις ενέργειες που έγιναν για την αντιμετώπιση τους.

Η επιλογή της ελεγκτικής εταιρίας γίνεται από την διοίκηση της επιχείρησης η οποία επιθυμεί την διενέργεια ελέγχου των οικονομικών της καταστάσεων μέσω πρότασης την οποία και υποβάλλει σε αυτήν. Η ελεγκτική εταιρία μόλις αποδεχθεί την

¹⁷ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

ανάθεση πρέπει να γνωστοποιήσει στην επιχείρηση αλλά και στο ΣΟΕΛ το όνομα του ελεγκτή ή των ελεγκτών στους οποίους ανατέθηκε το έργο του ελέγχου και τις ώρες οι οποίες απαιτούνται για την διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας.

Παράλληλα σε ότι έχει να κάνει με την αμοιβή των ελεγκτών σύμφωνα με το νόμο 2076/92 ο οποίος αναφέρει πως η σταθμισμένη μέση ωριαία αμοιβή δε δύναται να είναι κατώτερη ποσού πενταπλάσιου του ισχύοντος ωρομισθίου ανειδίκευτου εργάτη κατά ώρα απασχολήσεως, ανά απασχολούμενο ελεγκτή κάθε βαθμίδας. Ταυτόχρονα η αμοιβή μπορεί να καθορισθεί και με συμφωνία μεταξύ των δύο μερών, δηλαδή μεταξύ του ελεγκτή-ελεγκτικής εταιρίας και της ελεγχόμενης επιχείρησης, ανάλογα τις προϋπολογισμένες ώρες διενέργειας του ελέγχου από τον ελεγκτή. Τέλος η ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να υποβάλουν στην ΕΛΤΕ αλλά και να δημοσιοποιούν στο διαδίκτυο την ετήσια έκθεση διαφάνειας, όπου και παραθέτουν πληροφορίες σχετικά με την αμοιβή.

Η διάρκεια της ελεγκτικής θητείας σύμφωνα με το νόμο 3693/08 και για λόγους επαγγελματικής ανεξαρτησίας του ελεγκτή αλλά και της ελεγκτικής εταιρίας δε μπορεί να υπερβεί τα πέντε συνεχόμενα έτη, αλλά ο ελεγκτής μπορεί να επανέλθει στην ίδια ελεγχόμενη εταιρία αφού περάσουν δύο συναπτά έτη από τον τελευταίο έλεγχο. Αντίστοιχα σε περίπτωση κύριου μετόχου ελεγκτικής εταιρίας ορίζεται σε τέσσερα συνεχόμενα έτη η ελεγκτική θητεία και η επιστροφή του σε τρία συναπτά από τον τελευταίο έλεγχο. Επίσης πρέπει να τονισθεί πως ο ελεγκτής αλλά και ο κύριος μέτοχος της ελεγκτικής εταιρίας, δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής σε μια ελεγχόμενη εταιρία αν δε παρέλθουν δύο τουλάχιστον χρόνια από τον τελευταίο έλεγχο.

2.4 Ο Εξωτερικός Ελεγκτής.

Υπεύθυνος για την διεξαγωγή του εξωτερικού ελέγχου είναι ο εξωτερικός ελεγκτής. Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι αρμόδιος για την διεξαγωγή του τακτικού ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων με την προϋπόθεση ότι διαθέτει όλα εκείνα τα απαραίτητα προσόντα αλλά και την πρέπουσα συμπεριφορά έτσι ώστε να εκτελέσει με επιτυχία το ελεγκτικό του έργο. Κύριο μέλημα του είναι να επαληθεύσει ή να διαψεύσει τους ισχυρισμούς της διοίκησης, έτσι ώστε να παράσχει στους άμεσα ενδιαφερόμενους

(δημόσιο, μετόχους, μελλοντικούς επενδυτές κ.α) τις απαραίτητες πληροφορίες.

Τα πλήρως τεκμηριωμένα πορίσματα του εξωτερικού ελέγχου, τα οποία γίνονται γνωστά στο ευρύτερο κοινό με τη δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου, συμβάλουν στην¹⁸:

- Ενίσχυση της θέσης των επιχειρήσεων ανάμεσα στους άλλους φορείς της κοινωνίας,
- Ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των οικονομικών πόρων,
- Δημιουργία ευκαιριών επένδυσης και οικονομικής ανάπτυξης καθώς ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις επιχειρηματικές μονάδες και διευρύνουν το ρόλο των αγορών του χρήματος και κεφαλαίου,
- Ανάπτυξη εκείνων των οικονομικών μονάδων που είναι οργανωμένες ορθολογικά και λειτουργούν αποδοτικά,
- Διεύρυνση της αγοράς των προϊόντων και των υπηρεσιών που προσφέρουν οι επιχειρήσεις.

Σήμερα το επάγγελμα του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικό καθώς πέρα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων συμβάλει σημαντικά στην κίνηση των κεφαλαίων γεγονός το οποίο αναγνωρίζει και η Ευρωπαϊκή Ένωση. Επομένως ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει τα απαραίτητα προσόντα, γνώσεις και ήθος έτσι ώστε να εκτελέσει με αποτελεσματικότητα το έργο του.

2.4.1 Υποχρεώσεις Ελεγκτή.

Το άρθρο 37 του νόμου 2190 αναφέρει πως υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών είναι να διεξάγουν τον τακτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, και πιο συγκεκριμένα να μπορούν να κρίνουν εάν ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της εταιρίας. Παράλληλα είναι υποχρεωμένοι να κάνουν υποδείξεις Δ.Σ. της εταιρίας αλλά και να αναφέρουν στον υπουργό εμπορίου για τυχόν παραβάσεις του νόμου. Τέλος υποχρεούνται να παρίστανται στην γενική συνέλευση των μετόχων και να δίνουν εξηγήσεις σχετικά με το εργασία την οποία έχουν εκτελέσει

¹⁸ ΠΑΠΑΣ(1999),«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

2.4.2 Τα Προσόντα του Ελεγκτή.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Προεδρικού Διατάγματος 226, ένα φυσικό πρόσωπο για να μπορεί να διοριστεί στη βαθμίδα του ασκούμενου ελεγκτή και να εγγραφεί στο μητρώο των ασκούμενων ορκωτών ελεγκτών θα πρέπει να:

- Έχει την ελληνική ιθαγένεια ή να είναι Έλληνας ομογενής ή να είναι υπήκοος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και να έχει μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα,
- Είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος της ημεδαπής ή ισότιμου της αλλοδαπής,
- Είναι απαλλαγμένος από τα διάφορα κολλήματα του διορισμού,
- Έχει ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή

Για να ανέλθει ο ελεγκτής στην ανώτερη βαθμίδα, σε αυτή δηλαδή του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο και να δώσει και να επιτύχει μια σειρά από πρακτικά και θεωρητικά θέματα τα οποία έχουν σχέση με την οικονομική, την νομική αλλά και την ελεγκτική επιστήμη. Σκοπός της κάθε βαθμίδας είναι να προσφέρει την απαραίτητη βοήθεια στον ορκωτό ελεγκτή έτσι ώστε να εκτελέσει την ελεγκτική εργασία.

2.4.3 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα.¹⁹

Κάθε ελεγκτικός φορέας και κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει να τηρεί τους ακόλουθους κανόνες, ώστε να εξασφαλίζει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του:

- Να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει οριστεί. Δεν είναι ασυμβίβαστη η παροχή υποδείξεων, που ανακύπτουν ως απόρροια των παρεχόμενων από Ορκωτό Ελεγκτή επαγγελματικών υπηρεσιών και σχετίζονται άμεσα με το ανατεθέν σ' αυτόν έργο.

¹⁹ www.soel.gr

Η παροχή πρόσθετων υπηρεσιών σε ασυνήθιστη έκταση μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

- 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.

2.4.4 Ποιοτική Επάρκεια²⁰.

²⁰ www.soel.gr

Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενη απ' αυτόν εργασία ελέγχου να ακολουθεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο, επί πέντε τουλάχιστον έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του Πιστοποιητικού ή Έκθεσης Ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία και οφείλει να παραδίδει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση για ποιοτικό έλεγχο στο προς τούτο εντεταλμένο από το Εποπτικό Συμβούλιο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. Η παράδοση αυτή γίνεται σε τόπο και σε χρόνο που ορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

- Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο ή φακέλους φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι:
 1. Κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα παραδεγμένα από το Σ.Ο.Ε.Λ. πρότυπα Ελέγχου και Εκθέσεων, καθώς και οι εκδοθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. τεχνικές οδηγίες και ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις της νομοθεσίας και του Καταστατικού, που διέπουν την ελεγχθείσα οικονομική μονάδα.
 2. Τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή Έκθεση του ελέγχου του.
- Τυχόν άρνηση ή υπαίτια καθυστέρηση παράδοσης των ζητούμενων φακέλων στο εντεταλμένο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. καταγγελλόμενη σε σχετική αναφορά του τελευταίου προς το Εποπτικό Συμβούλιο και αποδεικνυόμενη με αντίγραφο ειδοποιητηρίου εγγράφου απευθυνόμενου προς τον αρμόδιο Ορκωτό Ελεγκτή, απευθείας ή μέσω του ελεγκτικού φορέα του, παραπέμπεται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο ως σκόπιμη παράβαση κανονιστικής διάταξης.
- Τυχόν κενά ή άλλες ουσιώδεις ελλείψεις του εξεταζομένου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας καταγραφόμενα στο σχετικό πόρισμα του εντεταλμένου οργάνου ποιοτικού ελέγχου, που έχουν ως συνέπεια την αδυναμία εξαγωγής συμπεράσματος σε σχέση με τα οριζόμενα στην πιο πάνω παράγραφο 2, παραπέμπονται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η παραπομπή αυτή γίνεται μετά από γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του υπευθύνου Ορκωτού Ελεγκτή και αν συντρέχει περίπτωση, για παράβαση νόμου.

- Στο πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου, τα εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορούν να εξετάσουν και να επαληθεύσουν οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που, κατά την κρίση τους, επιδρά στην ποιότητα και τη νομιμότητα των προσφερομένων από τον Ορκωτό Ελεγκτή και τους βοηθούς του υπηρεσιών, μη αποκλειόμενης και της επιτόπου επίσκεψης των εντεταλμένων οργάνων στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθηκαν από τον Ορκωτό Ελεγκτή. Σε περίπτωση αδικαιολόγητης άρνησης μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. να παράσχει τα κατά τα άνω ζητούμενα πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες ή να διευκολύνει την επιτόπου επίσκεψη εντεταλμένου οργάνου στα γραφεία ελεγχθείσας οικονομικής μονάδας εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην πιο πάνω παρ. 3 αυτού του άρθρου.

2.4.5 Διαγραφή από το Μητρώο.

Κάθε μέλος του ΣΟΕΛ διαγράφεται από το μητρώο εφόσον:

- 1 Τιμωρηθεί πειθαρχικά με την ποινή της οριστικής παύσης ή δυο φορές με προσωρινή παύση,
- 2 Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων,
- 3 Καταδικαστεί τελεσίδικος με απόφαση ποινικού δικαστηρίου,
- 4 Υποβάλλει παραίτηση,
- 5 Συμπληρώσει το 70ο έτος της ηλικίας του.

Η διαγραφή επιβάλλεται ύστερα από απόφαση του εποπτικού συμβουλίου και δημοσιεύεται στον τύπο της πρωτεύουσας.

2.5 Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου ο εξωτερικός ελεγκτής χρησιμοποιεί συγκεκριμένη μεθοδολογία για την εκτέλεση του έργου του. Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, αυτή του οριζόντιου ή προοδευτικού ελέγχου ο ελεγκτής επιλέγει έναν συγκεκριμένο αριθμό παραστατικών τα οποία και αντιστοιχούν σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ταυτόχρονα ακολουθεί μια ροή καταχωρίσεων η οποία είναι παρόμοια με αυτή που ακολούθησε ο λογιστής της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να ελέγχει προσεκτικά:

- Όλα τα δικαιολογητικά του δείγματος για πληρότητα και νομιμότητα,
- Τη μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα δικαιολογητικά στα ημερολόγια και στα αναλυτικά καθολικά για ακρίβεια,
- Τις καταχωρήσεις στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και τη μεταφορά τους στο γενικό καθολικό για σφάλματα και παραλείψεις,
- Την κατάρτιση των ισοζυγίων και την τήρηση του βιβλίου αποθήκης για ελλείψεις και λάθη,
- Τη διαδικασία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων για νομιμότητα.

Μια άλλη μέθοδος είναι αυτή του κάθετου ή αναδρομικού ελέγχου. Στη συγκεκριμένη μέθοδο ο ελεγκτής επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ακολουθεί την αντίστροφη ροή καταχωρίσεων από αυτήν που ακολούθησε ο λογιστής της επιχείρησης και ελέγχει:

- Την ακρίβεια του οριστικού ισοζυγίου και των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών,
- Την πληρότητα του βιβλίου απογραφής και τη νομιμότητα των διαδικασιών απογραφής,
- Την ακρίβεια της μεταφοράς των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά,
- Την ύπαρξη, την πληρότητα και τη νομιμότητα των δικαιολογητικών εγγράφων που αντιστοιχούν στο δείγμα των καταχωρίσεων που επέλεξε.

Μια τρίτη²¹ μέθοδος η οποία και θεωρείται περισσότερο αξιόπιστη και ευκολότερα πραγματοποιήσιμη είναι αυτή της μεθόδου αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή που είναι στην ουσία μια αξιολόγηση της αξιοπιστίας των διαφόρων διαδικασιών της επιχείρησης, προκύπτει σε ποία σημεία μπορεί ο ελεγκτής να στηριχτεί στον εσωτερικό έλεγχο και σε ποία όχι, και ανάλογα να χειριστεί τη μορφή και την έκταση του ελέγχου των λογαριασμών.

2.6 Χρησιμότητα του Εξωτερικού Ελέγχου²².

