



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

του

ΒΕΛΤΕΒΙΝΟΥ ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2015

Αφιερώνεται στους γονείς μου

Ιωάννη και Δέσποινα.

Μάθηση χωρίς σκέψη

είναι χαμένος κόπος.

Σκέψη χωρίς μάθηση

είναι κίνδυνος.

Ευχαριστώ τον καθηγητή μου, κύριο Χρήστο Νεγκάκη Που με την επιστημονική του κατάρτιση και εκπαιδευτική του εμπειρία, στάθηκε πολύτιμος αρωγός στην προσπάθεια μου για επιτυχή ολοκλήρωση της μεταπτυχιακής μου διατριβής.

Περίληψη

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με τίτλο «Η αξιοπιστία των εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών λογιστών ελεγκτών» έγινε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του κύκλου μεταπτυχιακών σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και χρηματοοικονομικής, με εξειδίκευση στην εφαρμοσμένη λογιστική και ελεγκτική. Στόχος της είναι η παρουσίαση τόσο σε θεωρητικό όσο και σε επίπεδο έρευνας των παρατηρήσεων που διατυπώνουν στις εκθέσεις τους οι ορκωτοί ελεγκτές, καθώς και της σημασίας των εκθέσεων ελέγχου. Η εργασία είναι χωρισμένη σε έξι κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ερευνητικά ερωτήματα, ο σκοπός και η δομή της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση των ερευνών και προσεγγίσεων που χρησιμοποιήθηκαν ως πηγές της εργασίας

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση εισαγωγικών εννοιών στην ελεγκτική επιστήμη, όπως τι είναι ελεγκτική και η ιστορική εξέλιξη της.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μια αναλυτική παρουσίαση για της εκθέσεις έλεγχου καθώς αποτελεί το κύριο κορμό της έρευνας. Επεξηγούνται αναλυτικά τα είδη γνώμης και δίνονται υποδείγματα για κάθε είδους γνώμης με παραδείγματα από πραγματικές εκθέσεις έλεγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια Μελέτη Περίπτωσης για το τελικό στάδιο ελέγχου, την δόμηση μιας έκθεσης ελέγχου, καθώς και την σημασία και αναγκαιότητας τήρησης των προτύπων ελέγχους, τέλος δίνεται υπόδειγμα μελέτης σε περίπτωση λάθους Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

Στο έκτο κεφάλαιο δίνονται τα συμπεράσματα και οι παρατηρήσεις της εν λόγω εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Λέξεις Κλειδιά : Ελεγκτής, Έλεγχος, Εκθέσεις ελέγχου.

JEL CLASIFICATION

M42

Abstract

This thesis entitled ‘‘Auditors’ Reports’’ has been written within the framework of the completion of the MSc in Applied Accounting and Auditing. Its goal is to present on theoretical as well as on a research level the comments that have been formulated in the auditors’ reports and how important they are for public interest the thesis is divided into six chapters.

The first chapter presents the research quests, the main plan and the goal of this thesis.

The second chapter presents our sources and articles we used to make our thesis

The third chapter presents the introductory concepts, such as auditing and auditing evolution. .

In the fourth chapter gives a detailed presentation of the auditor’s reports on the financial statements of companies. Also presents the four different forms of conclusion that an auditor can make.

The fifth chapter gives us a detailed presentation of the last stage of auditor process before the auditor’s report, how to fill auditor report step by step, and how important is to follow IAAΣB rules.

In the sixth chapter we analyze conclusion of our current research.

Keywords: auditor, audit, report.

JEL CLASIFICACION

M42

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη	3
Abstract	4
Περιεχόμενα.....	5
Κεφάλαιο 1-Εισαγωγή	7
1.1 Ερευνητικά Ερωτήματα	7
1.2 Σκοπός Παρούσας Εργασίας.....	8
1.3 Δομή της Εργασίας	9
Κεφάλαιο 2-Επισκόπηση Βιβλιογραφίας	10
Κεφάλαιο 3-Ελεγκτική Επιστήμη.....	13
3.1 Γενικά.....	13
3.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης	14
3.3 Ιστορική Επισκόπηση Έλεγχου και Ελεγκτικής Διαδικασίας.....	16
3.4 Διακρίσεις Ελέγχων-Κατηγορίες Ελεγκτών	20
3.5 Εξωτερικός Έλεγχος	22
3.5.1 Ορισμός Εξωτερικού Έλεγχου	22
3.5.2 Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου	23
3.5.3 Η Αναγκαιότητα του Εξωτερικού Έλεγχου.	23
3.5.4 Είδη Εξωτερικού Ελέγχου	24
3.5.5 Πλεονεκτήματα από την χρήση του Εξωτερικού Ελεγκτή.....	25
3.6 Ελεγκτική Διαδικασία	27
3.6.1 Έλεγχος Γενικών στοιχείων	27
3.6.2 Σχεδιασμός Προγράμματος Ελέγχου	28
3.6.3 Εκθέσεις ελέγχου	31
3.6.4 Φύλλα εργασίας	32
3.6.5 Ολοκλήρωση ελέγχου	40
Κεφάλαιο 4-Εκθεσεις Έλεγχου.....	43
4.1 Γενικά για τις Εκθέσεις Έλεγχου.....	43
4.2 Βασικές αρχές και στοιχεία σύνταξης της έκθεσης	44
4.3 Έκθεση ελέγχου	47
4.4 Είδη Γνώμης Ορκωτών Ελεγκτών	51
4.4.1. Ανεπιφύλακτη Γνώμη	52
4.4.2. Γνώμη με Επιφύλαξη	53
4.4.3 Αντίθετη Γνώμη	59
4.4.4. Άρνηση γνώμης	63
4.5 Έκθεση προς την Διοίκηση της επιχείρησης	64
4.6 Έκθεση Έλεγχου προς Τρίτους.....	65

Κεφάλαιο 5- Μελέτη περίπτωσης.....	66
5.1 Εισαγωγή	66
5.2 Τελικό Στάδιο Ελέγχου.....	66
5.3. Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου	67
5.4 Μελέτη λάθους χειρισμού Ορκωτού	69
5.5 Συνέπειες μη τήρησης προβλεπόμενων διαδικασιών νομοθεσίας.....	69
Κεφάλαιο 6-Συμπεράσματα.....	70
6.1 Συμπεράσματα	70
6.3 Προτάσεις για Μελλοντική έρευνα.....	71
Βιβλιογραφία	73

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ελεγκτική αποκτά ιδιαίτερο ρόλο στις μέρες μας, γίνεται αβυσσαλέα προσπάθεια για την ανάκαμψη της οικονομίας την ενθάρρυνση των επενδύσεων, την αναζωπύρωση της αγοράς και την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων τόσο στην χώρα μας όσο και διεθνώς. Μέσα σε αυτό το οικονομικό κλίμα, ζωτικής σημασίας και αναγκαία η σωστή διεκπεραίωση του έργου του ελεγκτή (Μπατσινίλας και Πατατούκας,2012).

Το έντονα ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον σε συνδυασμό με τις πιέσεις που δέχονται τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να πετύχουν μεγαλύτερους στόχους, καθώς και οι οριακές οικονομικές εποχές κρίσεων οδηγεί στην ολοένα και πιο συχνή εμφάνιση αλλοίωσης των οικονομικών καταστάσεων για εύλογους σκοπούς από πλευράς κέρδους και επιβίωσης. Μια μη αποτελεσματική και χρήστη άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων έχει φέρει και αναμένεται να φέρει μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες στο επίκεντρο μιας σειράς εταιρικών και χρηματιστηριακών σκανδαλών όπως στην περίπτωση Enron, Global Crossing, κλπ.

Ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή και των εκθέσεων ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων, σε μια οικονομία όπου η λειτουργία των χρηματοπιστωτικών αγορών είναι κεφαλαιώδους σημασίας, κρίνεται αρκετά σοβαρός. Ο ελεγκτής πρέπει να διακατέχεται από αμεροληψία, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία, με ποιότητα στο ελεγκτικό του έργο.

Σκάνδαλα όπως τα προαναφερθέντα, στα οποία επενδυτές και πιστωτές υπέστησαν ζημιές δισεκατομμυρίων αποτελούν σημαντικά δείγματα της παθογένειας των ελεγκτικών μηχανισμών της κεφαλαιαγοράς. Μετατρέποντας τέλος στη κορυφή του νομικού προβληματισμού, τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και σε νομοθεσίας το ζήτημα της ευθύνης των ελεγκτών και τις σημαντικότητας των εκθέσεων έλεγχου.

1.1 Ερευνητικά ερωτήματα

Η εργασία καλείται να απαντήσει σε ερωτήματα σχετικά με την ποιότητα και αποτελεσματικότητα του εξωτερικού έλεγχου, καθώς και την ευθύνη που αναλαμβάνει ο

ορκωτός ελεγκτής με τις εκθέσεις του. Γίνεται σωστά ο έλεγχος; Τι ποσοστό των εκθέσεων είναι με σύμφωνη γνώμη; Ποιες εταιρίες ορκωτών εμπιστεύονται οι επιχειρήσεις για την δημοσίευση των εκθέσεων τους; Συμμορφώνονται οι επιχειρήσεις με της υποδείξεις των ελεγκτών; υπάρχει εσωτερικός έλεγχος; σε πόσες ‘επιχειρήσεις μαγειρεύονται’ οι οικονομικές τους καταστάσεις;

1.2 Σκοπός της παρούσας εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να κατανοηθεί η σημασία και η σημαντικότητα της ποιότητας του εξωτερικού έλεγχου καθώς και η ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών για διεκπεραίωση των ελέγχων με αντικειμενικό, αμερόληπτο αλλά και σύμφωνο με τα πρότυπα έλεγχου έτσι ώστε οι εκθέσεις έλεγχου να αντικατοπτρίζουν πλήρως της πραγματικές οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων . Η επισκόπηση ρεαλιστικών παραδειγμάτων εκθέσεων έλεγχου μας βοήθα στο να κατανοηθεί πλήρως ο ελεγκτικός μηχανισμός καθώς και η διερεύνηση για τροποποίησης αυτών (εκθέσεων έλεγχου), με στόχο να αναδειχτεί η ανάγκη βελτίωσης του επιπέδου έλεγχου.