Το κόστος του εξωτερικού ελέγχου είναι συνήθως αρκετά υψηλό για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Εκτός από τις αμοιβές των ελεγκτών, η επιχείρηση επιβαρύνεται με το κόστος των υπηρεσιών που προσφέρει το προσωπικό της στον ελεγκτή. Ποία είναι όμως τα οφέλη που αποκομίζει η επιχείρηση από τον εξωτερικό έλεγχο ώστε να δικαιολογείται το υψηλό κόστος του;

Η επιχείρηση ωφελείται πολλαπλώς από τον εξωτερικό έλεγχο, καθώς:

- Εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού της συστήματος, καθώς αξιολογείται από ανεξάρτητο ελεγκτή.
- Αποκτούν νομιμότητα οι λογιστικές καταστάσεις της,
- Βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της, καθώς αξιολογείται από ανεξάρτητο ελεγκτή,
- Αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων όταν συνοδεύονται από το πιστοποιητικό ελέγχου,
- Διευκολύνεται η εκ μέρους της άντλησης κεφαλαίων αφού ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής αντιμετωπίζει μικρότερο κίνδυνο,
- Διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου των βιβλίων της επειδή ο εφοριακός-ελεγκτής περιορίζει την έκταση και το χρόνο του ελέγχου του, όταν γνωρίζει ότι έχει προηγηθεί ο εξωτερικός ελεγκτής

²¹ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ(2005),«ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΕ»

²² ΠΑΠΑΣ(1999),«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

- Ενισχύεται ή αποδυναμώνεται η θέση των οικονομικών στελεχών της έναντι των μετόχων ανάλογα με τα πορίσματα του ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Γενικά.

Όπως προαναφέραμε και στο προηγούμενο κεφάλαιο μια από τις μεθόδους του εξωτερικού ελέγχου είναι αυτή της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 226 ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να μελετήσει και να αξιολογήσει αποτελεσματικά τα λογιστικά συστήματα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας στα οποία και θα στηριχτεί για την εκτέλεση του ελεγκτικού του έργου.

Το εσωτερικό σύστημα ελέγχου βοηθάει ουσιαστικά στην καλύτερη αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού αλλά και των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα με τον όρο εσωτερικός έλεγχος, δεν εννοούμε όλες εκείνες τις διαδικασίες και τα μέτρα τα οποία θα λάβει η επιχείρηση έτσι ώστε να αποτρέψει τυχόν καταχρήσεις από την πλευρά των στελεχών της αλλά την προσπάθεια της να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της. Επομένως εύκολα διαπιστώνουμε πως ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό παράγοντα της ελεγκτικής διαδικασίας.

Ενώ έχει μεγαλύτερη εφαρμογή στις μεγάλες και ιδιαίτερα οργανωμένες επιχειρήσεις, τα τελευταία χρόνια και λόγω των οικονομικών συνθηκών αλλά και της προσπάθειας των επιχειρήσεων να προστατέψουν τα περιουσιακά τους στοιχεία, βλέπουμε πως βρίσκει εφαρμογή και αναπτύσσεται ιδιαίτερα και σε επιχειρήσεις μικρότερου μεγέθους.

3.2 Ορισμός του Εσωτερικού Ελέγχου.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο των Αμερικάνων Ορκωτών Λογιστών, εσωτερικό έλεγχο αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης και όλες οι συντονισμένες προσπάθειες, μέθοδοι και μέτρα που υιοθετούνται εντός μίας επιχείρησης, για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών στοιχείων της στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραφμένης επιχειρηματικής πολιτικής.

Αντίθετα η Επιτροπή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως το σύνολο των μεθόδων, διαδικασιών και πολιτικών τα οποία τα εφαρμόζει η οικονομική μονάδα μέσα στα πλαίσια της κατάλληλης οργανωτικής δομής για να διασφαλίσει την ομαλή και αποδοτική λειτουργία της. Το πλέγμα αυτό των πολιτικών και των μέτρων ελέγχου καλύπτει όλες τις δραστηριότητες λειτουργικές και μη λειτουργικές.

Υπεύθυνη για την οργάνωση και την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου είναι η διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης η οποία και στη συνέχεια αναθέτει το έργο εκτέλεσης του σε υπαλλήλους οι οποίοι είναι της απολύτου εμπιστοσύνης ή στους εσωτερικούς ελεγκτές.

3.3 Σκοποί Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στην πιο αποτελεσματική διοίκηση της επιχείρησης. Σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν:²³

1. Στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού και του κοινού της επιχείρησης,
2. Στην πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων,
3. Στη συνεχή ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής από το προσωπικό των εντολών της διοίκησης,
4. Στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης,

²³ ΠΑΠΑΣ(1999), «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

5. Στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης προς τους νόμους που διέπουν τη λειτουργία της επιχείρησης (πχ κατώτατα ημερομίσθια, απόδοση Φ.Π.Α, ασφάλιση προσωπικού)

Επομένως προκύπτει ότι βασικός σκοπός του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθήσει να επιτύχει με τον αποδοτικότερο και αποτελεσματικότερο τρόπο η επιχείρηση τους αντικειμενικούς της σκοπούς.

3.4 Κατηγορίες Εσωτερικού Ελέγχου.

Υπάρχουν δύο γενικές κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου οι διοικητικοί και οι λογιστικοί έλεγχοι.

Οι διοικητικοί έλεγχοι δεν έχουν σαν στόχο τις οικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να μην ενδιαφέρουν άμεσα τους ορκωτούς ελεγκτές. Αντικείμενο το διοικητικών ελέγχων αποτελούν το σχέδιο οργάνωσης της επιχείρησης, δηλαδή όλες εκείνες τις απαραίτητες οδηγίες, πολιτικές και κανονισμούς που απαιτούνται για την διενέργεια συναλλαγών και τη λήψη αποφάσεων. Επομένως οι διοικητικοί έλεγχοι αποσκοπούν στην άμεση αύξηση της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης και στην επίβλεψη των στόχων της επιχείρησης. Αποβλέπουν δηλαδή στην σωστή εφαρμογή όλων των αρχών και διαδικασιών της επιστήμης της Διοίκησης των Επιχειρήσεων. Παράδειγμα ενός διοικητικού ελέγχου είναι για παράδειγμα η αλλαγή των κριτηρίων για την πρόσληψη προσωπικού.

Αντίθετα οι λογιστικοί έλεγχοι²⁴ περιλαμβάνουν τις μεθόδους, τις διαδικασίες, τις τεχνικές και το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης, και στοχεύουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων στην ακρίβεια και στην αξιοπιστία των πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Οι λογιστικοί έλεγχοι είναι σχεδιασμένοι για να παρέχουν τη λογική βεβαιότητα ότι:

- Οι συναλλαγές εκτελούνται, σύμφωνα με τη γενική ή ειδική εξουσιοδότηση της διοίκησης.

²⁴ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

- Οι συναλλαγές καταχωρούνται κατά τρόπο που να επιτρέπει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές αρχές της λογιστικής ή με οποιαδήποτε άλλα κριτήρια που εφαρμόζονται σε τέτοιες καταστάσεις και να αποδίδουν την ευθύνη χειρισμών των περιουσιακών στοιχείων.
- Η πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία επιτρέπεται μόνο σύμφωνα με εξουσιοδότηση της διοίκησης.
- Οι λογιστικές εγγραφές που καταχωρήθηκαν και αφορούν περιουσιακά στοιχεία συγκρίνονται με τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία κατά λογικά διαστήματα και σε περίπτωση διαπίστωσης αποκλίσεων, πραγματοποιούνται οι κατάλληλες ενέργειες.

3.5 Τα Χαρακτηριστικά ενός Αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Κάθε επιχείρηση ασκεί το δικό της σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η ανάπτυξη του οποίου βασίζεται σε συγκεκριμένους παράγοντες που έχουν να κάνουν με το μέγεθος, τη φύση των εργασιών της επιχείρησης, την οργανωτική της διάρθρωση και τους αντικειμενικούς της στόχους.

Ένα ικανοποιητικό όμως σύστημα εσωτερικού ελέγχου όμως είναι αναγκαίο να αποτελείται από τα εξής χαρακτηριστικά:

1. Ένα καλά μελετημένο οργανωτικό σχέδιο το οποίο εξαρτάται από την φύση των εργασιών της επιχείρησης. Κατά την αξιολόγηση του από τους εσωτερικούς ελεγκτές λαμβάνεται υπόψη κατά πόσο οργανωτικό σχέδιο μπορεί να συμβάλει στην αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και παράλληλα να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης αλλά και η προστασία των περιουσιακών της στοιχείων. Επίσης πρέπει να τονιστεί ότι απαιτείται ανεξαρτησία των διαφόρων υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου αλλά και καλή οργανωτική δομή.

2. Σύστημα εξουσιοδότησης, αρμοδιοτήτων και ευθυνών όπου ο καταμερισμός των αρμοδιοτήτων αλλά και των εξουσιών είναι απαραίτητος. Δηλαδή όσο χαμηλότερα φτάνει αυτή εκχώρηση των αρμοδιοτήτων τόσο πιο εύκολη είναι η λειτουργία της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο και ασχολείται με τα χρηματικά διαθέσιμα μια επιχείρησης προβλέπει ότι όλες οι ενέργειες οι οποίες εκτελούνται και έχουν σχέση με αυτό πραγματοποιούνται από διαφορετικά άτομα τα οποία και είναι υπεύθυνα για τις ενέργειες τους. Έτσι το σύστημα εξασφαλίζει ότι οι συναλλαγές έχουν εκτελεστεί και έχουν καταχωρηθεί σωστά.
3. Λογιστική διάρθρωση , δηλαδή η ύπαρξη ενός καλά οργανωμένου λογιστικού συστήματος το οποίο και πρέπει να αποτελείται:
 - από ένα διάγραμμα λογαριασμών το οποίο περιλαμβάνει όλους τους λογαριασμούς τους οποίους χρησιμοποιεί η επιχείρηση,
 - Εγχειρίδιο λογιστικών στόχων και διαδικασιών όπου εμφανίζονται οι λογιστικές μέθοδοι και τεχνικές τις οποίες ακολουθεί η επιχείρηση για την παρουσίαση των λογιστικών της δεδομένων
 - Περιγραφή θέσεων, όπου γίνεται η πλήρης περιγραφή κάθε θέσης ξεχωριστά αλλά και του ρόλου της θέσης στην επιχείρηση, έτσι επιτυγχάνεται ο καθορισμός των αρμοδιοτήτων και των εξουσιών
 - Πρωτοβάθμιους λογαριασμούς ελέγχου οι οποίοι είναι λογαριασμοί του Γενικού Καθολικού και απαιτούν την ύπαρξη αναλυτικών καθολικών για την παρακολούθηση τους. Στο τέλος κάποιου συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος γίνεται η συμφωνία των υπολοίπων
 - Αριθμημένα εσωτερικά έγγραφα τα οποία και αριθμούνται κατά αύξοντα αριθμό έτσι ώστε να μπορούν ελέγχονται
 - Έλεγχος εισερχομένων στοιχείων και της διαδικασίας επεξεργασίας αυτών, απαιτείται άμεσος έλεγχος των στοιχείων και η κατάλληλη ταξινόμηση τους αφού πρώτα πρωτοκολληθούν
4. Σύγχρονη πολιτική προσωπικού η οποία είναι απαραίτητη για την επιτυχία οποιουδήποτε συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Εκτελούνται δηλαδή κατάλληλες διαδικασίες και οι οποίες και αφορούν τον τρόπο επιλογής και πρόσληψης του προσωπικού, την επίβλεψη του προσωπικού κατά την

εκτέλεση της εργασίας και τέλος την επιμόρφωση του προσωπικού η οποία και είναι απαραίτητη για την αποτελεσματικότερη άσκηση των καθηκόντων.

5. Κατάλληλο και αποτελεσματικό προσωπικό εσωτερικού ελέγχου το οποίο όπως και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υπάγονται κατευθείαν στην διοίκηση της επιχείρησης. Το προσωπικό του τμήματος αυτού είναι υπεύθυνο για την επιτυχία της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Απαραίτητη δε θεωρείται η ανεξαρτησία του.
6. Επιτροπή ελέγχου η οποία σε συνεργασία με τον ορκωτό ελεγκτή θα καθορίσουν τον σκοπό και τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, Ιεραρχικά βρίσκεται κάτω από το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης. Και είναι αρμόδιο πέρα από την συνεργασία με τον ορκωτό ελεγκτή και για την επιλογή του. Τέλος πρέπει να τονιστεί ότι είναι απαραίτητη η επαφή της επιτροπής με τους υπαλλήλους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, με σκοπό την διευκόλυνση της άσκησης του εσωτερικού ελέγχου.

3.6 Η Διαδικασία του Εσωτερικού Ελέγχου.

Η πραγματοποίηση και η ολοκλήρωση του εσωτερικού ελέγχου απαιτεί τον σχεδιασμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση των πληροφοριών οι οποίες έχουν συγκεντρωθεί με σκοπό να γίνει η εξαγωγή, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων καθώς και ο έλεγχος συμμόρφωσης ως προς τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν. Πιο συγκεκριμένα²⁵:

- Σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου. Ο εσωτερικός ελεγκτής, σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 410 πρέπει πριν από την διενέργεια κάθε ελέγχου, να συντάσσει τεκμηριωμένο πρόγραμμα αυτού. Ουσιαστικά, μέσα από το πρόγραμμα ελέγχου θέτει τους αντικειμενικούς του στόχους, οριοθετεί την έκτασή του, προσδιορίζει τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου, αλλά και καταγραφής των αποτελεσμάτων.
- Αξιολόγηση της λαμβανόμενης πληροφόρησης. Ο εσωτερικός έλεγχος σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 420, συλλέγει, αναλύει, ερμηνεύει

²⁵ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

και ταξινομεί τις παρεχόμενες σε αυτόν πληροφορίες, με σκοπό να τεκμηριώσει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

- Κοινοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου. Τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιούνται στην διοίκηση της εταιρίας με την υποβολή της έκθεσης ελέγχου. Πριν από την υποβολή της τελικής έκθεσης, οι ελεγκτές οφείλουν να συζητούν τα ευρήματα του ελέγχου τους με την διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται γραπτώς και υπογεγραμμένη.
- Έλεγχοι συμμόρφωσης. Ο εσωτερικός ελεγκτής διενεργεί επιβεβαιωτικούς ελέγχους, για να διαπιστώσει κατά πόσο οι εμπλεκόμενοι έχουν συμμορφωθεί με τις υποδείξεις των παρατηρήσεων που προέκυψαν από τον έλεγχο του.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου όμως μπορεί και να παρουσιάζει και αδυναμίες, οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την αποτελεσματικότητά του. Πιο συγκεκριμένα η ανάπτυξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου απαιτεί μεγάλο κόστος. Επομένως θα πρέπει το σύνολο των ωφελειών που προκύπτουν από ένα τέτοιο σύστημα να είναι περισσότερες από τα συνολικά κόστη.

Επίσης πολλές από τις αρχές ενός εσωτερικού συστήματος το οποίο και βασίζεται κυρίως σε ανθρώπους μπορεί να καταπατηθούν. Τέλος θα πρέπει να τονισθεί και ο παράγοντας του ανθρώπινου λάθους καθώς απροσεξίες, αβλεψίες μειώνουν την αποτελεσματικότητά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

3.7 Ο Εσωτερικός Ελεγκτής.

Αρμόδιος για την εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου είναι ο εσωτερικός ελεγκτής. Σε αντίθεση με τον εξωτερικό ελεγκτή ο οποίος είναι ανεξάρτητος, ο εσωτερικός είναι υπάλληλος της επιχείρησης. Η θέση του στην ιεραρχία διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση και εξαρτάται από την σπουδαιότητα που δίνει η καθεμία στην διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, συνήθως όμως κατέχει υψηλή θέση. Κύρια χαρακτηριστικά του είναι ότι αποτελεί ένα άτομο έμπιστο το οποίο έχει τις απαραίτητες γνώσεις και ικανότητες έτσι ώστε να εκτελέσει αποτελεσματικά το ελεγκτικό έργο. Πρέπει επίσης να τονισθεί πως όπως οι εξωτερικοί ελεγκτές έτσι και οι εσωτερικοί καλούνται να συμμορφώνονται με συγκεκριμένα επαγγελματικά πρότυπα συμπεριφοράς αλλά και

κώδικες δεοντολογίας. Έχουν επίσης την προσωπική ευθύνη για την συνεχή τους εκπαίδευση προκειμένου να διατηρήσουν την επαγγελματική τους επάρκεια. Να ενημερώνονται γενικά για τυχόν εξελίξεις σε πρότυπα, διαδικασίες και τεχνικές του εσωτερικού ελέγχου. Πρέπει να τονιστεί επίσης ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι επιδέξιοι στις σχέσεις τους με τους ανθρώπους και στην επικοινωνία με αυτούς.

Ο εσωτερικός ελεγκτής προσπαθεί με την ελεγκτική του εργασία να εξακριβώσει εάν:

- Το προσωπικό της επιχείρησης ακολουθεί τα μέτρα και τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που καθιέρωσε η διοίκηση,
- Τα οφέλη από την εφαρμογή των μέτρων και των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου υπερβαίνουν το αντίστοιχο συνολικό κόστος,
- Οι αδυναμίες και οι ελλείψεις που παρουσιάζει ο εσωτερικός έλεγχος θεωρούνται σημαντικές,
- Το λογιστικό σύστημα λειτουργεί ορθολογικά και οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι αξιόπιστες.

3.8 Η Σχέση Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.

Υπάρχει μια αλληλένδετη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου καθώς η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου βοηθά σημαντικά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα όσο πιο ανεπτυγμένος και ισχυρός είναι ο εσωτερικός έλεγχος τόσο πιο περιορισμένη θα είναι η έκταση του εξωτερικού ελέγχου.

Σημαντική είναι επίσης η βοήθεια που προσφέρει ο εξωτερικός ελεγκτής στο σχεδιασμό ενός επαρκούς συστήματος εξωτερικού ελέγχου²⁶. Η συμβολή μπορεί να είναι είτε έμμεση είτε άμεση. Στην πρώτη περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής ενημερώνει τον εσωτερικό ελεγκτή για τις ελλείψεις και τις αδυναμίες καθώς αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου το οποίο και αποτελεί τμήμα της ελεγκτικής διαδικασίας. Στην δεύτερη περίπτωση ο εσωτερικός ελεγκτής ο

²⁶ ΠΑΠΑΣ(1999), «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

οποίος γνωρίζει πως θα αξιολογηθεί από ένα ανεξάρτητο και έμπειρο επαγγελματία καταβάλει κάθε δυνατή προσπάθεια έτσι ώστε το έργο του να θεωρηθεί πετυχημένο και να κριθεί θετικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΚΑΙ ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

4.1 Γενικά.

Αντικειμενικός στόχος του ορκωτού ελεγκτή όπως έχουμε διατυπώσει, είναι να πεισθεί εάν οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας την οποία ελέγχει, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα έτσι ώστε να μπορέσει να εκφράσει μια ασφαλής και εμπειστατωμένη γνώμη στο τέλος του ελέγχου. Ο ελεγκτής οφείλει λοιπόν να συγκεντρώσει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες αλλά και όλο το απαραίτητο υλικό που θα τον επιτρέψει να τεκμηριώσει την γνώμη του.

Σύμφωνα με το τρίτο από τα πρότυπα της ελεγκτικής εργασίας το υλικό αυτό εξασφαλίζεται με την συλλογή την ταξινόμηση την ανάλυση και την αποτελεσματική αξιοποίηση των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Σύμφωνα με τον καθηγητή Παπά με την εξασφάλιση των επαρκών και κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων, ο ελεγκτής είναι σε θέση να α) επιτύχει σημαντική μείωση του βαθμού του ελεγκτικού κινδύνου, β) αντικρούσει οποιαδήποτε κατηγορία εις βάρος του για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του και γ) αποδείξει ότι ακολούθησε πίστα κατά τη διενέργεια του ελέγχου τα πρότυπα της ελεγκτικής.

Τα ελεγκτικά τεκμήρια μετά την συγκέντρωσή τους μεταφέρονται στα φύλλα εργασίας του ελεγκτή. Επομένως τα τεκμήρια αποτελούν βασικό περιεχόμενο των φύλλων εργασίας. Αυτά εμπεριέχουν όλες εκείνες της πληροφορίες και τις παρατηρήσεις οι οποίες είναι απαραίτητες έτσι ώστε ο ελεγκτής να εξάγει τα απαραίτητα συμπεράσματα του ελέγχου.

4.2 Οι Κατηγορίες των Ελεγκτικών Τεκμηρίων.

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 500 ελεγκτικό τεκμήριο είναι η πληροφόρηση η οποία συλλέγει ο ελεγκτής, έτσι ώστε να καταλήξει σε

συμπεράσματα πάνω στα οποία βασίζεται η ελεγκτική του γνώμη. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τα πρωτογενή περιλαμβάνουν τα πρωτογενή δικαιολογητικά στοιχεία και τις λογιστικές εγγραφές με τα οποία καταρτίστηκαν οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και όλες τις διαθέσιμες επιβεβαιωτικές πληροφορίες τις οποίες συνέλεξε ο ελεγκτής από άλλες πηγές.

Κύριο μέλημα του ελεγκτή αρχικά είναι να συγκεντρώσει τα απαραίτητα στοιχεία και δεδομένα τα οποία θα τον βοηθήσουν στην εκτέλεση του έργου του, δηλαδή στην τεκμηρίωση των ελεγκτικών πορισμάτων. Τα στοιχεία αυτά είναι πολυπληθή και ανομοιογενή απαιτείται λοιπόν αφού πρώτα συγκεντρωθούν και αναλυθούν να ταξινομηθούν έτσι ώστε να αξιοποιηθούν ευκολότερα από τον ελεγκτή.

Πιο συγκεκριμένα οι κατηγορίες δεδομένων από τις οποίες συλλέγονται τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι:

- **λογιστικά βιβλία:** Είναι τα ημερολόγια, τα καθολικά, τα μητρώα των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τα οποία και απεικονίζουν το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Τα λογιστικά βιβλία βοηθάνε τον ελεγκτή να μπορέσει να διαπιστώσει εάν έχουν λογιστικοποιηθεί σωστά όλες η συναλλαγές της επιχείρησης, εάν όλες οι πληροφορίες από τα ημερολόγια έχουν μεταφερθεί στα γενικά και αναλυτικά καθολικά της επιχείρησης και τέλος εάν πληροφορίες αυτές παρουσιάζονται ορθά στις καταστάσεις τέλους χρήσης. Ουσιαστικά η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.
- **εσωτερικός έλεγχος:** Ένα αποτελεσματικό και καλά οργανωμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να προσφέρει αξιόπιστες και σημαντικές πληροφορίες για την συγκέντρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων που χρειάζεται ο ελεγκτής. Ακόμα μπορεί να προσδιοριστεί η πιθανότητα για τυχόν σφάλματα και παραλήψεις κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
- **υπολογιστικές εργασίες:** Οι υπολογιστικές εργασίες τις οποίες εκτελεί ο ορκωτός ελεγκτής κατά την διάρκεια διενέργειας του έλεγχου ή ακόμα και οι υπολογισμοί που εκτελούν οι λογιστές της επιχείρησης κατά την εκτέλεση της εργασίας τους μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία. Τέτοια για παράδειγμα είναι οι υπολογισμοί του ποσού των αποσβέσεων των παγίων της επιχείρησης ή υπολογισμοί των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

- **αλληλογραφία της ελεγχόμενης μονάδας :** Η ελεγχόμενη εταιρία κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης των δραστηριοτήτων οι οποίες έχουν σχέση με τις συναλλαγές της έρχεται σε επαφή μέσω αλληλογραφίας. Η αλληλογραφία αυτή αποτελεί αξιόπιστο αποδεικτικό στοιχείο επειδή προωθούνται στον ελεγκτή χωρίς την μεσολάβηση της εταιρίας. Σχετίζεται με επιστολές της ελεγχόμενης εταιρίας προς πελάτες για την επιβεβαίωση των οφειλών τους ή με επιστολές από προμηθευτές για την επιβεβαίωση των υπολοίπων της ελεγχόμενης μονάδας.
- **αριθμοδείκτες-ισοζύγια:** Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να μελετήσει τους αριθμοδείκτες της επιχείρησης. Έπειτα από την μελέτη τους εάν τα μεγέθη τα οποία προκύπτουν δε θεωρούνται εύλογα τότε ο ελεγκτής πρέπει να ερευνήσει τυχόν αποκλίσεις και να αναζητήσει τα αίτια ύπαρξης αυτών. Επίσης πρέπει να ελέγξει τα υπόλοιπα των διαφόρων ισοζυγίων της επιχείρησης και να τα συγκρίνει με τα αντίστοιχα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης για να εντοπίσει τυχόν μεταβολές η οποίες μπορεί και να είναι υπερβολικές.
- **φυσικά αποδεικτικά στοιχεία:** Ουσιαστικά αποτελούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και τα οποία προκύπτουν έπειτα από έρευνα ή απογραφή. Σκοπός της διενέργειας της απογραφής είναι να διαπιστώσει ο ελεγκτής εάν τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν στην εταιρία. Την ύπαρξη του περιουσιακού στοιχείου δηλώνουν οι ιδιότητες της ποιότητας και της ποσότητας. Η ποσότητα του περιουσιακού στοιχείου διαπιστώνεται ύστερα από φυσική παρατήρηση του ελεγκτή, ενώ η ποιότητα ύστερα από εξειδικευμένη ελεγκτική διαδικασία και απαιτείται η παρουσία συνήθως ειδικού πραγματογνώμονα.
- **Συνεντεύξεις-παρατηρήσεις:** Ο ελεγκτής κατά την διάρκεια του ελεγκτικού του έργου υποβάλλουν σε συνέντευξη τα στελέχη της επιχείρησης με αποτέλεσμα να συλλέγουν προφορικά, αποδεικτικά στοιχεία. Οι συνεντεύξεις αυτές αφορούν κυρίως ζητήματα τα οποία έχουν να κάνουν με τον λογιστικό χειρισμό ορισμένων θεμάτων ή για παράδειγμα με τα υπόλοιπα των προμηθευτών. Η αξιοπιστία τους πολλές φορές είναι περιορισμένη καθότι αποτελούν προφορικά στοιχεία και έτσι δε μπορεί να επαληθευτούν.
- **Έγγραφα προς τον ελεγκτή:** Είναι τα έγγραφα τα οποία αποστέλλουν στον ελεγκτή τόσο η ελεγχόμενη εταιρία αλλά και διάφοροι τρίτοι. Τα έγγραφα τα οποία αποστέλλει η διοίκηση αποτελούν ισχυρισμούς της για την ειλικρίνεια

των οικονομικών της καταστάσεων ενώ τα έγγραφα τα οποία αποστέλλουν οι τρίτοι έπειτα από απαίτηση του ελεγκτή είναι επιβεβαιωτικές επιστολές. Τέτοια είναι τα extra it των λογαριασμών της επιχείρησης. Τέλος πρέπει να επισημανθεί ότι τα έγγραφα τα οποία αποστέλλουν οι τρίτοι είναι πιο αξιόπιστα από τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συντάσσονται από την διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

4.3 Η Διαδικασία της Εξασφάλισης των Τεκμηρίων²⁷.

Ο ελεγκτής εξασφαλίζει τα ελεγκτικά του τεκμήρια με τις παρακάτω διαδικασίες:

- **Επιθεώρηση:** Με την διαδικασία αυτή ο ελεγκτής εξετάζει τα διάφορα αρχεία ή έγγραφα ή υλικά ή περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία μπορεί να βρίσκονται σε μορφή έντυπη ή μη. Η επιθεώρηση παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια ποικίλου βαθμού αξιοπιστίας ανάλογα με την φύση τους την πηγή τους και την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων κατά την επεξεργασία τους.
- **Παρατήρηση:** Αφορά την φυσική παρουσία του ορκωτού ελεγκτή κατά την διενέργεια μιας σειράς ενεργειών οι οποίες εκτελούνται από άλλους, όπως για παράδειγμα η καταμέτρηση των αποθεμάτων.
- **Εξωτερική επιβεβαίωση:** Συνίστανται στην αναζήτηση πληροφοριών από γνωστά πρόσωπα τα οποία βρίσκονται εκτός της ελεγχόμενης επιχείρησης. Μπορούν να λάβουν οποιαδήποτε μορφή και αφορούν τα υπόλοιπα λογαριασμού των προμηθευτών ή των πελατών, τραπεζικών υπολοίπων της ελεγχόμενης εταιρίας.
- **Υπολογισμός-Επανυπολογισμός:** Συνίσταται σε έλεγχο της αριθμητικής ακρίβειας πρωτογενών δικαιολογητικών εγγράφων και λογιστικών εγγραφών ή σε εκτέλεση ανεξάρτητων υπολογισμών.
- **Αναλυτικές διαδικασίες:** Αποτελούνται από αξιολογήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω ανάλυσης των λογικών σχέσεων

²⁷ ΕΛΤΕ, «ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ», (2009)

μεταξύ τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Οι αναλυτικές διαδικασίες επίσης περιλαμβάνουν τη διερεύνηση των εντοπισμένων διακυμάνσεων ή σχέσεων που είναι ασυνεπείς με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρουν σημαντικά από τις αναμενόμενες αξίες.

Ποία από τις παραπάνω μεθόδους αυτές ή ποιόν συνδυασμό μεθόδων θα ακολουθήσει ο ελεγκτής, εξαρτάται από το αντικείμενο του ελέγχου, το διαθέσιμο χρόνο, το σκοπό του ελέγχου και το κόστος της ελεγκτικής εργασίας.

4.4 Καταλληλότητα των Τεκμηρίων.

Από το σύνολο των τεκμηρίων που ο ελεγκτής θα συλλέξει, θα επιλέξει εκείνα τα οποία είναι τα πιο κατάλληλα και θα τον βοηθήσουν στην εκτέλεση του ελεγκτικού του έργου.