1.3 Δομή της Εργασίας

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με τίτλο «Η αξιοπιστία των εκθέσεων ελέγχων» έγινε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του κύκλου μεταπτυχιακών σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και χρηματοοικονομικής, με εξειδίκευση στην εφαρμοσμένη λογιστική και ελεγκτική. Στόχος της είναι η παρουσίαση τόσο σε θεωρητικό όσο και σε επίπεδο έρευνας των παρατηρήσεων που διατυπώνου στις εκθέσεις τους οι ορκωτοί ελεγκτές.

Η εργασία είναι χωρισμένη σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ερευνητικά ερωτήματα, ο σκοπός και η δομή της εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση των ερευνών και προσεγγίσεων που χρησιμοποιήθηκαν ως πηγες της εργασίας

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση εισαγωγικών εννοιών στην ελεγκτική επιστήμη, όπως τι είναι ελεγκτική και η ιστορική εξέλιξη της.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται μια αναλυτική παρουσίαση για της εκθέσεις έλεγχου καθώς αποτελεί το κύριο κορμό της έρευνας. Επεξηγούνται αναλυτικά τα είδη γνώμης και δίνονται υποδείγματα για κάθε είδους γνώμης με παραδείγματα από πραγματικές εκθέσεις έλεγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια Μελέτη Περίπτωσης για το τελικό στάδιο ελέγχου, την δόμηση μιας έκθεσης ελέγχου, καθώς και την σημασία και αναγκαιότητα τήρησης των προτύπων ελέγχους, τέλος δίνεται υπόδειγμα μελέτης σε περίπτωση λάθους Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

Στο έκτο κεφάλαιο δίνονται τα συμπεράσματα και οι παρατηρήσεις της εν λόγω εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Επισκόπηση βιβλιογραφίας

Στην παρούσα Εργασία γίνεται αναφορά στα σημαντικότερα άρθρα και έρευνες που έχουν σχέση με τις εκθέσεις έλεγχου για ποιοτικό έλεγχο καθώς και με τις παρατηρήσεις των εκθέσεων έλεγχου από τους ορκωτούς Ελεγκτές.

Ο Hudaib (2005) εξετάζει τα άμεσα αποτελέσματα της αλλαγής διοίκησης και οικονομικής διαχείρισης εταιριών μαζί με πέντε μεταβλητές έλεγχου, κατά διαφορών στην ελεγκτική γνώμη και κατά δεύτερον στην αλλαγή ελεγκτικής εταιρίας, βασιζόμενος σε ένα δείγμα από 297 αγγλικές επιχειρήσεις μεταξύ 1987 και 2001, με αποτέλεσμα να έρθει στο συμπέρασμα ότι σε κάθε αλλαγή διοίκησης και οικονομικής πολιτικής οι εταιρείες τείνουν να λαμβάνουν σύμφωνη γνώμη.

Οι Sikka et al. (2007) για να αποκτήσει την αίγλη του ξανά το ελεγκτικό επάγγελμα, δίνουν έμφαση στα μέλη του προσπαθώντας να κάνουν αντιληπτό το αίσθημα του καθήκοντος σε πρακτικά και θεωρητικά εκπαιδευτικά προγράμματα, την ανάγκη να δρουν σε κανόνες που εξυπηρετούν δημόσια συμφέροντα και να δρουν επί κοινωνικά υπεύθυνο τρόπο. Παρ όλα αυτά τέτοιες αξιώσεις είναι συχνά κατακριτέες λόγω των πρόσφατων σκανδαλών στον ελεγκτικό επάγγελμα. Αντί να προβούν σε αλλαγές στην ελεγκτική αναθεώρηση διαδικασιών στην επιμόρφωση των ελεγκτών, οι Επιτροπή έλεγχου αναζητά να ανοικοδομηθεί η εμπιστοσύνη στην ελεγκτική, καλώντας να υποδείξουν επιμορφωτικούς τρόπους με έμφαση στην αρχές του ελεγκτή, στο επαγγελματικό σκεπτικισμό, στην κατανόηση της σημασίας του δημόσιου συμφέροντος.

Ο Salehi (2008) θέτει ως στόχο να διερευνήσει την ύπαρξη υψηλών προσδοκιών από τον Εξωτερικό ελεγκτή από του χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για το έργο του ελεγκτή, καθώς και την πληρότητα των παρατηρήσεων για κάθε πιθανό χρήστη, αποφεύγοντας τυχόν ανακρίβειες και σφάλματα στην διατύπωση τους.

Οι Tauringana et al. (2000) διερωτούνται γιατί μικρότερες εταιρίες με τζίρους πάνω των 100.000 \$ έχουν προβεί σε εξωτερικούς ελέγχους παρόλο που δεν επιβάλλεται από την νομοθεσία. Στην μελέτη τους φτάνουν στο συμπέρασμα ότι μικρές επιχειρήσεις επιλέγουν να

συνεχίσουν με τον έλεγχο ενώ κάποιες άλλες τον εγκαταλείπουν. Το βασικό συμπέρασμα της Έρευνας έδειξε ότι ο κύριος λόγος είναι για να βοηθήσουν στον έλεγχο και στην διαφάνεια μεταξύ εταίρων, διανομή μερισμάτων ,μερίδια και πιστώσεις. Βασιζόμενοι στην ανάλυση τους οι εταιρίες που κάνουν προληπτικό έλεγχο ενώ δεν απαιτείται τείνουν να έχουν θετικά αποτελέσματα με αύξηση της άξιας του και μεγαλύτερους συντελεστές κέρδους. Εμπειρική έρευνα μεταξύ 92 τυχαία επιλεγμένων μικρών επιχειρήσεων έδειξε ότι στο 90% των περιπτώσεων ο προληπτικός έλεγχος είχε θετικά αποτελέσματα.

Οι Meigs et al. (2001) διερευνά την σχέση μεταξύ του κίνδυνου ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων μια επιχείρηση και της ευθηνής του ελεγκτή να την αντιμετωπίσει. Τα Διεθνή Πρότυπα Έλεγχου απαιτούν από τον ελεγκτή να κατανοήσει τους κινδύνους που συνδέονται με τον Νομικό και Πολιτικό Περιβάλλον της Οικονομικής μονάδας . Όταν υπάρχουν σημαντικοί κίνδυνοι, ο ελεγκτής πρέπει να ελέγχει το σύστημα του εσωτερικού έλεγχου της επιχείρησης και να προσδιορίζει κατά πόσο οι έλεγχοι έχουν γίνει και το σύστημα λειτουργεί αποτελεσματικά

Ο Bedart(2009) παρουσιάζει σε άρθρο του την κριτική επισκόπηση του είδη υπάρχοντος ελεγκτικού προσωπικού και ανακαλύπτει σημαντικές πτυχές για μελλοντική μελέτη. Συγκεκριμένα η επισκόπηση περιτριγυρίζεται από δυο σημαντικές αρχές της ειδικευσης γνώσης στον ελεγκτικό τομέα και την ειδίκευση σε επαγγελματικές συμπεριφορές και επαγγελματική δεοντολογία. Η έρευνα αποκαλύπτει ότι η επαγγελματική δεοντολογία στις περισσότερες περιπτώσεις υπερβαίνει την ειδίκευση στις γνώσεις και δίνει τους πιθανούς λογούς που συμβαίνει αυτό. Επισημαίνοντας ότι γνώση χωρίς ιδεολογία δεν μπορεί να συνυπάρχει και κυρίως δεν μπορεί να φέρει τα αποτελέσματα που να εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον

Οι Boon et al. (2008) αναλύουν τη συνεισφορά και την πιθανότητα βελτίωσης των υπηρεσιών ποιοτικού έλεγχου, σε τοπικά συμβούλια της Νέας Νότιας Ουαλίας, μέσω προτάσεων. Οι προτάσεις αυτές έχουν να κάνουν με τη βελτίωση της ποιότητας ελέγχων μέσω των ορθών διατυπωμένα παρατηρήσεων προβάλλοντας ένα πλέγμα με συνοχική διάταξη και άρτια αναγνωρίσιμοι προς τους χρηστές αυτών γλώσσα. Επίσης αξιολογούν με τα μέλη της ομάδας έλεγχου οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων για ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις

Οι Chen et al.(2011) μελετούν την απόδοση των στρατηγικών έλεγχου ανάλογα με την έκταση της ενημέρωσης των ορκωτών ελεγκτών. Οι Πρώτες πληροφορίες για της εφαρμόσιμες

στρατηγικές έλεγχου προκύπτουν από μια σειρά δομών έλεγχου που αξιολογούνται με βάση την θεωρία της αξιοπιστίας. Όλη η στρατηγική έλεγχου προσομοιώνεται με διαφορετικούς ελέγχους αξιοπιστίας και τα αναλογικά ποσά των συνολικών ακριβειών σε ένα δείγμα λογιστών. Το σημαντικότερο εύρημα αυτής της μελέτης είναι ότι οι ισχυρές στρατηγικές έλεγχου που έχουν αναπτυχτεί πρόσφατα από Μεγάλες ελεγκτικές προσδιορίζουν λιγότερα δειγματολόγικα σφάλματα από τις υπάρχουσες στρατηγικές τις ελεγκτικής.