Η καταλληλότητα των αποδεικτικών στοιχείων συνδέεται με την ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή τη σχετικότητα και την αξιοπιστία τους ως προς την υποστήριξη των ελεγκτικών συμπερασμάτων που επηρεάζουν την αποδεικτική τους δύναμη²⁸. Ένα αποδεικτικό στοιχείο θεωρείται αξιόπιστο όταν αποτελεί αποτέλεσμα επιτόπιας έρευνας. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200 η φύση των ελεγκτικών τεκμηρίων παίζει σημαντικό ρόλο στην καταλληλότητα τους. Πέρα από αυτό τα τεκμήρια θεωρούνται κατάλληλα όταν μπορούν να προσφέρουν πληροφορίες οι οποίες θεωρούνται συναφείς και αξιόπιστες.

Τα αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται κατάλληλα για το έργο του ελεγκτή όταν είναι:

- **Σχετικά**²⁹ με το σκοπό του ελέγχου και τις αποφάσεις τις οποίες πρόκειται να λάβει ο ελεγκτής. Αν ο ελεγκτής βασιστεί σε κάποιο στοιχείο το οποίο δεν

²⁸ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

²⁹ ΕΛΤΕ,«ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ»,(2009)

έχει άμεση σχέση με τον στόχο του έλεγχου τότε υπάρχει περίπτωση να οδηγηθεί σε λανθασμένα συμπεράσματα.

- **Αντικειμενικά** σε σχέση με τον λόγο τον οποίο ο ελεγκτής έχει συλλέξει τα ελεγκτικά κριτήρια. Γενικά, ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία αποκτώνται από εξωτερικές και ανεξάρτητες πηγές θεωρούνται πιο αξιόπιστα και αντικειμενικά απ' ότi τα τεκμήρια τα οποία προέρχονται από την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- **Επαληθεύσιμα** ως προς τη νομιμότητα και την πληρότητα τους, από άλλους ελεγκτές. Τα αποδεικτικά στοιχεία που αποκτώνται ύστερα από προσπάθεια του ελεγκτή έπειτα δηλαδή από παρατήρηση και υπολογισμό, είναι περισσότερο αξιόπιστα από εκείνα τα οποία έχουν αποκτηθεί ύστερα από επαφή με την διοίκηση.
- **Αυθεντικά** σε ότi έχει να κάνει σχέση με την αναγνωσιμότητα και την γνησιότητα τους. Για παράδειγμα τα εκδιδόμενα παραστατικά της επιχείρησης(τιμολόγια, δελτία αποστολής) πρέπει να εμπεριέχουν όλα τα στοιχεία της επιχείρησης επωνυμία, ΑΦΜ, κ.α
- **Χρόνος αναφοράς**, έχει σχέση με την ημερομηνία αναφοράς του ελεγκτικού τεκμηρίου. Δηλαδή όσο πιο πρόσφατο και πιο σημαντικό είναι το τεκμήριο τόσο μεγαλύτερη είναι η ισχύ του.

4.5 Η Επάρκεια των Ελεγκτικών Τεκμηρίων.

Η επάρκεια των τεκμηρίων έχει άμεση σχέση με την ποσότητα τους. Ουσιαστικά έχει να κάνει με τον καθορισμό του απαραίτητου αριθμού πληροφοριών που απαιτούνται έτσι ώστε ο ελεγκτής να εκφράσει με αξιοπιστία την ελεγκτική του γνώμη. Ο ελεγκτής από μόνος του με βάση την εμπειρία του και τις ικανότητες του θα κρίνει από μόνος του για την ποσότητα των τεκμηρίων που του χρειάζονται για την εκτέλεση του έργου του. Πρέπει παράλληλα πρέπει να τονισθεί πως η ποσότητα δεν μπορεί να αντισταθμίσει την ποιότητα.

Οι παράγοντες οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν την κρίση του ελεγκτή σε ότi έχει σχέση με την ποσότητα των απαιτούμενων πληροφοριών είναι:

- **Ελεγκτικός κίνδυνος**, ο οποίος επηρεάζει την ποσότητα των πληροφοριών τις οποίες θα χρειαστεί ο ελεγκτής. Υπάρχει μια ανάλογη σχέση μεταξύ ελεγκτικού κινδύνου και ελεγκτικών τεκμηρίων καθώς όσο μεγαλύτερος είναι ο κίνδυνος τόσο περισσότερα τεκμήρια απαιτούνται. Παράλληλα μπορεί να αναζητήσει καλύτερης ποιότητας τεκμήρια από εξωτερικές πηγές.
- **Σπουδαιότητα αποδεικτικών στοιχείων**, επηρεάζει την αποδεικτική δύναμη των στοιχείων και μετράται συνήθως με την συσχέτιση του μεγέθους του συλλεχθέντος στοιχείου.
- **Οικονομικοί παράγοντες**, το κόστος συλλογής των αποδεικτικών στοιχείων δεν πρέπει να επηρεάζει την κρίση του ελεγκτή. Δηλαδή δεν πρέπει να τον αποθαρρύνει από την προσπάθεια του να αποκτήσει τις αναγκαίες πληροφορίες, Όσο πιο σημαντικός είναι ένας λογαριασμός ο οποίος ελέγχει ο ελεγκτής τόσο πιο πολλές και πιο ισχυρές είναι οι πληροφορίες οι οποίες συγκεντρώνει με αποτέλεσμα να αυξάνεται το κόστος το οποίο πρέπει να αναλάβει η ελεγχόμενη επιχείρηση. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα ο ελεγκτής να προσπαθεί να εξασφαλίσει ανάλογης ποιότητας τεκμήρια αλλά με χαμηλότερο κόστος .

4.6 Φύλλα Εργασίας.

Η τεκμηρίωση των ελεγκτικών διαδικασιών αποσκοπεί στην στήριξη των συμπερασμάτων και πορισμάτων ενισχύοντας ταυτόχρονα την ποιότητα της κρίσης. Είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους υπεύθυνους επισκόπησης ελέγχου γιατί καθώς παρουσιάζουν θέματα ιδιαίτερα σημαντικά όπως α) το σκεπτικό για το συμπέρασμα του ελεγκτή, όταν απαιτείται ο ελεγκτής από την μεριά του να εξετάσει συγκεκριμένες πληροφορίες οι οποίες και είναι απαραίτητες για να πραγματοποιηθεί αυτή η ανάθεση) τη βάση για το συμπέρασμα του ελεγκτή επί του εύλογου των σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και γ) τη βάση για το συμπέρασμα του ελεγκτή σχετικά με το κατά πόσο είναι αυθεντικό ένα έγγραφο, λόγο των συνθηκών που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου με αποτέλεσμα την αμφισβήτηση της αυθεντικότητας του εγγράφου από τον ελεγκτή.

Οι διάφορες πληροφορίες αλλά και στοιχεία τα οποία έχει συγκεντρώσει ο ελεγκτής της ταξινομεί σε διάφορες καταστάσεις, εκθέσεις πίνακες δηλαδή όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια του, ονομάζονται φύλλα εργασίας. Τα φύλλα εργασίας μπορεί να είναι προγράμματα εργασίας, διάφορες αναλύσεις λογαριασμών, αντίγραφα επιστολών. Μπορεί να έχουν οποιαδήποτε μορφή έντυπη ή μη.

Αποτελούν ουσιαστικά τον συνδετικό κρίκο μεταξύ των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης και της έκθεσης ελέγχου την οποία και συντάσσουν οι ελεγκτές για τις οικονομικές καταστάσεις μετά το πέρας της διενέργειας του ελέγχου. Τα φύλλα εργασίας συμβάλλουν στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων αλλά και στην αξιολόγηση του έργου του ελεγκτή.

4.7 Σκοποί των Φύλλων Εργασίας.

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 230 βασικοί σκοποί των φύλλων εργασίας είναι :

- Υποβοηθούν στο σχεδιασμό, στην οργάνωση και στην εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.
- Υποβοηθούν στην επίβλεψη και ανασκόπηση του ελεγκτικού έργου.
- Καταγράφουν τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν από το ελεγκτικό έργο που εκτελείται για να στηρίξει τη γνώμη του ελεγκτή.

Τα φύλλα εργασίας συμβάλλουν σημαντικά στην διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή και εξυπηρετούν και τους ακόλουθους σκοπούς³⁰:

- Βοηθούν στη διεξαγωγή του ελέγχου και διευκολύνουν τον καταμερισμό της ελεγκτικής εργασίας στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.
- Χρησιμοποιούνται για να αποκρούσουν δικαστικές αγωγές κατά του ελεγκτή και να στηρίξουν το επιχείρημα ότι, το ελεγκτικό έργο έγινε με επαγγελματική επιμέλεια ευσυνειδησία και φροντίδα.
- Διευκολύνουν τη σύνταξη ειδικών εκθέσεων.

³⁰ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

- Παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για τη σύνταξη του Φόρου Εισοδήματος.
- Αποτελούν το μέσο για την αξιολόγηση της ελεγκτικής εργασίας που κάνουν οι συνεργάτες του γραφείου ορκωτών λογιστών.
- Χρησιμοποιούνται για την εκπαίδευση νέων ελεγκτών.
- Τέλος, αποτελούν χρήσιμο οδηγό και βοήθημα επόμενων ελέγχων.

4.8 Το Περιεχόμενο το Φύλλων Εργασίας.

Τα φύλλα εργασίας περιλαμβάνουν τόσο ποσοτικά αλλά και άλλης μορφής δεδομένα όπως σημειώσεις, επεξηγήσεις με σκοπό να καταγραφεί αποτελεσματικά ολόκληρη η ελεγκτική εργασία. Η μορφή των φύλλων εργασίας εξαρτάται από παράγοντες οι οποίοι έχουν να κάνουν με α) με την φύση της ανάθεσης, β) με την μορφή της έκθεσης του ελεγκτή, γ) τη φύση και την πολυπλοκότητα της επιχείρησης δ) τη φύση και τις συνθήκες των συστημάτων λογιστικής ε) τις ανάγκες οι οποίες υπάρχουν σε κάθε περίπτωση και απαιτούν καθοδήγηση στ) και τέλος την ελεγκτική μεθοδολογία η οποία χρησιμοποιείται κάθε φορά κατά την διάρκεια εκτέλεσης του ελέγχου. Πρέπει επίσης να τονισθεί πως η έκταση των φύλλων εργασίας εξαρτάται από την φύση της ελεγκτικής εργασίας και την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή.

Περιεχόμενο των φύλλων εργασίας αποτελούν διάφορες πληροφορίες αλλά και στοιχεία τα οποία έχουν σχέση με την ελεγκτική εργασία. Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 230 τα φύλλα εργασίας του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Πληροφορίες που αφορούν τη νομική και οργανωτική δομή της οικονομικής μονάδας.
- Αποτελέσματα ή αντίγραφα σημαντικών νομικών εγγράφων και συνεδριάσεων
- Πληροφορίες αναφορικά με τον επιχειρηματικό κλάδο, το οικονομικό περιβάλλον και το νομοθετικό περιβάλλον στα πλαίσια των οποίων λειτουργεί η οικονομική μονάδα.

- Αποδεικτικά στοιχεία της πορείας του σχεδιασμού , συμπεριλαμβάνονται τα ελεγκτικά και τυχόν αλλαγές σε αυτά.
- Αποδεικτικά στοιχεία της αντίληψης του ελεγκτή για τα συστήματα για τα συστήματα λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου.
- Αποδεικτικά στοιχεία για την εκτίμηση εγγενών και ελεγκτικών κινδύνων, όπως και τυχόν αναθεωρήσεων τους.
- Αποδεικτικά στοιχεία της κρίσης του ελεγκτή για το έργο εσωτερικού ελέγχου και των εξαχθέντων συμπερασμάτων.
- Αναλύσεις συναλλαγών και υπολοίπων.
- Αναλύσεις σημαντικών δεικτών και τάσεων.
- Καταγραφή της φύσης της επιλογής του χρόνου και της έκτασης των εκτελούμενων ελεγκτικών διαδικασιών αυτών.
- Αντίγραφα αλληλογραφίας με άλλους ελεγκτές.
- Αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή.
- Επιστολές διαβεβαίωσης που έχουν ληφθεί από την οικονομική μονάδα.

Τα φύλλα εργασίας τα οποία τηρούν οι ελεγκτές κατά την διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας ταξινομούνται σε δύο φακέλους, το φάκελο ελέγχου χρήσεως και τον μόνιμο φάκελο.

Ο **Φάκελος Ελέγχου** χρήσεως ενδεικτικά πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Επιστολή ανάθεσης
2. Προϋπολογισμός και χρονικός προγραμματισμός
3. Εσωτερικός έλεγχος
4. Ισοζύγια
5. Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης
6. Αντίγραφα πρακτικών σημαντικών συναντήσεων
7. Πρόχειρο προσωρινό ισοζύγιο
8. Διορθωτικές εγγραφές και εγγραφές ταξινόμησης
9. Ανάλυση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

Αντίθετα ο **Μόνιμος Φάκελος** πρέπει να περιλαμβάνει:

1. Καταστατικό εταιρίας και νομικό πλαίσιο λειτουργίας
2. Οργανόγραμμα

3. Κανονισμοί λειτουργίας
4. Εγχειρίδιο διαδικασιών
5. Λογιστικό σχέδιο
6. Λογιστικά εγχειρίδια
7. Πρακτικά Γενικών Συνελεύσεων
8. Πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου
9. Τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του πελάτη
10. Αποτελέσματα αναλυτικών διαδικασιών προηγούμενων χρόνων
11. Πληροφόρηση σχετιζόμενη με τον ελεγκτικό κίνδυνο και την ουσιαστικότητα των προηγούμενων χρήσεων

4.9 Η Διαδικασία Σύνταξης των Φύλλων Εργασίας.

Ο τρόπος σύνταξης και η μορφή των φύλλων εργασίας παίζει σημαντικό ρόλο στην διαδικασία του ελέγχου. Σε περίπτωση συνεχόμενων ελέγχων ενδείκνυται η επανεξέταση φύλλων εργασίας προηγούμενων χρήσεων τα οποία θα βοηθήσουν στην συμπλήρωση των νέων αλλά και στην συλλογή απαραίτητων πληροφοριών.