Ο Hemraj (2001) με αφορμή την υπόθεση Sasea Finance Ltd κατά KPMG και ανάλυση περιπτώσεων από το ηνωμένο βασίλειο και την Αυστραλία προσπαθεί να ορίσει τον υπεύθυνο που θα προφυλάξει την εταιρία από την απάτη, την υπεξαίρεση και την κατάχρηση χρημάτων που διαπράττονται από τους εργαζόμενους και να απαντήσει σε πιο βαθμό οι ελεγκτές και οι διευθυντές είναι άμεσα υπεύθυνοι για τον Εντοπισμό και την πρόληψη των παραπάνω

Ο Evans (2011) εκφράζει τον προβληματισμό του για τις αποτυχίες και την εξαπάτηση που χαρακτηρίζει την ανθρώπινη φύση, η οποία στον οικονομικό τομέα εμφανίστηκε με το σκάνδαλο της Enron. Χαρακτηριστικά, αναφέρεται σε ερωτήματα όπως : Πως αισθάνονται πραγματικά οι μέτοχοι της για την κατάσταση των κεφαλιά της εν λόγω εταιρίας? Ποιος είχε την ευχέρεια να αλλάξει και να προβλέψει τα αποτελέσματα. Επίσης εξετάζει τρόπους που βοηθάνε στην αποφυγή τέτοιων γεγονότων στο μέλλον ή τουλάχιστον στο μετριασμό των επιπτώσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η κατανόηση και οριοθέτηση της έννοιας της ελεγκτικής επιστήμης. Εξετάζουμε το αντικείμενο της ελεγκτικής, τις διακρίσεις των ελέγχων καθώς και της κατηγορίες των ελεγκτών . Δύναται μια σύντομη ιστορική αναδρομή του έλεγχου και των ελεγκτικών διαδικασιών. Τέλος εξεταστικεύουμε στον εξωτερικό έλεγχο και ειδικά στις εκθέσεις ελέγχου.

3.1 Γενικά

Η ανάπτυξη των επιχειρήσεων ολοένα και μεγαθύνεται τα τελευταία χρόνια, σε συνδυασμό με την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων δημιουργεί, έκτος των άλλων, ανάγκη για νέες μορφές επιχειρηματικής συνεργασίας. Μέσα από αυτές εξασφαλίζεται ότι η εισφορά στο κεφάλαιο δεν δημιουργεί από μόνη της υποχρέωση για ενεργό ανάμιξη στη διαχείριση και διοίκηση της επιχείρησης, προς επίτευξη των στόχων της. Επόμενος το νομικό πλαίσιο προβλέπει ότι η ιδιότητα του κεφαλαιούχου δεν συνεπάγει την υποχρέωση για ενεργό συμμετοχή στην διοίκηση της εταιρίας, αλλά εν αντιθέσει ότι διαχείριση και η διοίκηση μπορεί και πλέον συνιστάτε να ανατίθεται σε τρίτα πρόσωπα, που δεν συνδέονται με κεφαλαιακό δεσμό με την ίδια την εταιρία. (Μπατσινίλας και Πατατούκας,2012)

Η ανάπτυξη και δημιουργία τέτοιων ειδών εταιρικής μορφής προέβαλε την ανάγκη για ένα ολοκληρωμένο σύστημα παροχής οικονομικών πληροφοριών, δηλαδή ενός οργανωμένου λογιστικού συστήματος παρακολούθησης, όσο και υποχρέωση για έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών για άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Απαραίτητη προϋπόθεση για αποτελεσματική και ορθή εφαρμογή των προαναφερθέντων είναι η υιοθέτηση κανόνων και αρχών. Εν τούτοις , οι κανόνες και αρχές δεν πρέπει να παραμένουν αναλλοίωτες στον χρόνο. Πρέπει να υπόκεινται σε αναπροσαρμογή αναθεώρηση και αναδιατύπωση ανάλογα με την μεταβολή των οικονομικών συνθηκών που τις δημιούργησαν. Με εξέχουσα σημασία, η πάντα πιστή εφαρμογή τους.

Η σωστή εφαρμογή των κανόνων και αρχών εξασφαλίζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών καθώς η παρακολούθηση και ο έλεγχος τήρησης τους αποτελεί ένα ανεξάρτητο κλάδο της λογιστικής την Ελεγκτική.

3.2 Ορισμός και Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής και βασίζεται στην Οικονομική, Στατιστική και Νομική επιστήμη. Ακολουθεί την διεξοδική και μεθοδική έρευνα προκειμένου να παράγει νέα γνώση, ακριβή αποτελέσματα και τον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών της επιχείρησης με τους ισχύοντες νόμους.

Διάφοροι ορισμοί έχουν δοθεί για την Ελεγκτική, κάποιιοι από αυτούς είναι οι παρακάτω:

α) Ελεγκτική είναι το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών διαδικασιών, που απορρέουν από τη βαθιά γνώση της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος των εμπορικών βιβλίων, των οικονομικών καταστάσεων, των λογιστικών εγγραφών και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση (Σιώτης, 2009).

β) Ελεγκτική είναι ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφρασθεί μια αντικειμενική κρίση, σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές, για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους. (Παπαδοπούλου, 2005)

γ) Ελεγκτική είναι η συστηματική εξέταση των βιβλίων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης με σκοπό την εξακρίβωση των γεγονότων, τα όποια σχετίζονται με την κατάσταση της περιουσίας της επιχείρησης, καθώς και της συναλλαγές της και τη σύνταξη σχετικής έκθεσης (Σιώτης, 2009).

δ) Ελεγκτική είναι η συστηματική έρευνα των βιβλίων και των διαδικασιών μιας επιχείρησης που μας επιτρέπει:

- Να επαληθεύουμε αν οι λογαριασμοί εκφράζουν τη πραγματική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη στιγμή.
- Να ελέγχουμε την ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών, τόσο από αριθμητική άποψη, όσο και από άποψη του λογιστικού περιεχομένου.

- Να πειθόμαστε ότι η τηρούμενη λογιστική είναι σαφής, κατανοητή και καλά οργανωμένη, καθώς και ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν κανονικά
- Να κρίνουμε ενδεχομένους μια οικονομική διαχείριση.

ε) Ελεγκτική είναι το σύνολο το αρχών κανόνων και ενεργειών δια των οποίων-απορρυσών από βαθειάν γνώσιν τη οικονομικής των εκμεταλλεύσεων (επιχειρήσεων) της λογιστικής και του δικαίου, διενεργείται η εξέλεγκξις εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων η παραλείψεων και συναγωγήν αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς οικονομική τίνα διαχείριση. (Τσιμάρας, 1954)

Το αντικείμενο λοιπόν της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων και έχει ως στόχο την (α) πρόληψη καταστολή η αποκάλυψη ακούσιων η εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και (β) την πιστοποίηση, ύστερα από διενέργεια συστηματικού έλεγχου και δοκιμαστικών επαληθεύσεων, την αξιοπιστία των οικονομικών δεδομένων , της πιστοληπτικής ικανότητας, καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων.

Αναλυτικότερα οι βασικοί σκοποί του έλεγχου είναι οι εξής.

- Εντοπισμός και πρόληψη ακούσιων η εκούσιων λογιστικών λαθών.
- Διερεύνηση ,αποκάλυψη και αντιμετώπιση ηθελημένων ή αθέλητων σφαλμάτων που αφορούν διαδικασίες
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης διαφόρων σημείων των οικονομικών καταστάσεων.
- Πιστοποίηση επάρκειας ή μη της διαχρονικότητας κατάρτισης των αριθμοδεικτών
- Υπογράμμιση ατελειών.
- Στάθμιση πιθανοτήτων ικανοποίησης διαφόρων απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις για πρόβλεψη πιθανών επισφαλειών και προς σχηματισμό σωστών προβλέψεων.

Οι κανόνες οι αρχές και οι ενέργειες που ακολουθεί ο ελεγκτής κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές ή/και ενοποιημένες είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, προσδιορίζονται από τα διεθνή πρότυπα ελέγχου (ΔΠΕ)

Ελεγκτές επιχειρήσεων

Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο καλείται ελεγκτής ή νόμιμος ελεγκτής ή νόμιμο ελεγκτικό γραφείο. Ο ελεγκτής απαιτείται να έχει επαρκείς γνώσεις, εμπειρία και φυσικά επαγγελματική επάρκεια, προκειμένου να εφαρμόσει τα κατάλληλα κριτήρια ελέγχου, να εξασκήσει την ελεγκτική του ικανότητα για την συλλογή ικανοποιητικών ελεγκτικών στοιχείων, τεκμηριωμένα πορίσματα που θα καταλήγουν σε μια πλήρη και σαφή έκθεση έλεγχου.

Οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία πρέπει να είναι πραγματικά ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη επιχείρηση και παράλληλα οι σχέσεις τους με τον εκάστοτε πελάτη να είναι τέτοια ώστε να είναι ανεξάρτητοι και προς τρίτους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από κάθε εξωτερική πίεση και να μη νιώθει κανενός είδους υποχρέωση σε οπουδήποτε παράγοντα που αποτρέπει επηρεασμό στο τρόπο σκέψης του ελεγκτή ή στην διατύπωση της έκθεσης ελέγχου. (Καζαντζής, 2006)

Η έκθεση ελέγχου αποτελεί το κείμενο μέσα από το οποίο παραθέτει τα ευρήματα και διατυπώνει την άποψη του για τον έλεγχο που διενέργησε και τα αποτελέσματα στα οποία κατέληξε, ακολουθώντας συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Η δημοσιοποίηση της έκθεσης ελέγχου αποτελεί και το μέσο επικοινωνίας του ελεγκτή με τους χρήστες των εκάστοτε χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.3 Ιστορική Επισκόπηση Έλεγχου και Ελεγκτικής Διαδικασίας

Η έννοια της ελεγκτικής συναντάται από τα παλιά χρόνια της ιστορίας, του οικονομικού βίου και του πολιτισμού του ανθρώπου και ιδιαίτερα από το χρόνο εμφάνισης των πρώτων ανταλλαγών αγαθών μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων. Η εισαγωγή του χρήματος ως μονάδα μέτρησης των αξιών και ως μέσου διεξαγωγής των συναλλαγών δημιούργησε την ανάγκη ελέγχου των οικονομικών συναλλαγών, της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια πράξεων και ενεργειών. (Μπατσινίλας, 2012)

Η αρχαιολογική έρευνα έχει εντοπίσει στοιχεία ότι η διενέργεια ελέγχου ήταν συνηθισμένη πρακτική στη Βαβυλώνα, Κίνα, Αίγυπτο και την αρχαία Ελλάδα. Στην αρχαία

Αίγυπτο, οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών και για το λόγο αυτό θεσπίστηκε το αξίωμα των “Επιστατών” για τα σιτηρά. Στην αρχαία Αθήνα, πριν το 300 π. Χ. είχε δημιουργηθεί το συνέδριο των “Λογιστών” ως θεσμός για τη επιτήρηση των Οικονομικών του Κράτους. Ακόμα υπήρχαν οι “Εύθηντοι” οι οποίοι μαζί με τους Λογιστές έλεγχαν τους “Λογαριασμούς Διαχειρίσεις” των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα ανώτατα αξιώματα. Στη υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους “Εξεταστάς”, τους “Συνηγόρους”, τους “Αρχισκόπους”, τους “Απολόγους”, οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διαφορές ελεγκτικές αρμοδιότητες (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Αργότερα, στα χρόνια της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας ήταν υπάλληλοι του βασιλιά ή ηγεμόνα και το βασικό τους έργο ήταν οι συλλογή φόρων. Μάλιστα, το όνομα της Ελεγκτικής στα αγγλικά, auditing, έρχεται από αυτήν την περίοδο. Συγκεκριμένα, η λέξη auditing προέρχεται από το λατινικό ρήμα “audire” που σημαίνει “ ακούω”, καθώς οι ελεγκτές του αυτοκράτορα “ άκουγαν” τους φορολογούμενους οι όποιοι υπέβαλα προφορικά τις φορολογικές τους δηλώσεις την εποχή εκείνη.

Στη Δυτική Ευρώπη κατά τα χρόνια του Μεσαίωνα, δεν παρατηρούνται αξιοσημείωτες εξελίξεις στον τομέα της Ελεγκτικής, ο έλεγχος παρακμάζει. Οι βασιλείς, οι πρίγκιπες, οι βαρόνοι και η εκκλησία, με τον τρόπο που διοικούσαν, δεν επέτρεπαν κανένα έλεγχο στα οικονομικά του χώρου που διοικούσαν. Μετά την Αναγέννηση όμως αναπτύσσεται ο θεσμός του ελεγκτού. Η οικονομική και εμπορική άνθιση των πόλεων της Ιταλίας δίνει νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Τον 13ο αιώνα η πόλη της Πίζας αποκτά τον επίσημο ελεγκτή της επιφορτισμένο με το έργο του ελέγχου των κοινοτικών πληρωμών. Η πόλη της Βενετίας καθορίζει την αμοιβή του ελεγκτή με βάση τον αριθμό και την σπουδαιότητα των λαθών και καταχρήσεων που ανακάλυπτε ο ελεγκτής.

Ωστόσο, η Ελεγκτική άρχισε να γνωρίζει μεγάλη ανάπτυξη και να αποκτά πολλά από τα σημερινά χαρακτηριστικά της στην διάρκεια της βιομηχανικής επανάστασης. Η εμφάνιση στην Αγγλία της βιομηχανικής επανάστασης και η ανάπτυξη της βιομηχανίας συνέβαλαν στην δημιουργία του νεότερου λογιστικού ελέγχου. Μεγάλες ανώνυμες εταιρίες ελεγκτών ιδρύονται και διάφοροι έλεγχοι εφαρμόζονται. Το επάγγελμα του ελεύθερου ελεγκτή γνωρίζει την χρυσή εποχή του.

Από τις αρχές του 20ο αιώνα αυξάνεται συνεχώς το βάρος των ενώσεων ελεγκτών στην οικονομική ζωή των δυτικών κρατών. Αυτό συμβαίνει γιατί οι νόμοι, τα διατάγματα και οι

διατάξεις που υπάρχουν για να ρυθμίσουν την άσκηση μιας βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας είναι πολλοί και πολύπλοκη. (Μπατσινίλας,2012)

Στα τελευταία χρόνια το επάγγελμα του ελεγκτή άρχισε να γίνεται σε διεθνές επίπεδο. Αυτό συμβαίνει γιατί πολλές πολυεθνικές ζητούν από τις ελεγκτικές ενώσεις της χώρας τους να κάνουν ελέγχους, όχι μόνο στην κύρια επιχείρηση, αλλά και τις θυγατρικές τους που βρίσκονται σε άλλες χώρες. Για αυτό τον λόγο εκδόθηκαν τα διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα (International Auditing Standards), εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Έλεγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB). Σκοπός τους είναι η ομοιομορφη εκτέλεση του ελεγκτικού έργου παγκοσμίως, έτσι ώστε να είναι δυνατή η συνεργασία μεταξύ των διαφόρων ελεγκτικών ενώσεων. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013)

Η εξέλιξη της ελεγκτικής μεθοδολογίας παρουσιάζεται διαγραμματικά στο επόμενο σχήμα:

Πρώτο στάδιο: καθολικός έλεγχος(αρχαιότητα έως αρχές 20ο αιώνα)

Ο ελεγκτής λειτουργούσε αποκλειστικά για την προστασία των συμφερόντων του βασιλιά, γαιοκτήμονα ή επιχειρηματία. Βασικά χαρακτηριστικά του καθολικού έλεγχου:

- Έμφαση στην προστασία από απάτες και λάθη
- Έλεγχος του συνόλου των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων (καθολικός έλεγχος)

Δεύτερο στάδιο : έλεγχος συστημάτων – systems based auditing(αρχές 20ού αιώνα έως δεκαετία 1970)

Με την αύξηση των επιχειρήσεων μετά την βιομηχανική επανάσταση, ο καθολικός έλεγχος ήταν πρακτικά αδύνατος. Βασικά χαρακτηριστικά του έλεγχου συστήματος ήταν:

- Εισαγωγή της έννοιας του ελεγκτικού κινδύνου στην ελεγκτική πρακτική.
- Έμφαση στον έλεγχο των διαφόρων τμημάτων λειτουργίας της επιχείρησης όπως, η καταχώριση, επεξεργασία, ταξινόμηση των λογιστικών πληροφοριών, τα τμήματα παράγωγης, προμηθείας, πωλήσεων, μισθοδοσίας.
- Έμφαση στην επιβεβαίωση της ακρίβειας των λογιστικών δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων(true and correct).

Τρίτο στάδιο: έλεγχος σφαλμάτων- substantive approaches (δεκαετία 1970 έως δεκαετία 1980).

Η μεταβίβαση στον έλεγχο σφαλμάτων οφείλεται στις αδυναμίες του έλεγχου συστημάτων, όπως κακή ιεράρχηση προτεραιοτήτων, ελλιπής σύνδεση με καθαρά προδιαγεγραμμένους ελεγκτικούς σκοπούς και επανάληψη ελεγκτικών διαδικασιών. Ένας δεύτερος λόγος ήταν η σημαντική πίεση στις αμοιβές έλεγχου από αυξανόμενο ανταγωνισμό στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ανάγκη μείωσης του κόστους έλεγχου.

Τα βασικά χαρακτηριστικά του έλεγχου σφαλμάτων :

- Στροφή προς τη διενέργεια ελεγκτικών τεστ για σφάλματα σε επιμέρους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Στην περίοδο αυτή έγινε αποδεκτός ως κύριος ελεγκτικός σκοπός η έκφραση γνώμης σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (true and fair view) με υποχώρηση της αντίληψης περί ακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (true and correct view).

Τέταρτο στάδιο: το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου-audit risk model (δεκαετία 1980 έως δεκαετία 1990).

Η μεταβίβαση στο μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου είχε ως βασικά αίτια την εντονότερη πίεση στις αμοιβές έλεγχου λόγω αυξανόμενου ανταγωνισμού στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών καθώς και την ανάγκη προστασίας των ελεγκτών από αστικές ευθύνες για ελεγκτικά σκάνδαλα (audit scandals).

Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου:

- Συστηματική ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων για σημαντικά σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών.

Πέμπτο στάδιο : το μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου –business risk approach(μέσα δεκαετία 1990 έως σήμερα).

Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του επιχειρηματικού κινδύνου:

- Ποιοτική κυρίως μεταβολή σε σχέση με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου, με περισσότερη έμφαση στην μελέτη του ευρύτερου περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση και των στρατηγικών κινδύνων που επηρεάζουν την πορεία της.

Ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα

Η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται σε τρεις χρονικούς περιόδους.

α) στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το 1920 έως το 1956, κατά την οποία ο έλεγχος στις οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιριών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.

β) στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ενώσεων προσώπων (επαγγελματιών Ελεγκτών) σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούν δημόσιο λειτούργημα και έχουν κατοχυρωμένη την ελευθερία εκφράσεως της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και δημιουργήθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχο εταιριών.