Ακόμα πρέπει να επισημανθεί πως οι περισσότερες ελεγκτικές εταιρίες έχουν φύλλα εργασίας τα οποία έχουν συγκεκριμένη μορφή δομή αλλά και εμφάνιση γεγονός το οποίο βοηθάει στη σύνταξη τους. Κάθε φύλλο εργασίας θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- 1. Επικεφαλίδα,** η οποία περιλαμβάνει την επωνυμία της ελεγχόμενης επιχείρησης, έναν τίτλο αναγνώρισης του περιεχομένου του φύλλου εργασίας, την ημερομηνία του Ισολογισμού και τα ονόματα του συντάκτη του φύλλου εργασίας και εκείνου που έκανε την ανασκόπηση του.
- 2. Ευρετήρια,** τα ελεγκτικά τεκμήρια πρέπει να είναι οργανωμένα έτσι ώστε να είναι εφικτή η εύρεση τους ανά πάσα στιγμή. Οι εταιρίες συνηθίζουν να χρησιμοποιούν είτε αλφαβητικό είτε αριθμητικό σύστημα.
- 3. Χρησιμοποίηση συμβόλων,** κατά την διάρκεια εκτέλεσης του ελέγχου και την συμπλήρωση των φύλλων εργασίας οι ελεγκτές συνηθίζουν να

χρησιμοποιούν διάφορα σύμβολα τα οποία δηλώνουν κάποιες συγκεκριμένες ενέργειες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν. Με αυτό επιτυγχάνεται η εξοικονόμηση χρόνου αλλά και επιτυγχάνεται η γρήγορη επισκόπηση του ελεγκτικού έργου. Η μορφή των συμβόλων καθορίζονται από τον υπεύθυνο του ελέγχου και τηρείται απ' όλη την ελεγκτική ομάδα.

- 4. Υπογραφές και Ημερομηνίες:** ο υπεύθυνος για την σύνταξη των φύλλων εργασίας αλλά και αυτός που πραγματοποίησε την επισκόπηση τους πρέπει να θέσουν τις υπογραφές τους αλλά και την ημερομηνία της εργασίας τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ

5.1 Ελεγκτικός Κίνδυνος

Η επίτευξη του αντικειμενικού σκοπού του ελεγκτή δηλαδή του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί πάντοτε απόλυτα σίγουρη. Σχεδόν πάντα υπάρχει η πιθανότητα ο ελεγκτής να θεωρήσει όλες τις λογιστικές καταστάσεις απόλυτα αξιόπιστες και το αντίθετο. Εδώ εμφανίζεται η έννοια του ελεγκτικού κινδύνου. Τα τελευταία χρόνια οι ελεγκτές αλλά και οι ελεγκτικές εταιρίες σχεδιάζουν και εκτελούν όλο και περισσότερο το ελεγκτικό τους έργο έχοντας στο μυαλό τους τον ελεγκτικό κίνδυνο .

5.1.1 Η Έννοια του Ελεγκτικού Κινδύνου.

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 400 ο ελεγκτικός κίνδυνος σημαίνει τον κίνδυνο πώς ο ελεγκτής εκφράζει μια μη αρμόζουσα γνώμη ελέγχου όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς ανακριβείς.

Αντίθετα τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα τα οποία καλύπτουν την αξιολόγηση των κινδύνων δεν οριοθετούν εννοιολογικά τον ελεγκτικό κίνδυνο και τα συστατικά του στοιχεία. Αντίθετα περιλαμβάνουν κατευθυντήριες εκτιμήσεις για την αξιολόγηση και την αξιοποίηση του ελεγκτικού κινδύνου στις διάφορες φάσεις της ελεγκτικής διαδικασίας.

5.1.2 Τα Συστατικά Μέρη του Ελεγκτικού Κινδύνου.

Ο ελεγκτικός κίνδυνος αποτελείται από τρία συστατικά στοιχεία τα οποία είναι ο Εγγενής Κίνδυνος, ο Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου και ο Κίνδυνος Εντοπισμού.

Ο **εγγενής κίνδυνος**, αφορά την πιθανότητα οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης-οργανισμού να περιέχουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις τα οποία βασίζονται στην φύση στο είδος εργασιών της επιχείρησης αλλά και στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της τα οποία την διέπουν με την υπόθεση πως το εσωτερικό της σύστημα βρίσκεται σε αδράνεια. Με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα ο εγγενής κίνδυνος αποτελεί την επιρρέπεια ενός υπολοίπου λογαριασμού ή κατηγορίας συναλλαγών σε ανακρίβεια, που μπορεί να είναι ουσιώδης μεμονωμένα, ή όταν συνυπολογίζεται με ανακρίβειες σε άλλα υπόλοιπα ή κατηγορίες, με την υπόθεση ότι δεν υπήρξαν σχετικοί εσωτερικοί έλεγχοι. Πρέπει να τονισθεί πως η φύση του κάθε λογαριασμού μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τα πλήθος των αναμενόμενων σφαλμάτων. Για κάποιες κατηγορίες λογαριασμών ο ελεγκτής μπορεί να κάνει μπορεί να κάνει υψηλότερες εκτιμήσεις εγγενούς κινδύνου, ενώ για άλλες κατηγορίες λογαριασμών μπορεί να κάνουν χαμηλότερες. Παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν το επίπεδο του εγγενούς κινδύνου είναι οι εξής³¹:

- **Αρχική ή επαναλαμβανόμενη ανάθεση ελέγχου**, όταν ο έλεγχος εφαρμοστεί για πρώτη φορά σε μια επιχείρηση το επίπεδο του εγγενούς κινδύνου είναι υψηλότερο λόγω της έλλειψης οικειότητας με την ελεγχόμενη μονάδα.
- **Αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων**, όταν προηγούμενοι έλεγχοι χαρακτηριστούν ως αναξιόπιστοι τότε ο ελεγκτής πρέπει να είναι πιο προσεκτικός και να εκτιμήσει τον εγγενή κίνδυνο σε υψηλότερο επίπεδο.
- **Λογιστικοί υπολογισμοί και περίπλοκες συναλλαγές**, σε περιπτώσεις ύπαρξης σύνθετων λογιστικών υπολογισμών και την κίνηση λογαριασμών όπου εμφανίζονται ασυνήθιστα λογιστικά γεγονότα τότε πρέπει να εκτιμήσει τον κίνδυνο σε υψηλότερα επίπεδα.

³¹ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

- **Ισχυρισμοί τη διοίκησης,** Ο εγγενής κίνδυνος εξαρτάται ανάλογα τους ισχυρισμούς της διοίκησης για ότι αφορά τους λογαριασμούς των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής συνήθως εξετάζει και αξιολογεί συνήθως σημαντικούς παράγοντες οι οποίοι έχουν να κάνουν με την ακεραιότητα και την εμπειρία της επιχείρησης αλλά και άλλους παράγοντες οι οποίοι έχουν σχέση με τον κλάδο τον οποίον δραστηριοποιείται η επιχείρηση αλλά και την φύση των εργασιών της.

Ο **Κίνδυνος Εσωτερικού ελέγχου** αφορά την πιθανότητα να θεωρήσει ο ελεγκτής το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης ως αναποτελεσματικό και το αντίθετο. Ουσιαστικά αποτελεί τον κίνδυνο εμφάνισης σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις λόγω των αδυναμιών τις οποίες εμφανίζει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Επομένως όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος τόσο πιο μικρό είναι το ενδεχόμενο να εμφανισθεί ο κίνδυνος του εσωτερικού ελέγχου. Μέλημα του ελεγκτή είναι να τεκμηριώσει στα φύλλα εργασίας πως έχει κατανοήσει το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αλλά και να αξιολογήσει τυχόν δυσλειτουργίες του συστήματος. Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει ως αποτέλεσμα την μείωση των λογιστικών λαθών μέσω της έγκαιρης ανίχνευσης τους. Οι ελεγκτές από την πλευρά τους μπορούν να προτείνουν στην διοίκηση τρόπους βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου με σκοπό τη μείωση της πιθανότητας εμφάνισης του εσωτερικού κινδύνου. Παρόλα αυτά ο κίνδυνος δε μπορεί να εξαλειφτεί πλήρως καθώς δεν υπάρχει απόλυτη διασφάλιση πως όλα τα λάθη και οι ανακρίβειες θα ανιχνευτούν έγκαιρα.

Ο **Κίνδυνος Εντοπισμού** αφορά την πιθανότητα ο ελεγκτής να μην μπορέσει να εντοπίσει ή να εξαλείψει διάφορα σφάλματα ή παραλείψεις με αποτέλεσμα αυτό να έχει αντίκτυπο και στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ως Κίνδυνος Εντοπισμού ορίζεται ο κίνδυνος κατά τον οποίο οι ουσιαστικές διαδικασίες ενός ελεγκτή δεν θα εντοπίσουν ανακρίβεια που υπάρχει σε υπόλοιπο λογαριασμού ή κατηγορία συναλλαγών που μπορεί να είναι ουσιώδες ή μεμονωμένα ή όταν συνυπολογίζεται με ανακρίβειες σε άλλα υπόλοιπα οι κατηγορίες. Σύμφωνα με τον καθηγητή Καζαντζή (2006) ο κίνδυνος εντοπισμού αποτελείται από δύο επιμέρους κινδύνους. Ο πρώτος αναφέρεται ως κίνδυνος δειγματοληψίας και έχει σχέση με το γεγονός ότι ο ελεγκτής δεν εξετάζει το 100% των ελεγκτικών τεκμηρίων του υπολοίπου ενός λογαριασμού αλλά ένα υποσύνολο

αυτού με αποτέλεσμα το επιλεγμένο δείγμα να μην είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού και έτσι ο ελεγκτής να καταλήξει σε λάθος συμπεράσματα. Ο δεύτερος κίνδυνος ονομάζεται κίνδυνος παραγόντων εκτός δειγματοληψίας και μπορεί να συμβεί επειδή ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει μια ακατάλληλη ελεγκτική διαδικασία με συνέπεια να μην μπορέσει να ανιχνεύσει ένα σφάλμα ή μια περιπλανητική απεικόνιση των λογιστικών καταστάσεων.

5.2 Η Ουσιαστικότητα.

Η λέξη ουσιαστικότητα είναι συνώνυμη της λέξης σημαντικότητα. Επομένως σημαντικότητα και ουσιαστικότητα αποδίδουν την ίδια έννοια. Σύμφωνα με τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα η σημαντικότητα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να κριθεί με γνώμονα το γεγονός ότι η παράλειψη της πληροφόρησης ή μη ορθή πληροφόρηση είναι δυνατόν να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η σημαντική πληροφόρηση είναι το ίδιο με την σπουδαία πληροφόρηση. Η έμφαση δίνεται στην σκοπιά των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και όχι στη σκοπιά των μάνατζερ.

Πρέπει να επισημανθεί πως η ουσιαστικότητα εξαρτάται από το μέγεθος των ποσών του λάθους ή της παραλείψεως σε συνάρτηση με τις συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις, επομένως ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει την φύση και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών αλλά και τον καθορισμό των επιπτώσεων που θα επιφέρουν τυχόν λάθη. Ο ελεγκτής πρέπει να συνεκτιμήσει την ουσιαστικότητα με τον πιθανό ελεγκτικό κίνδυνο ο οποίος μπορεί να προκύψει.

Ακόμα ο ελεγκτής για τον καθορισμό της ουσιαστικότητας ενός ελέγχου πρέπει να λάβει υπόψη του τα ποιοτικά αλλά και τα ποσοτικά χαρακτηριστικά του ελέγχου. Επίσης μπορούμε να πούμε πως η ουσιαστικότητα εξαρτάται από την κρίση του εκάστοτε ελεγκτή και δεν συνδέεται άμεσα με την έννοια του μεγέθους .

5.2.1 Η Εφαρμογή της Ουσιαστικότητας.

Η εφαρμογή της ουσιαστικότητας αποτελείται από τρία βασικά στάδια:

1) Διαμόρφωση ενός αρχικού επιπέδου ουσιαστικότητας

Το αρχικό επίπεδο ουσιαστικότητας διαμορφώνεται με βάση την προσωπική κρίση του ελεγκτή την οποία δεν είναι απαραίτητο να τεκμηριώσει. Αποτελεί ουσιαστικά το μέγιστο ποσό με το οποίο οι ελεγκτές πιστεύουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι ανακριβείς και παρόλα αυτά να μην επηρεάζονται οι αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων μεγάλο ρόλο σε αυτό παίζει το μέγεθος της ελεγχόμενης επιχείρησης. Για την εκτίμηση της ουσιαστικότητας συνήθως αντλεί πληροφορίες α) από το σύνολο του ενεργητικού της επιχείρησης, β) από το σύνολο των εσόδων ,γ) από τα καθαρά κέρδη προ φόρων, δ) από το καθαρό κέρδος ε) από τον μέσο όρο των καθαρών κερδών προ φόρων της τελευταίας τριετίας.

Λόγο της αδυναμίας να καθορισθεί τι είναι ουσιαστικό και τι όχι για κάθε κατηγορία χρηστών αλλά και λόγω της ασυμφωνίας ακόμα και μεταξύ των ελεγκτών δεν είναι εφικτό να καθορισθεί από τα διάφορα ελεγκτικά πρότυπα συγκεκριμένη καθοδήγηση για την εκτίμηση της ουσιαστικότητας.

2) Κατανομή του αρχικού επιπέδου ουσιαστικότητας στα υπόλοιπα των λογαριασμών ή στις κατηγορίες των συναλλαγών.

Το δεύτερο βήμα αφορά τον επιμερισμό της αρχικής σημαντικότητας των οικονομικών καταστάσεων, όπως καθορίστηκε στο πρώτο βήμα, σε συγκεκριμένους λογαριασμούς. Αντικειμενικός σκοπός του επιμερισμού αυτού του αρχικού ποσού της ουσιαστικότητας στους επιμέρους λογαριασμούς είναι να σχεδιαστεί ξεχωριστά η σκοπιά και η έκταση των λογιστικών διαδικασιών για κάθε λογαριασμό ξεχωριστά ή για κάθε κατηγορία συναλλαγών ξεχωριστά. Η λήψη μεγάλου αριθμού παραγόντων που απαιτούνται για τον επιμερισμό της ουσιαστικότητας έχει σαν αποτέλεσμα τον μη καθορισμό μιας συγκεκριμένης μεθόδου. Τέλος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το μέγεθος του λογαριασμού στις οικονομικές καταστάσεις αλλά και το αναμενόμενο σφάλμα. Δηλαδή όσο μεγαλύτερο είναι το ποσό ενός λογαριασμού τόσο μεγαλύτερο είναι και το ποσό της ουσιαστικότητας, το ίδιο ισχύει και για το αναμενόμενο σφάλμα.

3) Υπολογισμός των πιθανών ανακριβειών και σύγκριση του συνόλου

τους με το αρχικό επίπεδο ουσιαστικότητας.

Το τρίτο βήμα της ουσιαστικότητας εκτελείται όταν ο ελεγκτής φτάνει στο τέλος του ελεγκτικού του έργου και αξιολογεί τα διάφορα ελεγκτικά στοιχεία τα οποία έχουν συγκεντρωθεί. Ο ελεγκτής αθροίζει και συγκρίνει όλες τις ανακρίβειες με το αρχικό επίπεδο σημαντικότητας. Ο ελεγκτής συγκρίνει την συνολική σημαντικότητα με την πρωταρχική κρίση για ουσιαστικότητα και αν οι πιθανές ανακρίβειες είναι μικρότερες από το αρχικό επίπεδο τότε μπορεί να συμπεράνει πως οι οικονομικές καταστάσεις είναι αξιόπιστες, σε διαφορετική περίπτωση θα πρέπει να υπάρξει τροποποίηση και προσαρμογή ανάλογα με τα ευρήματα του ελεγκτή.

5.3 Σχέση Ελεγκτικού Κινδύνου και Ουσιαστικότητας³².

Μπορούμε να διαπιστώσουμε την άμεση σχέση του ελεγκτικού κινδύνου με την ουσιαστικότητα μέσου του εξής παραδείγματος. Εάν για παράδειγμα ο εγγενής κίνδυνος εκτιμηθεί υψηλός εξαιτίας της υποψίας του ελεγκτή για σκόπιμη παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων από την διοίκηση, τότε απαιτείται μείωση του επιπέδου της σημαντικότητας και παράλληλα ο ελεγκτής δε μπορεί να στηριχτεί στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Επομένως ο ελεγκτής πρέπει να αναζητήσει τα ελεγκτικά του τεκμήρια σε εξωτερικούς παράγοντες.

Εάν ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου είναι υψηλός, έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση όλο και περισσότερων ακούσιων λαθών άρα το επίπεδο της αντικειμενικότητας πρέπει να μειωθεί ανάλογα. Ένας μη οργανωμένος εσωτερικός έλεγχος έχει ως αποτέλεσμα την μείωση της τεκμηρίωσης η οποία έχει να κάνει με αυτόν, ο ελεγκτής πρέπει και πάλι να στραφεί σε εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία.

³² ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

6.1 Γενικά.

Ο ελεγκτής ξεκινάει το έργο της ελεγκτικής διαδικασίας ουσιαστικά με την ανάθεση σε αυτόν από την επιχείρηση την ευθύνη του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της. Από την πλευρά του μέσω της δουλείας του ο ελεγκτής πρέπει να φροντίσει να διατηρήσει την εμπιστοσύνη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων στο επάγγελμα του ελεγκτή και παράλληλα να παράσχει τις υπηρεσίες του στους πελάτες του με την ανάλογη επαγγελματική επιμέλεια. Να επιτύχει δηλαδή τους αντικειμενικούς στόχους του ελέγχου αλλά και να επιδιώξει την βελτίωση της ποιότητας του εκτελούμενου έργου. Αυτό επιτυγχάνεται με το σωστό σχεδιασμό και προγραμματισμό αλλά την καλή οργάνωση της ελεγκτικής ομάδας αλλά και την σωστή εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.

6.2 Αποδοχή της Ανάθεσης.

Όπως προαναφέραμε η ελεγκτική διαδικασία ξεκινάει από της στιγμή που η εταιρία αναθέσει στην ελεγκτική εταιρία να εκτελέσει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Κύριο μέλημα της ελεγκτικής εταιρίας πριν αποφασίσει αν τελικά αποδεχτεί να πραγματοποιήσει τον έλεγχο είναι να πραγματοποιήσει μια σειρά από διαδικασίες έτσι ώστε να κρίνει τον ενδιαφερόμενο πελάτη. Η διαδικασία αυτή αποτελείται από τρία βήματα τα οποία αφορούν α) την αξιολόγηση του ενδιαφερόμενου πελάτη β) την εκτίμηση τους γεγονότος η εταιρία να μπορεί να συμμορφωθεί με τα Ελεγκτικά Πρότυπα γ) όροι και διευθετήσεις ανάθεσης του ελέγχου.

6.2.1 Αξιολόγηση του ενδιαφερόμενου πελάτη.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ο ελεγκτής πριν αποδεχθεί την ανάθεση πρέπει να αποκτήσει μια προκαταρκτική γνώση του κλάδου στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση αλλά και της διοίκησης της ελεγχόμενης επιχείρησης αλλά και των εργασιών αυτής. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω διαφόρων πηγών οι οποίες έχουν σχέση με το εξωτερικό και εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, δηλαδή το προσωπικό της επιχείρησης του διευθυντές, αλλά και με διάφορους προμηθευτές άλλους ελεγκτές αλλά και με το γενικό κλάδο της επιχείρησης.

Παράλληλα ο ελεγκτής έρχεται σε επαφή με τον προηγούμενο ελεγκτή της ελεγχόμενης μονάδας ύστερα βέβαια από σχετική άδεια αυτής. Ο νέος ελεγκτής θα συζητήσει με τον προκάτοχό του θέματα τα οποία έχουν να κάνουν με την εντιμότητα και την ακεραιότητα της εν λόγω επιχείρησης, θέματα τα οποία έχουν να κάνουν με τη λογιστική αλλά και την ελεγκτική της επιχείρησης και τέλος τους λόγους τους οποίους διέκοψε την συνεργασία του με την εν λόγω εταιρία.

Ακόμα κύριο μέλημα του ελεγκτή αποτελεί να έρθει σε επαφή με την διοίκηση και μπορέσει να αξιολογήσει την εντιμότητα της αλλά και την ύπαρξη τυχόν απάτης. Συγκεκριμένα η μη ύπαρξη εντιμότητας από την πλευρά της διοίκησης αυξάνει την πιθανότητα να υπάρχουν επιπτώσεις στο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης έτσι ο ελεγκτικός κίνδυνος αυξάνεται με αποτέλεσμα να υπάρξουν επιπτώσεις στην έκφραση της γνώμης του ελεγκτή. Παράλληλα πρέπει να λάβει υπόψη τυχόν ύπαρξης προγενέστερων παρεμβατικών συμπεριφορών από την διοίκηση

6.2.2 Εκτίμηση του γεγονότος η εταιρία να μπορεί να συμμορφωθεί με τα Ελεγκτικά πρότυπα.

Η ελεγκτική εταιρία πριν αποφασίσει αν θα αναλάβει τελικά μια επιχείρηση πρέπει να διαπιστώσει αν μπορεί να εκτελέσει τον έλεγχο με βάση τα Ελεγκτικά πρότυπα. Τα πρότυπα συμβάλουν στην σωστή εκτέλεση του ελεγκτικού έργου αλλά παράλληλα καθορίζουν και προστατεύουν τον ελεγκτή σε ότι έχει σχέση με θέματα δεοντολογίας και αντικειμενικότητας και θέτουν περιορισμούς σε ότι αφορά την ανάληψη ενός ελέγχου. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής διαπιστώσει πως η εταιρία δεν

μπορεί να συμμορφωθεί με τα ελεγκτικά πρότυπα τότε υποχρεούται να μην αποδεχθεί την ανάθεση.

6.2.3 Όροι και διευθετήσεις ανάθεσης του ελέγχου.

Σύμφωνα με το διεθνές ελεγκτικό πρότυπο 210 το οποίο και ορίζει πως είναι στο συμφέρον του πελάτη και του ελεγκτή, ο ελεγκτής να αποστείλει στον πελάτη επιστολή για την ανάθεση, κατά προτίμηση πριν από την λήψη της ανάθεσης, έτσι ώστε να αποφεύγονται παρανοήσεις αναφορικά με την ανάθεση αυτή. Η επιστολή ανάθεσης τεκμηριώνει και επιβεβαιώνει την αποδοχή του ελεγκτή για τον διορισμό, το σκοπό και την έκταση του ελέγχου, την έκταση των ευθυνών του ελέγχου προς τον πελάτη, καθώς και την μορφή των τυχών εκθέσεων. Από τον ίδιο τον ελεγκτή εξαρτάται αν θα αλλάξει τους όρους της αναθέσεως και αν θα αποστέλλει νέα επιστολή κάθε χρόνο σε περίπτωση επαναλαμβανόμενων ελέγχων σε κάθε χρήση.

6.3 Γνώση της Ελεγχόμενης επιχείρησης.

Κύριο μέλημα του ελεγκτή αφού δεχτεί την ανάθεση του ελέγχου είναι να εξασφαλίσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες. Πρέπει να δηλαδή να σχηματίσει μια ολοκληρωμένη άποψη για αυτήν μέσα από δεδομένα τα οποία αφορούν το οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον της επιχείρησης τα προϊόντα τα οποία παράγει τις τεχνολογίες τις οποίες χρησιμοποιεί. Ο ελεγκτής³³:

- Χρησιμοποιεί διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τόσο οικονομικές αλλά και λογιστικές πληροφορίες για με σκοπό να επιτύχει μια καλύτερη κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας.
- Διερεύνηση αποτελεσμάτων προηγούμενων ελέγχων, μέσω αυτής της διερεύνησης επιτυγχάνεται ο καθορισμός εκείνων των σημείων τα οποία

³³ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

μπορούν να προκαλέσουν στον ελεγκτή διάφορα προβλήματα στην εκτέλεση του έργου του. Τέτοια είναι συνήθως διάφορες παραλήψεις οι οποίες ανακαλυφθεί από προηγούμενους ελέγχους. Ο ελεγκτής αντλεί τις πληροφορίες τόσο από τα φύλλα εργασίας όσο και από τις προγενέστερες εκθέσεις ελέγχου.

- Αξιολόγηση ύπαρξης συναλλαγών με συγγενικά μέρη, μέλημα του ελεγκτή είναι να εντοπίσουν και να κατανοήσουν από την αρχή του ελέγχου όλες τις συναλλακτικές σχέσεις οι οποίες αναπτύσσονται με συγγενικά πρόσωπα τα οποία έχουν άμεση σχέση με τη επιχείρηση. Έτσι από την αρχή του ελέγχου πρέπει να καταγράψει όλα τα συγγενικά μέρη και έπειτα να ενημερώσει τα υπόλοιπα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.
- Επίσκεψη του εργοστασίου και των γραφείων, με την επίσκεψη με των εγκαταστάσεων ο ελεγκτής επιτυγχάνει να έρθει πιο κοντά με τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης και να εκφράσει τη άποψη του για διάφορα λειτουργικά ζητήματα, να κατανοήσει καλύτερα το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης αλλά και να διαπιστώσει ιδίως όμματα διάφορα προβλήματα τα οποία αντιμετωπίζει η επιχείρηση.
- Μελέτη των επιχειρησιακών πολιτικών, η διερεύνηση και η καταγραφή των πολιτικών των οποίων εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις σε θέματα τα οποία αφορούν για παράδειγμα τις πιστώσεις οι οποίες δύνονται στους πελάτες, αποτελεί τακτική πολλών ελεγκτών. Με αυτό επιδιώκουν να διαπιστώσουν ποίος είναι υπεύθυνος για την λήψη τέτοιων αποφάσεων, και αν οι πολιτικές αυτές επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και κατά πόσο.

6.4 Μελέτη και Αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Στην συγκεκριμένη φάση του ελέγχου ο ελεγκτής έρχεται σε επαφή με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Προσπαθεί να το μελετήσει να το κατανοήσει και τέλος να το αξιολογήσει έτσι ώστε να θεωρηθεί αποτελεσματικό και οι πληροφορίες οι οποίες προσφέρει αξιόπιστες για να τον βοηθήσουν στην εκτέλεση της ελεγκτικής του εργασίας. Κάθε επιχείρηση εφαρμόζει διαφορετικό σύστημα

εσωτερικού ελέγχου και για αυτό τον λόγο η συγκεκριμένη διαδικασία δε μπορεί να αυτοματοποιηθεί. Η ύπαρξη ενός αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου φανερώνει την καλή οργάνωση της επιχείρησης αλλά το πιο σημαντικό είναι πως αποδεικνύει πόσο αληθής είναι οι ισχυρισμοί της διοίκησης σε ότι αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αυτής. Την αποτελεσματικότητα του συστήματος μπορεί να την κρίνει μόνο ένας εξωτερικός ελεγκτής μέσω του ελέγχου του οποίου διενεργεί.

6.4.1 Μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Κατά την διαδικασία την διαδικασία της μελέτης, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει της ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την πλήρης κατανόηση του. Αυτό γίνεται με σωστά δομημένο και σχεδιασμένο τρόπο. Για να κατανοήσει το πλήρως το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου ο ελεγκτής ενημερώνεται για ότι έχει σχέση με τη λογιστική διάρθρωση της επιχείρησης αλλά και με θέματα τα οποία αφορούν το ανθρώπινο δυναμικό της.

Σύμφωνα με τον καθηγητή Παπά(1999) η σωστή ενημέρωση του ελεγκτή σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζεται με:

- Τη μελέτη των φακέλων ελέγχου προηγούμενων χρήσεων,
- Την υποβολή εκ μέρους του ερωτήσεων προς τους υπευθύνους για την εφαρμογή του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου,
- Τη μελέτη των εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού κανονισμού,
- Την παρακολούθηση της ροής περιορισμένου αριθμού συναλλαγών μέσα από τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και την κατάρτιση των διαγραμμάτων ροής.

6.4.2 Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Από την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τον ελεγκτή και από τον βαθμό αξιοπιστίας αυτού θα εξαρτηθεί ο αριθμός των ελεγκτικών τεκμηρίων τα οποία πρέπει να συγκεντρωθούν έτσι ώστε να εκτελέσει το έργο του. Δηλαδή όσο πιο αποτελεσματικό είναι ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου τόσο πιο αξιόπιστα θα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία θα συγκεντρώσει ο ελεγκτής.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ότι λειτουργεί αποτελεσματικά μόνο όταν εξασφαλίζει:

- Τη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και διατάξεις των σχετικών νόμων,
- Την προστασία του ανθρώπινου δυναμικού και τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τόσο με τη συνεχή λογιστική παρακολούθηση τους όσο και με την λήψη διαφόρων μέτρων,
- Την άμεση και πλήρη εκτέλεση των εντολών της διοίκησης που προάγουν της δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας.

Η διαδικασία αυτή επιτυγχάνεται μέσω διαφόρων δειγματοληπτικών ελέγχων τους οποίους πραγματοποιεί ο ελεγκτής. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι είναι δειγματοληπτικοί λόγο του μεγάλου αριθμού στοιχείων τα οποία πρέπει να ελέγξει ο ελεγκτής. Αφού ολοκληρωθεί η ελεγκτική διαδικασία ο ελεγκτής υποχρεούται να αποκαλύψει στην διοίκηση αλλά και σε αυτούς οι οποίοι είναι επιφορτισμένοι με την εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου τις οποιεσδήποτε ουσιώδεις αδυναμίες εμφανίζει αυτό και τις επιπτώσεις αυτών στις παραγόμενες λογιστικές πληροφορίες και γενικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Παραδείγματα των αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου τα οποία και πρέπει να αναφέρει ο ελεγκτής στη διοίκηση, αποτελούν η ανεπαρκή προστασία των περιουσιακών στοιχείων, ο ακατάλληλος σχεδιασμός του συστήματος, η έλλειψη πνεύματος υπευθυνότητας και ελέγχου στην επιχείρηση.