γ) στην περίοδο από το έτος 1993 και μετά, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργανώσεις του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και δημιουργίας ελεγκτικών εταιριών

3.4 Διακρίσεις Ελέγχων-Κατηγορίες Ελεγκτών.

Στην διαδρομή της Ελεγκτικής διαμορφώθηκαν διάφορα είδη ελέγχων. Οι διακρίσεις γίνονται ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, το εύρος την έκταση τον σκοπό, την διάρκεια και το αντικείμενο του ελέγχου. Στη συνέχεια παρατίθενται τα είδη έλεγχου που μπορούν να διενεργηθούν σε μια εταιρία καθώς και τα κριτήρια κατηγοριοποίησής τους.

Πιο συγκεκριμένα:

(α) Ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία, σε εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο.

- Εξωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν, τους μετόχους ή την διοίκηση αυτής. Έχοντας άδεια ασκήσεως επαγγέλματος όταν απαιτείται και διαθέτει τα προσόντα που προβλέπονται.
- Εσωτερικός έλεγχος ονομάζεται ο διενεργούμενος από πρόσωπο με επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της εταιρίας και ταυτόχρονα σχετίζεται με τα άτομα που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής υπακούει στον εσωτερικό κανονισμό και τις υποδείξεις της διοίκησης της, οι οποίες σε κάποιες περιπτώσεις αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα

(β) Ανάλογα με το εύρος σε γενικούς και ειδικούς ελέγχους

- Γενικοί είναι οι έλεγχοι που αφορούν το σύνολο της δραστηριότητας της επιχείρησης, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Έλεγχου (ΔΠΕ) και σκοπό έχουν στην έκφραση γνώμης της ορθής απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και την τήρηση διαδικασιών για την επίτευξη του σκοπού της (Μπατσινίλας και Πατατούκας,2012).
- Ειδικοί ονομάζονται οι έλεγχοι για συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρίας όπως ο έλεγχος ταμείου ή ο έλεγχος πελατών, συνήθως πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών, απάτης και στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

(γ) Ανάλογα με την περιοδικότητα, σε μόνιμους, τακτικούς και εκτάκτους.

- Μόνιμοι είναι όσοι διενεργούνται σε όλη την διάρκεια της χρήσης.
- Τακτικοί όσοι διενεργούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα π.χ. έτος, εξάμηνο, τρίμηνο.
- Έκτακτοι καλούνται όσοι διενεργούνται σε τυχαία χρονική στιγμή.

(δ) Ανάλογα με τον σκοπό τους, σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

- Προληπτικοί είναι όσοι διενεργούνται για την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών.

- Κατασταλτικοί είναι όσοι διενεργούνται μετά από εκτέλεση πράξης και αποβλέπουν την εύρεση και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

(ε) Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς ελέγχους.

- Υποχρεωτικοί είναι όσοι επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή κρατικές διαδικασίες.
- Προαιρετικοί όσοι επιβάλλονται από την διοίκηση της εκάστοτε επιχείρησης ή τους μετόχους για δικιά τους χρήση.

(στ) Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν, σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς.

- Διαχειριστικοί είναι όσοι έχουν ως αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών.
- Διοικητικοί όσοι ασχολούνται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των διαδικασιών.
- Φορολογικοί είναι όσοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της Φορολογικής νομοθεσίας και υποχρεώσεων.

3.5 Εξωτερικός Έλεγχος

3.5.1 Ορισμός Εξωτερικού Έλεγχου

Ο Εξωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική εργασία που διενεργεί ένας ανεξάρτητος, ικανός και επαγγελματικά καταρτισμένος ελεγκτής. Με την εργασία αυτή, ο ελεγκτής προσπαθεί να συλλέξει και να αξιολογήσει αντικειμενικά εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να διαμορφώσει την κρίση του και να θεμελιώσει την επαγγελματική του γνώμη για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων (Μπατσινίλας και Πατατούκας,2012).

3.5.2 Σκοπός του Εξωτερικού Ελέγχου

Σήμερα ο σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση από τον ελεγκτή της αξιοπιστίας των ισχυρισμών της διοίκησης για την ποιότητα, πληρότητα, νομιμότητα και συνέπεια των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών. Για την επίτευξή του, ο εξωτερικός ελεγκτής ακολουθεί συστηματικές και μεθοδικές ελεγκτικές διαδικασίες. Το τι συνιστά "συστηματική ελεγκτική διαδικασία" διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, την αποτελεσματικότητα της λογιστικής της οργάνωσης και την επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση του ελεγκτή. Εντούτοις, τα βασικά στοιχεία ενός ορθολογικού ελέγχου καθορίζονται από τα πρότυπα της Ελεγκτικής.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής καταχωρεί τη γνώμη μου για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων:

1. στην έκθεση ελέγχου που υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και
2. στο πιστοποιητικό ελέγχου που υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο και στη Γενική Συνέλευση των μετοχών. Η έκθεση είναι εμπιστευτική, ενώ το πιστοποιητικό ελέγχου δεν είναι και δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται.

3.5.3 Η Αναγκαιότητα του Εξωτερικού Έλεγχου.

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. Ποια 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:

1. Εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού της συστήματος,
2. Βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της, καθώς αξιολογείται από ανεξάρτητο ελεγκτή,
3. Αποκτούν νομιμότητα οι λογιστικές καταστάσεις της,

4. Αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων όταν συνοδεύονται από το πιστοποιητικό ελέγχου,
5. Διευκολύνεται η εκ μέρους της άντληση κεφαλαίων αφού ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής αντιμετωπίζει μικρότερο κίνδυνο,
6. 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,
7. Ενισχύεται ή αποδυναμώνεται η θέση των οικονομικών στελεχών της έναντι των μετόχων ανάλογα με τα πορίσματα του ελέγχου.

3.5.4 Είδη Εξωτερικού Ελέγχου

Με βάση το στοιχείο που επιλέγει κάθε ελεγκτής να δώσει έμφαση οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- Χρηματοοικονομικοί έλεγχοι
- Έλεγχοι αποδοτικότητας
- Λειτουργικοί έλεγχοι
- Έλεγχοι συμμόρφωσης
- Ειδικοί έλεγχοι

1. Χρηματοοικονομικός Έλεγχος

Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος είναι ο έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μμεγεθών που αφορούν στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της δράσεως των οικονομικών μμονάδων. Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος ελέγχει βασικά την αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης μμονάδας στην μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μμεγεθών και των αποτελεσμάτων της.

2. Έλεγχος Αποδοτικότητας

Ο έλεγχος αποδοτικότητας κυρίως απασχολεί τους εσωτερικούς ελεγκτές και ενδιαφέρεται για το αν μια διαδικασία ή λειτουργία σε έναν οργανισμό φέρνει θετικά αποτελέσματα σ' αυτόν

3. Λειτουργικός Έλεγχος

Κατά τον λειτουργικό έλεγχο επιδιώκεται να αξιολογηθεί κατά πόσο μια λειτουργία, συνολική ή αποσπασματική και όχι απαραίτητα χρηματοοικονομικής φύσεως, εκτελείται σύμφωνα με κάποια δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με τις γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές (κανονισμούς, εγχειρίδια διαδικασιών, ελέγχους πληροφόρηση, κ.λπ.).

4. Έλεγχος Συμμόρφωσης

Ο έλεγχος συμμόρφωσης σκοπό έχει την διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους προσυμφωνημένους όρους ή προδιαγεγραμμένες διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών (π.χ. συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβολαίων, συμβολαίων συνεργασίας ή χρήσης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνιών, επιχορηγήσεων, προδιαγραφών έργων, κ.λπ.).

5. Ειδικοί Έλεγχοι

Ειδικός έλεγχος μπορεί να είναι κάθε έλεγχος ο οποίος δεν εμπίπτει σε μια από τις παραπάνω συγκεκριμένες κατηγορίες, αρκεί να έχει την ικανότητα ο ελεγκτής να τον διεκπεραιώσει. Σ' αυτούς ανήκει και ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής δικονομίας, που πραγματοποιούν εμπειρογνώμονες εξωτερικοί ελεγκτές.

3.5.5 Πλεονεκτήματα από την χρήση του Εξωτερικού Ελεγκτή

Οι επιχειρήσεις ωφελούνται πολλαπλώς από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών. Τα οφέλη αυτά που αποκοιμίζει μια επιχείρηση δικαιολογούν απόλυτα το σημαντικό κόστος αυτή της επιλογής του.

Επιπρόσθετα όλων των ήδη προαναφερθέντων πλεονεκτημάτων που δημιουργεί για τις επιχειρήσεις η χρησιμοποίηση των εξωτερικών ελεγκτών, όπως είναι νομιμότητα και η εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων, η συνεχής βελτίωση του λογιστικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. (Μπατσινίλας,2012)

Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

1. Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαύουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.

2. Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920.

3. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιαδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

4. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου.

Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή εξήγηση, την οποία το τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

5. «Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μπορούν να εκλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές λογιστές τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. Στην περίπτωση αυτή, η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών.

Οι διατάξεις των άρθρων 16 και 18 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων της.»

3.6 Ελεγκτική Διαδικασία

Με τον όρο Ελεγκτική Διαδικασία Εννοούμε τον σχεδιασμό, την οργάνωση και την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου. Αρχικά καταγράφεται ο έλεγχος των γενικών στοιχείων που εξετάζει ο ελεγκτής σε μία επιχείρηση. Μετέπειτα αναλύεται διεξοδικά ο σχεδιασμός τους προγράμματος ελέγχου, ο οποίος εμπεριέχεται σε δύο διαδικασίες, την μελέτη και την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και την τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων. Στην συνέχεια περιγράφονται οι εκθέσεις ελέγχου, τα είδη εκθέσεων καθώς και τα φύλλα εργασίας τα οποία και αναλύονται λεπτομερώς. Τέλος, το κεφάλαιο διεκπεραιώνεται με την πλήρη παρουσίαση της ολοκλήρωσης του ελέγχου. (Ταχυνάκης, 2013)

3.6.1 Έλεγχος Γενικών στοιχείων

Τα γενικά στοιχεία που πρέπει να εξετάσει ο ελεγκτής για να αποκτήσει τις πληροφορίες που προαναφέραμε, χωρίζονται σε μη οικονομικά και λογιστικά στοιχεία

Οι ελεγκτές εξετάζοντας αυτά τα στοιχεία, αποκομίζουν μια ακριβή εικόνα των πολιτικών και των σχεδίων της επιχείρησης, πράγμα που τους βοηθά στην καλύτερη διεκπεραίωση του ελέγχου. Τα στοιχεία αυτά είναι τα εξής:

1. Μη οικονομικά στοιχεία
 2. Οικονομικά στοιχεία
 3. Λογιστικά στοιχεία
1. Τα μη οικονομικά στοιχεία διακρίνονται σε :
 - Καταστατικό και εσωτερικοί κανονισμοί
 - Συμφωνητικό σύστασης προσωπικής εταιρίας
 - Πρακτικά ΔΣ και συνελεύσεων μετόχων

- Συμβάσεις με πελάτες και προμηθευτές
 - Συμβάσεις με υπαλλήλους και συνδικαλιστικά όργανα
 - Κυβερνητικές ρυθμίσεις
 - Αρχεία αλληλογραφίας
2. Τα οικονομικά στοιχεία διακρίνονται σε :
- Δηλώσεις φόρου εισοδήματος παρελθόντων ετών
 - Οικονομικές καταστάσεις και ετήσιες εκθέσεις παρελθόντων ετών
 - Δηλώσεις και περιοδικές εκθέσεις που έχουν υποβληθεί στην Επιτροπή χρηματιστηρίου και αξιών.
3. Λογιστικά στοιχεία διακρίνονται σε :
- Γενικό καθολικό
 - Ημερολόγιο διαφόρων πράξεων

Η συνολική έκταση του ελέγχου των Λογιστικών στοιχείων θα εξαρτηθεί από τρεις παράγοντες :

1. Τη γενική εμφάνιση των στοιχείων.
2. Την προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
3. Τη συχνότητα και σπουδαιότητα των τυχόν λαθών που αποκαλύφθηκαν κατά τη διάρκεια του πραγματικού.

Κατά τον έλεγχο του γενικού καθολικού οι ελεγκτές πρέπει να διαπιστώσουν , αν τα υπόλοιπα τους είναι μαθηματικά σωστά, αν όλες οι καταχωρήσεις έγιναν με βάση τις ημερολογιακές εγγραφές και αν όλες οι ημερολογιακές εγγραφές έχουν γίνει σωστά.

3.6.2 Σχεδιασμός Προγράμματος Ελέγχου

Ο έλεγχος στις επιχειρήσεις συνήθως οργανώνεται με βάση τα κονδύλια του Ισολογισμού. Ο τρόπος αυτός της οργάνωσης του ελέγχου έχει αποδειχθεί στην πράξη , ότι εξασφαλίζει την αποτελεσματικότερη εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας. Διότι τα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να επαληθευτούν αμέσως με φυσική παρατήρηση , με διερεύνηση των τραπεζικών στοιχείων και με βεβαίωση από τρίτα μέρη. Οι υποχρεώσεις επαληθεύονται με διάφορα παραστατικά που

δημιουργούνται έξω από την επιχείρηση και με εξέταση των επιταγών που εξοφλήθηκαν μετά την ημερομηνία πληρωμής. Ενώ η καθαρή θέση της επιχείρησης επαληθεύεται ταυτόχρονα με την επαλήθευση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Για να γίνει κατανοητό θα πρέπει να υπενθυμίσουμε , ότι οι μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης , που επέρχονται από τις οικονομικές συναλλαγές της, συνεπάγεται κατά τεκμήριο τη δημιουργία εσόδων και εξόδων , κερδών και ζημιών.

Συνεπώς , εξετάζοντας την μεταβολή ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης , ταυτόχρονα επαληθεύουμε την δημιουργία του εσόδου ή εξόδου. Για παράδειγμα , η επαλήθευση των γραμματίων εισπρακτέων συνδέεται με τους δεδουλευμένους τόκους, τα χρεόγραφα με τα μερίσματα και τα κέρδη ή της ζημίες από την πώληση τους, τα πάγια στοιχεία με τις αποσβέσεις και τα κέρδη ή τις ζημίες από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

Το πρόγραμμα ελέγχου ορίζεται από το περίγραμμα της ελεγκτικής διαδικασίας που ακολουθεί και πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου και στο οικονομικό περιβάλλον της επιχείρησης. Μολονότι οι διαδικασίες ελέγχου σε κάθε πρόγραμμα διαφέρουν , εντούτοις κάθε ελεγκτική εργασία ακολουθεί βασικά την ίδια προσέγγιση για την επαλήθευση των κονδυλίων του Ισολογισμού και των σχετικών λογαριασμών των Αποτελεσμάτων Χρήσεως. (Τσακλάγκανος, 2005)

Ένα πρόγραμμα ελέγχου για κάθε κατηγορία στοιχείου , περιλαμβάνει όλες τις σχετικές διαδικασίες που αποσκοπούν στην μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και στην τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων

Σε ένα πρόγραμμα ελέγχου εμπεριέχονται βασικά δύο διαδικασίες

1. Η μελέτη και Αξιολόγηση του Εσωτερικού ελέγχου.
2. Η τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων.

1. Η μελέτη και Αξιολόγηση του Εσωτερικού ελέγχου

Οι διαδικασίες για την μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επικεντρώνονται στα παρακάτω τέσσερα σημεία :

- Περιγραφή γραπτή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης
- Έλεγχος των συναλλαγών , δηλαδή έλεγχος της ροής των δεδομένων των συναλλαγών δια μέσου του συστήματος

- Λειτουργικός έλεγχος , δηλαδή έλεγχος της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών διαδικασιών
- Αξιολόγηση της ισχύος του εσωτερικού ελέγχου , δηλαδή προσδιορισμός του βαθμού ικανότητας του συστήματος να εξασφαλίσει αποτελεσματικά τον έλεγχο.

2. Η τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων.

Η διαδικασία της μελέτης και αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που ήδη αναφέρθηκε, έχει σαν βασικό σκοπό τον προσδιορισμό της φύσης και της έκτασης της ελεγκτικής εργασίας που είναι αναγκαία για την τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων. Η διαδικασία για την τεκμηρίωση των λογιστικών υπολοίπων που ακολουθείται, επικεντρώνεται σε πέντε σημεία :

- Ύπαρξη και ιδιοκτησία των περιουσιακών στοιχείων διαπιστώνεται με την προσωπική φυσική εξέταση , την πιστοποίηση των λογαριασμών , την άμεση επικοινωνία με τρίτους , την εξέταση απορρήτων των στοιχείων της επιχείρησης και άλλα. Η ιδιοκτησία των περιουσιακών στοιχείων διαπιστώνεται με την εξέταση των τίτλων κυριότητας , των συμμετοχών , των συμβολαιογραφικών της επιχείρησης και άλλα.
- Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων. Εξετάζονται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων , οι αποτιμήσεις των αποθεμάτων , των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων
- Καθιέρωση κατάλληλου διαχωριστικού σημείου των συναλλαγών που θα συμπεριληφθούν στην ελεγχόμενη περίοδο. Οι οικονομικές εκθέσεις πρέπει να καλύπτουν όλες τις συναλλαγές που έλαβαν χώρα μέχρι το τέλος της ελεγχόμενης περιόδου και να μη περιλαμβάνουν καμία συναλλαγή μετά από αυτό το χρονικό σημείο. Ο όρος «διαχωριστικό σημείο» αναφέρεται στη διαδικασία με την οποία καθορίζεται ότι οι συναλλαγές που διενεργήθηκαν ακριβώς πριν ή μετά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού συντάχθηκαν στη σωστή λογιστική περίοδο.
- Επαλήθευση κονδυλίων λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης». Τα κονδύλια του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης» μπορούν να επαληθευτούν σε σχέση με τους λογαριασμούς των περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα οι αποσβέσεις θα

συσχετισθούν με τους λογαριασμούς των παγίων περιουσιακών στοιχείων , οι τόκοι με τους λογαριασμούς των απαιτήσεων , καταθέσεων και άλλα.

- Παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων. Οι οικονομικές εκθέσεις , πέρα από την επαλήθευση των χρηματικών ποσών , πρέπει να περιλαμβάνουν επαρκείς πληροφορίες που θα επιτρέπουν στους τρίτους να τις ερμηνεύουν σωστά. Οι ελεγκτές πρέπει να εκτελέσουν όλες τις αναγκαίες διαδικασίες προκειμένου να εξασφαλισθεί , ότι η εμφάνιση των οικονομικών εκθέσεων είναι σύμφωνη με τις επίσημες λογιστικές αρχές και τη γενική αρχή της επαρκούς πληροφόρησης. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013)

3.6.3 Εκθέσεις ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου αποτελεί το επισφράγισμα της ελεγκτικής εργασίας που έχει κάνει ο ελεγκτής. Σε αυτήν αναφέρει τις υποχρεώσεις του κάτω από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα , αλλά έχει τη δυνατότητα παρουσίασης και ορισμένων επιλογών του. Στην έκθεση παρουσιάζεται συνοπτικά όλο το έργο που έχει επιτελέσει ο ελεγκτής με αμεροληψία, με ακρίβεια , με σαφήνεια και αντικειμενικότητα (Παπαδάτου, 2005).