6.5 Προγράμματα Ελέγχου.

Τα προγράμματα ελέγχου είναι καταστάσεις ελεγκτικών διαδικασιών οι οποίες πρέπει να ολοκληρωθούν έτσι ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι του ελέγχου. Οι ελεγκτικές διαδικασίες αφορούν τον έλεγχο κάθε λογαριασμού ξεχωριστά. Ουσιαστικά καθορίζουν τις εργασίες τις οποίες πρέπει να εκτελεστούν καθώς και τον χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της ελεγκτικής εργασίας. Παράλληλα κατά την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη του την ύπαρξη τυχόν ελεγκτικών κινδύνων αλλά και το γεγονός πως το ελεγκτικό πρόγραμμα μπορεί να αναθεωρηθεί κατά την διάρκεια εκτέλεσης του ελέγχου.

Σκοποί ενός προγράμματος ελέγχου είναι³⁴:

- Να εξασφαλίσουν την διενέργεια των απαραίτητων διαδικασιών εξέλεξης και επαλήθευσης,
- Βοηθούν τους άπειρους ελεγκτές να εργαστούν αποτελεσματικά. Με τα αναλυτικά προγράμματα ελέγχου μειώνεται ο απαιτούμενος χρόνος επίβλεψης των συνεργατών. Έτσι οι επικεφαλείς του ελέγχου έχουν περισσότερο χρόνο να διαθέσουν για τα σημεία εκείνα που απαιτούν υψηλό βαθμό αναλυτικής ικανότητας,
- Καθορίζουν τα απαιτούμενα μέσα για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου,
- Χρησιμεύουν ως μέσα επικοινωνίας της πολιτικής του ελέγχου,
- Βοηθούν για τη χάραξη της σωστής κατεύθυνσης και την παρακολούθηση της πορείας του ελέγχου,
- Συμβάλλουν στη μεθοδική και γρήγορη ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου.

Το πρόγραμμα ελέγχου αποτελείται διαχωρίζεται στα εξής μέρη³⁵:

1. **Πρόγραμμα ενημερώσεως του μόνιμου φακέλου.** Περιλαμβάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες που αναφέρονται στην ενημέρωση του μόνιμου φακέλου. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες εκτελούνται κατά την διάρκεια του προκαταρκτικού αλλά και του τελικού ελέγχου.

³⁴ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

³⁵ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

2. **Πρόγραμμα προκαταρτικού ελέγχου.** Περιλαμβάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργούνται σε ορισμένους λογαριασμούς ή αντικείμενα κατά το στάδιο του προκαταρτικού ελέγχου. Αν δεν υπάρχει στάδιο προκαταρτικού ελέγχου, τότε οι διαδικασίες αυτές μπορούν να γίνουν και κατά την διάρκεια του τελικού ελέγχου.
3. **Πρόγραμμα τελικού ελέγχου.** Περιλαμβάνει τις ελεγκτικές εργασίες που διενεργούνται στους λογαριασμούς δηλαδή την συμφωνία των υπολοίπων αυτών με τα αντίστοιχα υπόλοιπα που υπάρχουν στα καθολικά.

6.6 Έλεγχοι Τεκμηρίωσης.

Υπάρχουν δύο κατηγορίες ελέγχων τις οποίες ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει. Είναι οι **έλεγχοι τεκμηρίωσης υπολοίπων λογαριασμών** και οι **έλεγχοι τεκμηρίωσης συναλλαγών**.

6.6.1 Έλεγχος τεκμηρίωσης υπολοίπων λογαριασμών.

Ο έλεγχος αυτός αναφέρεται σε ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες εκτελούνται στην αρχή και στο τέλος της χρήσης και διενεργούνται με σκοπό την επαλήθευση των υπολοίπων των λογαριασμών. Βασική προϋπόθεση για την εκτέλεσή του είναι ο καθορισμός του ελεγκτικού κινδύνου αλλά και του συνόλου των παραστατικών τα οποία αφορούν τις εργασίες τέλους χρήσης. Η διαδικασία του ελέγχου ξεκινάει με την συμφωνία των υπολοίπων ενάρξεως των λογαριασμών με τα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

Σκοπός αυτών των ελέγχων είναι να διαπιστώσουν εάν α) τα υπάρχοντα στοιχεία έχουν πλήρως και κανονικά καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, β) τα υπάρχοντα στοιχεία ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης ή οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αφορούν την επιχείρηση, γ) τα στοιχεία που αναγράφουν οι λογαριασμοί του ισολογισμού υπάρχουν πράγματι, δ) τα υπάρχοντα στοιχεία έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και διατάξεις του Λογιστικού Σχεδίου,

ε) οι λογαριασμοί των στοιχείων παρουσιάζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις.

Η διάρκεια και η έκταση του ελέγχου αυτού εξαρτάται από τον ίδιο τον ελεγκτή και από άλλους παράγοντες οι οποίοι έχουν σχέση με το αντικείμενο και το κόστος του εκάστοτε ελέγχου.

Ο έλεγχος τεκμηρίωσης υπολοίπων ολοκληρώνεται με το κλείσιμο των βιβλίων της επιχείρησης όπου γίνεται η συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών των γενικών καθολικών με τα υπόλοιπα των οικονομικών καταστάσεων.

6.6.2 Έλεγχοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών.

Ο έλεγχος αυτός αναφέρεται στις ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες έχουν να κάνουν με τη εξέταση της ορθής λογιστικοποίησης των συναλλαγών, έτσι ώστε να εξακριβωθεί αν όλα τα στοιχεία τα οποία έχουν σχέση με τις συναλλαγές είναι πραγματικά και νόμιμα .

Για την επίτευξη των ανωτέρων σκοπών, ο ελεγκτής³⁶ :

- Παρατηρεί δείγμα παραστατικών των συναλλαγών και εξετάζει την πληρότητα και την και τη νομιμότητα τους,
- Εξετάζει δείγμα συναλλαγών για να εξακριβώσει το βαθμό της πιστής εφαρμογής των μέτρων του εσωτερικού ελέγχου στην έκδοση των παραστατικών,
- Επαληθεύει την ακρίβεια της μεταφοράς των πληροφοριών για τις συναλλαγές του δείγματος από τα παραστατικά στα λογιστικά βιβλία,
- Διενεργεί κριτική ανάλυση των συναλλαγών της χρήσης για να προσδιορίσει το εύλογο των οικονομικών μεγεθών τους.

³⁶ ΠΑΠΑΣ(1999),«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

7.1 Γενικά.

Καθήκον του ελεγκτή είναι να μελετήσει το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων τα οποία έχει συγκεντρώσει και να κρίνει εάν επαρκούν και εάν είναι κατάλληλα έτσι ώστε το πόρισμα και τα συμπεράσματα τα οποία θα εξάγει θα είναι απολύτως τεκμηριωμένα. Σε περίπτωση μη επάρκειας των αποδεικτικών στοιχείων θα πρέπει να υπάρξει πλήρης αιτιολόγηση από πλευράς ελεγκτή.

Η τελευταία φάση της ελεγκτικής διαδικασίας μετά την τεκμηρίωση των συναλλαγών είναι η φάση της διατύπωσης της γνώμης του ελεγκτή.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ο ελεγκτής οφείλει να διατυπώσει εγγράφως και κατά τρόπο σαφή τη γνώμη του για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων στην ολότητα τους. Η απλή παράθεση στην έκθεση ελέγχου των ευρημάτων δε συνιστά διατύπωση γνώμης. Με βάση τον νόμο 2190/1920 οι ελεγκτές των ανωνύμων εταιριών υποχρεούνται να ελέγξουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και να υποβάλουν προς την τακτική γενική συνέλευση έκθεση περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών.

Πιο συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου κατά τον νόμο 2190/1920 πρέπει να αναφέρει:

- αν παρασχέθηκαν στους ελεγκτές οι απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας,
- αν έλαβαν πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, εφ' όσον υπάρχουν υποκαταστήματα,
- αν προκειμένου περί βιομηχανικής εταιρίας τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστος παραγωγής και

- αν έγινε τροποποίηση της μεθόδου απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

7.2 Γενικές Διατάξεις Σύνταξης της Έκθεσης Ελέγχου³⁷.

Σύμφωνα με τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα:

- Τα παρατιθέμενα υποδείγματα των εκθέσεων ελέγχου είναι ενδεικτικά του τρόπου διαμόρφωσης του περιεχομένου των εκθέσεων αυτών και δεν απαλλάσσουν τον ελεγκτή από την από την υποχρέωση να προσαρμόσει το λεκτικό στα δεδομένα της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης.
- Το περιεχόμενο των εκθέσεων πρέπει να προσαρμόζεται στα δεδομένα της κάθε περίπτωσης χωρίς όμως να αλλοιώνεται η γενική δομή της έκθεσης και χωρίς να μεταβάλλονται τα στοιχεία της που δεν αφορούν τα ειδικότερα δεδομένα της κάθε περίπτωσης.
- Το χρησιμοποιούμενο λεκτικό πρέπει να παρέχει στον αναγνώστη να κατανοήσει τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά το θέμα της οποιασδήποτε αναφοράς, χωρίς άσκοπες παραπομπές σε διατάξεις νόμων ή κανονισμών και χωρίς την παράθεση επουσιωδών λεπτομερειών. Με την προϋπόθεση ότι η ουσία του θέματος καλύπτεται στην έκθεση, μπορεί να γινόταν παραπομπές σε πρόσθετες λεπτομέρειες, που παρατίθενται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.
- Στην έκθεση του ελεγκτή δεν ενδείκνυται αναφορές σε εξαιρέσεις ή επιφυλάξεις, η χρηματική αξία των οποίων είναι επουσιώδης.
- Η παράθεση των μνημονευμένων στην έκθεση χρηματικών ποσών σε χιλιάδες της νομισματικής μονάδας βοηθά στην ευχερέστερη αφομοίωση της ουσίας μιας παρατήρησης και αποφεύγει να προσδώσει στον αναγνώστη τη λανθασμένη εντύπωση ότι ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να επιμετρήσει τα ποσά αυτά με απόλυτη ακρίβεια.

³⁷ <http://www.edel.gr>

- Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στη γλωσσική επάρκεια της έκθεσης ώστε να είναι εύληπτη από το μέσο αναγνώστη. Για το σκοπό αυτό πριν από την έκδοση της, η έκθεση πρέπει να υποβάλλεται σε ψυχρή επισκόπηση από δεύτερο ελεγκτή, ο οποίος δεν έχει συμμετάσχει ενεργά στην διενέργεια του ελέγχου.
- Η διάταξη του περιεχομένου της έκθεσης πρέπει να παρέχει στον αναγνώστη τη δυνατότητα της εύκολης ανάγνωσης της, με το διαχωρισμό και τη λογική ιεράρχηση των θεμάτων σε επιμέρους παραγράφους και τη χρησιμοποίηση στοιχείων ευκρινών και ευανάγνωστων. Στη περίπτωση ύπαρξης πολλαπλών διαφοροποιήσεων της έκθεσης, οι επιμέρους παράγραφοι πρέπει να αριθμούνται.
- Η με οποιοδήποτε άλλο τρόπο παράθεση αναφορών, που θα έπρεπε να παρατεθούν στο ίδιο πιστοποιητικό, συνιστά ανεπάρκεια της έκθεσης και υποδηλώνει μη επαρκή εκπλήρωση των υποχρεώσεων του ελεγκτή.

7.3 Τα Συστατικά Στοιχεία των Εκθέσεων.

Όλες οι εκθέσεις πρέπει να αποτελούνται από τα εξής στοιχεία³⁸:

- Από τον **τίτλο της έκθεσης**, στη χώρα μας συνηθίζουμε να χρησιμοποιούμε τον τίτλο ‘Πιστοποιητικό Ελέγχου’.
- Από τον **αποδέκτη της έκθεσης**, συνήθως αποδέκτης μιας έκθεσης είναι η Γενική Συνέλευση της εταιρίας ή το Διοικητικό Συμβούλιο, η έκθεση θα πρέπει να παρουσιάζει το πλήρες όνομα της ελεγχόμενης επιχείρησης-οργανισμού όπως αυτό αναγράφεται στο καταστατικό της συμπεριλαμβανομένων και των συντμήσεων.
- **Εισαγωγική παράγραφος**, η οποία αποτελείται από τρία σημαντικά δεδομένα. α) Προσδιορίζει το είδος των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες ελέγχθηκαν καθώς και την ημερομηνία και την περίοδο την οποία καλύπτουν. β) δήλωση του ελεγκτή ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει την ευθύνη για την πλήρη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. γ) η έκθεση στην

³⁸ ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ(2006),«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ»

παράγραφο αυτή οριοθετεί την ευθύνη των ελεγκτών σε ότι έχει σχέση με την διαμόρφωση και την έκφραση γνώμης στις οικονομικές καταστάσεις

- **Προσδιορισμός του εύρους του πεδίου του ελέγχου**, στην δεύτερη παράγραφο ο ελεγκτής γνωστοποιεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες την έκταση του ελέγχου και ότι έλεγχος έγινε με βάση τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και παρέχει εύλογη διασφάλιση πως οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλήψεις. Τέλος στην παράγραφο αυτή γνωστοποιείται στους χρήστες πως ο έλεγχος έγινε μετά από εξέταση αποδεικτικών στοιχείων σε δειγματοληπτική βάση.
- **Παράγραφος διατύπωσης του συμπεράσματος του ελέγχου**, η παράγραφος αυτή περιλαμβάνει την γνώμη του ελεγκτή σωστή απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Η παράγραφος αυτή ξεκινάει με την φράση ‘κατά την γνώμη μας’. Κύριος κορμός της παραγράφου αποτελεί η φράση ‘απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρίας σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή με τα Λογιστικά Πρότυπα της ελληνικής νομοθεσίας.
- **Χρονολόγηση της έκθεσης**, σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 ο οποίος ορίζει πως οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δημοσιεύονται με το πιστοποιητικό 20 μέρες πριν από την σύγκλιση της γενικής συνέλευσης. Επίσης ορίζεται πως η έκθεση διαχειρίσεως του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να τίθεται υπόψη του ελεγκτή 30 μέρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση. Επομένως ο ελεγκτής πρέπει να παραδώσει την έκθεση νωρίτερα από το διάστημα των 20 ημερών από την γενική συνέλευση αλλά όχι αργότερα από το χρονικό όριο των 30 ημερών.
- **Στοιχεία ελεγκτή και ελεγκτικής εταιρίας**, η έκθεση τελειώνει με τα στοιχεία του ελεγκτή και τον αριθμό μητρώου στο ΣΟΕΛ και τον αριθμό μητρώου της εταιρίας στο ΣΟΕΛ επίσης.