Οι εκθέσεις ελέγχου εκδίδονται σε δύο τρόπους , τον συνοπτικό που αποτελείται από περιληπτική περιγραφή της έκτασης της έρευνας που έγινε και των γνωμών που διατυπώθηκαν και τον εκτενή τύπο με τις πολυάριθμες συμπληρωματικές πληροφορίες , όπως αριθμοδείκτες , αναλύσεις δαπανών , συγκριτικοί πίνακες των εργασιών , συγκριτικοί συνοπτικοί πίνακες της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και λεπτομέρειες κονδυλίων του Ισολογισμού.

Η διατύπωση της έκθεσης ελέγχου αρχίζει , όταν οι ελεγκτές έχουν τελειώσει την επιτόπια εργασία τους και μετά τις τυχόν διορθώσεις που θα δεχθεί να καταχωρήσει η επιχείρηση. Πριν συντάξουν την έκθεση τους πρέπει να έχουν θεωρήσει τις οικονομικές εκθέσεις που ετοίμασε ο πελάτης τους ή θα πρέπει να τις συντάξουν οι ίδιοι για λογαριασμό του.

Συνήθως, στις οικονομικές εκθέσεις παρουσιάζονται υποσημειώσεις με σκοπό να αποκαλύψουν γεγονότα ή καταστάσεις για τις οποίες οι πληροφορίες που δίνονται από την οικονομική έκθεση είναι ανεπαρκείς. Τέτοιες υποσημειώσεις μπορεί να γίνονται όταν υπάρχει αλλαγή των μεθόδων αποτίμησης και απόσβεσης , μεταβολές λογιστικών χειρισμών στοιχεία

κόστους αντικατάστασης αποθεμάτων , κόστους πληρωθέντων ακινήτων και μηχανημάτων και τέλος όταν υπάρχουν συναλλαγματικές διαφορές.

3.6.4 Φύλλα εργασίας

Με τον όρο "φύλλα εργασίας" εννοούμε, το σύνολο των φύλλων που περιέχουν όλο το αποδεικτικό υλικό, το οποίο συγκέντρωσαν οι ελεγκτές για να δείξουν την εργασία που έκαναν, τις μεθόδους και διαδικασίες που εφάρμοσαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν.

Τα φύλλα εργασίας είναι ο συνδεδεμένος κρίκος ανάμεσα στα λογιστικά βιβλία του πελάτη και στην έκθεση των ελεγκτών. Ουσιαστικά, επίκεντρο της ελεγκτικής εργασίας τέτοιας μορφής και τέτοιου περιεχομένου, ώστε οι ελεγκτές να μπορούν απ'αυτά τα φύλλα εργασίας να συντάξουν την έκθεσή τους για την οικονομική κατάσταση και την δραστηριότητα του πελάτη τους. (Μπατσινίλας,2012)

Στα φύλλα εργασίας μπορεί να περιέχονται συμφωνίες με τα βιβλία της τράπεζας, αναλύσεις του καθολικού, αντίγραφα επιστολών, αντίγραφα πρακτικών συνεδριάσεων, οργανωτικά διαγράμματα, σχέδια διάταξης εργοστασίων, προσωρινά ισοζύγια, προγράμματα ελέγχου, ερωτηματολόγια για τον εσωτερικό έλεγχο, ενημερωτικές επιστολές πελατών, αναλύσεις, κατάλογοι, σημειώσεις κ.α.

Τα φύλλα εργασίας έχουν εμπιστευτικό χαρακτήρα, διότι περιέχουν εμπιστευτικές πληροφορίες που παίρνουν οι ελεγκτές από τους πελάτες τους και για το λόγο αυτό θα πρέπει να φυλάγονται σε ασφαλή χώρο. Επίσης τα φύλλα αυτά συντάσσονται στα γραφεία του πελάτη, με βάση τα δεδομένα και τα δικαιολογητικά του πελάτη, καθώς και με έξοδά του.

Τα φύλλα εργασίας δεν πρέπει να περιορίζονται μόνο σε ποσοτικά δεδομένα, αλλά πρέπει να περιλαμβάνουν σημειώσεις και επεξηγήσεις των ελεγκτών, για τους λόγους που ακολούθησαν ορισμένες διαδικασίες ελέγχου και παρέλειψαν άλλες, τις αντιδράσεις και τις απόψεις τους για την ποιότητα των στοιχείων και την καταλληλότητα των προσώπων που είναι υπεύθυνα για τις εργασίες της επιχείρησης (Νεγκάκης, 2013).

Σκοποί φύλλων εργασίας

Συνοπτικά οι στόχοι που εξυπηρετούνται από τα φύλλα εργασίας είναι οι παρακάτω:

1. Αποτελούν τη βάση για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή αναφορικά με το σκοπό του διενεργηθέντος ελέγχου και διευκολύνουν την σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου. Τα τεκμήρια στα οποία, σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα, θα πρέπει να στηρίζεται η γνώματευσή του ο ελεγκτής, καθώς και η εργασία επί αυτών για την κανονική ένταξή τους στο σύνολο της όλης εργασίας που εκτελέστηκε για την ολοκλήρωση του ελέγχου, περιγράφονται ή εμφανίζονται σε φύλλα εργασίας.
2. Διευκολύνουν τον καταμερισμό της ελεγκτικής εργασίας στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας. Ο υπεύθυνος της ομάδας μπορεί να αναθέσει σε κάθε μέλος έναν αριθμό φύλλων εργασίας αντί έναν τομέα ελέγχου, ή και να κρατήσει κατά τη διαδικασία αυτή για πιο έμπειρα μέλη ορισμένα, συγκεκριμένα, φύλλα ενός τομέα.
3. Τα φύλλα εργασίας βοηθούν στη διεξαγωγή του ελέγχου. Όταν υπάρχει φάκελος προηγούμενου ελέγχου με τα αντίστοιχα φύλλα εργασίας, τα μέλη και ο υπεύθυνος της ομάδας μπορούν να οργανώσουν και να παρακολουθούν την εξέλιξη της εργασίας που θα πρέπει να γίνει συνολικά μελετώντας τα φύλλα του προηγούμενου ελέγχου (κάνοντας, βεβαίως, τις απαραίτητες αλλαγές). Και αν ακόμη δεν χρησιμοποιούνται φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων, η εκτίμηση της εκτελεσθείσας ελεγκτικής εργασίας, σε σχέση με αυτήν που θα πρέπει συνολικά να γίνει, μπορεί να γίνει αποτελεσματικότερα με βάση την εργασία που εμφανίζεται στα φύλλα εργασίας που έχουν μέχρι ένα σημείο παραχθεί.
4. Εξυπηρετούν επαναλαμβανόμενους ελέγχους για τους οποίους ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να δει και να συγκρίνει, τόσο κατά το σχεδιασμό του νέου ελέγχου όσο και κατά τη διεξαγωγή τούτου, την αντίστοιχη ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε στη συγκεκριμένη φάση κατά τον προηγούμενο έλεγχο.
5. Συνδέουν τα διάφορα κονδύλια, όπως αυτά, δειγματοληπτικά ή αλλιώς, έχουν ελεγχθεί και ο οποίος έλεγχος τούτων περιγράφεται στα αντίστοιχα φύλλα εργασίας, μέχρι τις τελικές λογιστικές καταστάσεις στις οποίες τα μεγέθη αυτά καταλήγουν.
6. Αποτελούν το μέσο για τον έλεγχο της ελεγκτικής εργασίας που έχει εκτελεστεί από κατώτερα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.
7. Συνδέουν τις συνιστώμενες από τους οδηγούς ελέγχου ελεγκτικές διαδικασίες και αυτές που τελικά, κατά την τελική κρίση του ελεγκτή, έχουν διενεργηθεί σχετικά. (Μπατσινίλας και Πατατούκας,2012)

8. Αποτελούν τη βάση αξιολόγησης των μελών της ελεγκτικής ομάδας από τον κατά περίπτωση υπεύθυνο. Στα φύλλα εργασίας που συντάσσει κατά την εκτέλεση του μέρους εκείνου του ελέγχου που έχει αναλάβει ένα μέλος, εμφανίζεται η ποσότητα και η ποιότητα της εργασίας του που αποτελεί το βασικότερο τεκμήριο της επαγγελματικής του ικανότητας. Βεβαίως ένα μέλος μιας ελεγκτικής ομάδας θα βαθμολογηθεί και σε άλλους τομείς, όπως στις δημόσιες σχέσεις με τον πελάτη και στις σχέσεις του με τα υπόλοιπα μέλη της ομάδας.

9. Τα φύλλα εργασίας χρησιμοποιούνται κατά τον έλεγχο αλλά και αργότερα για την εκπαίδευση νέων ελεγκτών, καθόσον τούτα αποτελούν υλικό και πραγματικές παραστάσεις ελεγκτικής διαδικασίας.

10. Τα φύλλα εργασίας μπορούν να προσκομιστούν ως αποδεικτικά στοιχεία σε δίκες οικονομικών, συνήθως, υποθέσεων.