7.4 Οι Κατηγορίες των Εκθέσεων με Βάση την Γνώμη του Ελεγκτή.

Εφόσον ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό και αυτό είναι επαρκές τότε εκφράζει γνώμη για την αντικειμενικότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Σε διαφορετική περίπτωση υποχρεούται να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη. Ο ελεγκτής αρνείται να εκφέρει γνώμη σε περιπτώσεις³⁹ όπου αντιμετωπίζει σοβαρούς περιορισμούς και έτσι δε μπορεί να συγκεντρώσει το απαραίτητο αποδεικτικό υλικό. Ακόμα μπορεί να είναι ανέφικτος ο έλεγχος ορισμένων βασικών μεγεθών. Και τέλος όταν ο ελεγκτής έχει αντιληφθεί πως έχει χάσει την ανεξαρτησία του.

Οι εκθέσεις με βάση την γνώμη του ελεγκτή επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ομαδοποιούνται στις εξής κατηγορίες:

- 1) **Σύμφωνη γνώμη**, ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει τα απαραίτητα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα, χωρίς να υπάρχουν διαφοροποιήσεις ως προς αυτές σε σχέση με την προηγούμενη οικονομική χρήση και γενικότερα δεν υπάρχουν παρατηρήσεις που να επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής εκφράζει την σύμφωνη γνώμη⁴⁰.
- 2) **Γνώμη με επιφύλαξη**, στην συγκεκριμένη περίπτωση υπάρχουν παρατηρήσεις οι οποίες επηρεάζουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι όμως τόσο σημαντικές και ουσιώδεις έτσι ώστε να καθιστούν την εικόνα της ελεγχόμενης εταιρίας ως παραπλανητική. Ο ελεγκτής δεν αμφισβητεί την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων αλλά εκφράζει επιφυλάξεις. Ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη σε περιπτώσεις τις οποίες επηρεάζεται η ανεξαρτησία του ή η επιχείρηση δεν συμμορφώνεται σε νομικές διατάξεις.
- 3) **Αδυναμία έκφρασης γνώμης**, ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων καθώς υπάρχει αδυνατεί

³⁹ ΠΑΠΑΣ(1999),«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

⁴⁰ ΝΕΓΚΑΚΗΣ-ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ(2013),«ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ&ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ»

να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Συνθήκες που υποχρεώνουν τον ελεγκτή να αρνηθεί να εκφράσει τη γνώμη του είναι:

- Ο σημαντικός περιορισμός της έκτασης του ελέγχου,
 - Η ύπαρξη σοβαρής αβεβαιότητας που επηρεάζει τη θέση της επιχείρησης,
 - Η διάβρωση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή,
 - Οι σημαντικές αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
 - Η χρησιμοποίηση της εργασίας άλλου ελεγκτή.
4. **Αρνητική γνώμη**, σε περίπτωση ύπαρξη ουσιωδών και διάχυτων παρατηρήσεων οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, καθιστώντας την ελλιπή ή παραπλανητική χωρίς να είναι εφικτή η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη. Ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη σε περιπτώσεις τις οποίες παρατηρούνται σημαντικές αδυναμίες στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν έγινε σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

7.4.1 Έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου⁴¹.

Η έκθεση του ελεγκτή, για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, πρέπει να περιλαμβάνει τα κατωτέρω:

Τίτλος

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να έχει τίτλο που να δηλώνει σαφώς ότι είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή.

Παραλήπτης

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να απευθύνεται στον εντολέα του ελέγχου. Νόμος ή κανονισμός συχνά καθορίζει σε ποιον πρόκειται να απευθυνθεί η έκθεση του ελεγκτή. Η έκθεσή του αυτή συνήθως απευθύνεται σε εκείνους για τους οποίους η έκθεση συντάσσεται, συχνά είτε προς τους μετόχους είτε προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της οικονομικής μονάδας, της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται.

⁴¹ www.soel.gr

Εισαγωγική παράγραφος

Η εισαγωγική παράγραφος της έκθεσης ελέγχου πρέπει:

- Να περιλαμβάνει την επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.
- Να δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.
- Να αναφέρει την ονομασία κάθε κατάστασης που απαρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.
 - Να αναφέρει σύντομη των σημαντικών λογιστικών αρχών, καθώς και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών, και
 - Να αναφέρει τη συγκεκριμένη ημερομηνία ή την περίοδο που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση.

Ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιγράφει την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η περιγραφή πρέπει να περιλαμβάνει επεξήγηση ότι η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση τους σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, καθώς και για τις απαραίτητες, κατά τη γνώμη της, εσωτερικές δικλίδες που θα βοηθήσουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη ελεγκτή

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να δηλώνει ότι η ευθύνη του ελεγκτή είναι να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει του ελέγχου.

Η έκθεση πρέπει να δηλώνει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εξηγεί ότι αυτά τα πρότυπα απαιτούν από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις δεοντολογίας και ότι ο ελεγκτής σχεδιάζει και εκτελεί τον έλεγχο ώστε να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιγράφει τον έλεγχο δηλώνοντας ότι:

- Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εκτέλεση διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.
 - Οι διαδικασίες που επιλέχθηκαν εξαρτώνται από την κρίση του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που είναι σχετικές με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας, έτσι ώστε να σχεδιάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που είναι κατάλληλες στις περιστάσεις, αλλά όχι για το σκοπό της έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της. Σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τότε πρέπει να παραλείψει τη φράση ότι η αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων δεν είναι για σκοπό έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των δικλίδων αυτών, και

- Ο έλεγχος, επίσης, περιλαμβάνει την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και τη συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να δηλώνει εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα, ώστε να παρέχουν τη βάση για τη γνώμη του.

Γνώμη ελεγκτή

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει παράγραφο με τον τίτλο «Γνώμη». Κατά την έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, να χρησιμοποιεί μια από τις ακόλουθες φράσεις, οι οποίες θεωρούνται ισοδύναμες:

«Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο» ή

«Οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν αληθινή και δίκαιη εικόνα των σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο».

Άλλες ευθύνες αναφοράς

Εάν ο ελεγκτής αντιμετωπίζει άλλες πρόσθετες ευθύνες αναφοράς στην έκθεση του επί των οικονομικών καταστάσεων, (π.χ. επάρκεια λογιστικών βιβλίων κ.λ.π.) τότε αυτές πρέπει να αναφέρονται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου το οποίο πρέπει να φέρει τον υπότιτλο «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων»,

Υπογραφή του ελεγκτή

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να υπογράφεται από τον υπεύθυνο ελεγκτή. Η υπογραφή του ελεγκτή είναι είτε με το όνομα της ελεγκτικής εταιρίας, είτε με το προσωπικό του όνομα είτε και με τα δύο. Επιπλέον της υπογραφής του, σε ορισμένες δικαιοδοσίες μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να δηλώσει στην έκθεσή του τον επαγγελματικό του τίτλο ή το γεγονός ότι ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρία, ως ενδείκνυται, έχουν αναγνωριστεί από την αρμόδια αρχή αδειοδότησης στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να φέρει ημερομηνία όχι πριν από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία βασίζει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων τεκμηρίων ότι οι καταστάσεις έχουν καταρτιστεί και εγκριθεί από το αρμόδιο όργανο της οικονομικής μονάδας.

Διεύθυνση ελεγκτή

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να αναφέρει τον τόπο όπου ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμά του.

7.4.3 Έκθεση ελέγχου για εταιρία η οποία εφαρμόζει Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς⁴².

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή Προς τους Μετόχους (Εταίρους) της Εταιρείας ΑΒΓ ... Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ που αποτελούνται από τον ισολογισμό (ή την κατάσταση οικονομικής θέσης) της 31 Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως (ή συνολικού εισοδήματος), μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και την περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και τις λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις και όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή

⁴² www.soel.gr

και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας, κατά την 31 Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών θεμάτων

Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοίχιση του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α και 37 του Κ.Ν. 2190/1920.

Έδρα του ελεγκτή [πόλη], [ημερομηνία]

[Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής]

Αρ Μ ΣΟΕΛ

[Ελεγκτική Εταιρεία][Διεύθυνση][Αρ Μ ΣΟΕΛ εταιρείας

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στόχος της παρούσας διπλωματικής είναι να παρουσιάσει την έννοια του ελέγχου και την ζωτική σημασία αυτού στην ορθή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος των οικονομικών μονάδων και η σαφής εικόνα παρουσίασης της οικονομικής ευρωστίας ή δυσχέρειας αυτών αντίστοιχα, καθίσταται σήμερα ολοένα και πιο επιτακτικός. Μέσα από ένα ραγδαίως εξελισσόμενο, ανταγωνιστικό και ευμετάβλητο επιχειρηματικό περιβάλλον, είναι εμφανές ότι ο εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών λαθών που προσφέρει ο έλεγχος είναι κεφαλαιώδους σημασίας τόσο για τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, όσο και για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την ανάγνωση της εργασίας δίνεται στον αναγνώστη η δυνατότητα να αποκτήσει μια κατατοπιστική εικόνα του όρου του ελέγχου και της ελεγκτικής διαδικασίας. Η διάκριση του στις δύο μεγάλες κατηγορίες, αυτή του εσωτερικού και εκείνη του εξωτερικού ελέγχου, η ταξινόμηση και η αναλυτική παρουσίαση των χαρακτηριστικών τους αποτελούν ένα χρήσιμο εγχειρίδιο για τον μελετητή που επιχειρεί πρώτη φορά την επαφή του με αυτό το επιστημονικό πεδίο. Είναι εμφανές το γεγονός της αναγκαιότητας και των δύο ειδών του ελέγχου, μιας και προσφέρουν ο καθένας στην επιχείρηση εκείνο το πλεονέκτημα ώστε να διακριθεί από τις υπόλοιπες. Έτσι λοιπόν, ο εσωτερικός έλεγχος της παρέχει το κίνητρο για την επανεκτίμηση των εσωτερικών δυνατοτήτων της, ενώ ο εξωτερικός τη δυνατότητα παρουσίασης μιας καλής εικόνας και συνεπώς φήμης απέναντι στους άμεσα ή έμμεσα συσχετιζόμενους με αυτήν.

Πιο συγκεκριμένα, στην προσπάθεια απόδοσης της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως αποτελεί μια δραστηριότητα συμβουλευτική και διασφαλιστική στη διαδικασία διαχείρισης των κινδύνων, κατάλληλα σχεδιασμένη και μελετημένη ώστε να μεγιστοποιεί την αποτελεσματικότητα της επιχειρησιακού συστήματος και να προσθέτει αξία σ' αυτό. Φυσικά, κάτι τέτοιο επιτυγχάνεται με την παρουσία και τη συμβολή των εσωτερικών ελεγκτών οι οποίοι με τη σειρά τους προλαμβάνουν, επιβλέπουν και επανορθώνουν λογιστικά σφάλματα, λάθη και ατασθαλίες.

Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος είναι καθοριστικής σημασίας λόγω του ότι αποτελεί την πηγή άντλησης σημαντικών πληροφοριών με συνέπεια να συντελεί δραστικά στη λήψη των εκάστοτε επενδυτικών αποφάσεων από το ευρύ επενδυτικό κοινό. Η αληθοφάνεια, η επιβεβαίωση της πληρότητας, της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι το κύριο μέλημα των εξωτερικών ελεγκτών που το διατελούν. Ας μην ξεχνάμε το γεγονός ότι εξαιτίας των λογιστικών «μαγειρεμάτων», της παραποίησης των αποτελεσμάτων των οικονομικών καταστάσεων και της μη εγκυρότητας του εξωτερικού ελέγχου ακόμα και από ελεγκτικές εταιρείες παγκόσμιου βεληνεκούς προκλήθηκαν σκάνδαλα παγκοσμίου φήμης που επηρέασαν τα θεμέλια του οικονομικού συστήματος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η πέμπτη

μεγαλύτερη ελεγκτική εταιρεία παγκοσμίως (big5) , η Arthur Andersen η οποία κατέρρευσε μαζί με τον αμερικανικό ενεργειακό κολοσσό Enron το 2002 αφού θεωρήθηκε ένοχη για την διαστρέβλωση των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε τα πραγματικά μεγέθη της καταστροφής να συγκαλύπτονται και οι μέτοχοι να έχουν μια εξωραϊσμένη ειδυλλιακή εικόνα.

Συνοψίζοντας, με αφορμή τα προαναφερθέντα και ως εργαλείο την παρούσα εργασία επιχειρείται να δοθεί μια εικόνα όλων των παραπάνω με στόχο να ενημερώσουν, να καθοδηγήσουν αλλά και εν μέρει να προβληματίσουν τον αναγνώστη που επιθυμεί να ασχοληθεί με το ενδιαφέρον επιστημονικό πεδίο της ελεγκτικής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος (1989), 'Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, Σώμα Ορκωτών Λογιστών'.
- Καζαντζής Ι. Χρήστος (2006), 'Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος': 'Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων' Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, (2009) 'Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας'
- Λουμιώτης Βασίλειος (2006), 'Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής', Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ
- Παπάς Α. Αντώνης (1999), 'Εισαγωγή στην Ελεγκτική', Εκδόσεις Ευγένιου Μπένου, Αθήνα.
- Νεγκάκης Ι. Χρήστος – Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης, (2013), 'Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Έλεγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
- Παπαδάτου Θεοδώρα, (2005), 'Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών', Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα.
- Σιώτης Θεοχάρης-Ζωίτσας Άγγελος, (2010) 'Σύγχρονη Ελεγκτική', Εκδόσεις Σοφία.
- Σώμα Ορκωτών Λογιστών, (1989), 'Ελεγκτικές Οδηγίες Νο 1-12 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών', Σώμα Ορκωτών Λογιστών Τεχνικό Γραφείο.
- Τσακλάγκανος Α Άγγελος, (1997) 'Ελεγκτική' Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη. Θεσσαλονίκη.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Messier F. William, (2003), 'Auditing and Assurance Services, a systemic approach' Mc Graw-Hill Irwin, NY USA.
- Meigs W, Meigs R, and Larsene J.(1984), 'Ελεγκτική', Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

Ηλεκτρονικές Πηγές

- Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, (www.hcmc.gr)
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, (www.soel.gr)
- Φορολογικός και Λογιστικός Κόμβος Ενημέρωσης, 'TAXHEAVEN', (www.taxheaven.gr).