Είδη φύλλων εργασίας

Λεπτομερώς, τα φύλλα εργασίας περιλαμβάνουν:

- Ισοζύγια και λογιστικές καταστάσεις, καθώς και άλλα στοιχεία που αφορούν στον έλεγχο αλλά έχουν συνταχθεί από τον πελάτη, όπως υπολογισμοί αποσβέσεων, κοστολογήσεις, απογραφές κ.λπ.
- Εκθέσεις, βεβαιώσεις και δηλώσεις που έχουν ζητηθεί ειδικά από τον πελάτη ή εξουσιοδοτημένους εκπροσώπους του για συγκεκριμένα θέματα
- Οδηγούς ελέγχου που έχουν συμπληρωθεί στη διενέργεια του ελέγχου, καθώς και όλα τα φύλλα ανάλυσης, επιβεβαίωσης, υπολογισμού, flowcharts, απαντήσεις οφειλετών και προμηθευτών, καταστάσεις λογαριασμών τραπεζών και κάθε άλλο γραπτό ή μη στοιχείο που δημιουργήθηκε στην πορεία του ελέγχου και αποτελεί μέρος είτε των τεκμηρίων που στηρίζουν τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή, είτε αποτελούν περαιτέρω ανάλυση και αξιολόγηση των τεκμηρίων αυτών από τον ελεγκτή.

Φάκελοι φύλλων εργασίας

Ο όγκος των φύλλων εργασίας που τεκμηριώνουν το διενεργηθέντα έλεγχο και θα χρησιμεύουν ποικιλοτρόπως στο μέλλον, θα πρέπει να συγκροτηθεί σε φακέλους κατά τρόπο που να

εξασφαλίζει τόσο τη διατήρησή τους όσο και την εύκολη και αποτελεσματική χρήση τους. Όπως αναφέρεται και στο ειδικό κεφάλαιο περί φύλλων εργασίας, οι φάκελοι τούτοι διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τη φύση των φύλλων εργασίας που περιέχουν. (Σιώτης, 2009)

Οι ελεγκτές τηρούν συνήθως δύο είδη φακέλων φύλλων εργασίας για κάθε πελάτη τους

- Τους φακέλους ετήσιων ελέγχων
- Το μόνιμο φάκελο

Στον ετήσιο φάκελο συγκεντρώνονται μόνο φύλλα εργασίας που συμπληρώθηκαν κατά τον έλεγχο του έτους αυτού. Στο μόνιμο φάκελο συγκεντρώνονται φύλλα εργασίας, όπως τα αντίγραφα άρθρων του καταστατικού κ.α., τα οποία είναι σχετικά αμετάβλητα.

Ο μόνιμος φάκελος εξυπηρετεί τρεις σκοπούς:

1. Να τον συμβουλευόμαστε οι ελεγκτές για πράγματα που ισχύουν για μακρά περίοδο ετών.
2. Να κατατοπίζονται οι νέοι ορκωτοί λογιστές πάνω στην οργάνωση και τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης του πελάτη.
3. Να φυλάγονται τα φύλλα εργασίας των θεμάτων εκείνων που παρουσιάζουν σχετικά μικρές μεταβολές ή που δεν μεταβάλλονται καθόλου ώστε να αποφεύγεται η σύνταξή τους κάθε φορά που γίνεται έλεγχος.

Οι περισσότερες από τις πληροφορίες που τηρούνται στον μόνιμο φάκελο συγκεντρώνονται κατά τον πρώτο έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων του πελάτη. Κατά τον έλεγχο, οι πληροφορίες που πρέπει να συλλεχθούν είναι οι εξής:

- Αντίγραφα του καταστατικού της εταιρείας και λοιπές ειδικές διατάξεις.
- Οργανογράμματα λογιστικής οργάνωσης, εγχειριδίων διαδικασιών, εγχειρίδια λειτουργίας λογαριασμών και άλλα στοιχεία που αναφέρονται στον εσωτερικό έλεγχο.
- Όροι έκδοσης μετοχών και ομολογιών.
- Αντίγραφα μισθωτηρίων συμβολαίων συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, κανονισμών συνταξιοδότησης, εργατικών συμβάσεων κ.α.
- Διάγραμμα γενικής διάταξης του εργοστασίου και διάγραμμα παραγωγικής διαδικασίας.
- Αντίγραφα "μόνιμων" λογαριασμών, όπως οι λογαριασμοί γηπέδων, κτιριακών εγκαταστάσεων, μετοχικού κεφαλαίου μακροπρόθεσμων, δανείων, αποθεματικών, κ.α.
- Αντίγραφα δηλώσεων φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών.

- Περίληψη λογιστικών αρχών που εφαρμόζονται.
- Άρθρα εφημερίδων ή περιοδικών που αναφέρονται στην επιχείρηση.

Ο μόνιμος φάκελος πρέπει να είναι χωρισμένος σε ανάλογα κεφάλαια ή τμήματα, να έχει αντίστοιχο πίνακα περιεχομένων με τις κατάλληλες χαρακτηριστικές ενδείξεις για να είναι εύκολη η παραπομπή για την εύρεση κάποιου θέματος και να είναι κατάλληλου σχήματος, ώστε να είναι εύκολη η μεταφορά του σε κάθε έλεγχο.

Ο ετήσιος φάκελος ελέγχου πρέπει να χωρίζεται σε κεφάλαια με κατάλληλη ένδειξη και πίνακα περιεχομένων. Για παράδειγμα το σχέδιο της έκθεσης ελέγχου και οι οικονομικές εκθέσεις να μπαίνουν σε ιδιαίτερο κεφάλαιο, το οποίο να χωρίζεται σε υποκεφάλαια, όπως Έκθεση ελέγχου, Ισολογισμός, Αποτελέσματα χρήσης. Ένας άλλος τρόπος κατάταξης μπορεί να γίνει σύμφωνα με τις ομάδες του ελληνικού λογιστικού σχεδίου. (Μπατσινίλας,2012)

Επίσης, ο ετήσιος ή προσωρινός φάκελος μπορεί να συμπληρώνεται σε δύο φάσεις κατά την διάρκεια της χρήσης. Η πρώτη φάση είναι ο λεγόμενος ενδιάμεσος έλεγχος. Ο έλεγχος αυτός λαμβάνει χώρα από τον μήνα Οκτώβριο μέχρι και το τέλος του μήνα Φεβρουαρίου κατά κύριο λόγο. Στον ενδιάμεσο έλεγχο γίνεται ένα πρώτο στήσιμο του φακέλου. Δηλαδή, χωρίζεται κατά τις ομάδες του ελληνικού λογιστικού σχεδίου. Βάζοντας ενδιάμεσα διαχωριστικά ο φάκελος θα χωριστεί ως εξής:

- Στο πρώτο διαμέρισμα το πάγιο ενεργητικό
- Στο δεύτερο τα αποθέματα
- Στο τρίτο τις απαιτήσεις και τα διαθέσιμα
- Στο τέταρτο την καθαρή θέση, τις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Στο πέμπτο τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Στο έκτο τα οργανικά έξοδα κατ'είδος
- Στο έβδομο τα οργανικά έσοδα κατ'είδος
- Στο όγδοο τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων (έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα)
- Στο ένατο την αναλυτική λογιστική (λογαριασμοί κατά προορισμό)
- Στο δέκατο τους λογαριασμούς τάξεως.
- Στο τελευταίο διαμέρισμα με τίτλο "γενικά", θα υπάρχουν τα ισοζύγια γενικής και αναλυτικής λογιστικής, αλλά και άλλα έγγραφα, (όπως την επιστολή της διοίκησης της εταιρείας προς την

εταιρεία την οποία διενεργεί τον έλεγχο και την οποία λαμβάνει ο ελεγκτής κατά τον οριστικό έλεγχο), τα οποία δεν μπορούν να καταταγούν σε κάποια ομάδα.

Μπροστά σε κάθε διαχωριστικό τοποθετεί το «πρωτόφυλλο». Πρόκειται για ένα φύλλο, το οποίο περιλαμβάνει στην πάνω αριστερή γωνία το όνομα της ελεγχόμενης εταιρείας και την χρήση για την οποία γίνεται ο έλεγχος. Στην πάνω δεξιά γωνία υπάρχει η ημερομηνία ελέγχου και το όνομα του ελεγκτή. Στην μέση περιλαμβάνεται το όνομα του κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού.

Από την προηγούμενη πρόταση καταλαβαίνουμε ότι σε κάθε διαχωριστικό δεν υπάρχει μόνο ένα πρωτόφυλλο αλλά περισσότερα, ανάλογα με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς που έχει κάθε ομάδα και που χρησιμοποιούνται συγχρόνως από την ελεγχόμενη εταιρεία. Έτσι, αν πάρουμε για παράδειγμα το διαχωριστικό που υπάρχει στα πάγια, αυτό θα περιλαμβάνει τα εξής πρωτόφυλλα: Γήπεδα-Οικόπεδα, Κτίρια, Μηχανήματα, Μεταφορικά Μέσα, Έπιπλα, Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση, Ασώματες ακινητοποιήσεις και Συμμετοχές.

Αναλύοντας τα πρωτόφυλλα, κάτω από την ονομασία του κάθε πρωτοβάθμιου υπάρχει το υπόλοιπο της 31/12 της προηγούμενης χρήσης και της 31/12 της τωρινής χρήσης, το οποίο όμως είναι κενό και θα συμπληρωθεί στον οριστικό έλεγχο. Κάτω από τα υπόλοιπα γίνεται ανάλυση σε δευτεροβάθμιο επίπεδο του κάθε λογαριασμού (επικεφαλίδα) του πρωτόφυλλου. Πίσω από το κάθε πρωτόφυλλο επισυνάπτονται (ιδιαίτερα κατά τον οριστικό έλεγχο), όλα εκείνα τα δικαιολογητικά τα οποία δικαιολογούν τα ποσά που αναφέρονται σε αυτό.

Έτσι, εν συντομία μπορεί να ειπωθεί ότι ο ενδιάμεσος έλεγχος είναι περισσότερο ένας έλεγχος παραστατικών (έλεγχος εσόδων-εξόδων). Στον οριστικό έλεγχο (ο οποίος λαμβάνει χώρα μεταξύ των μηνών Μαρτίου και Ιουνίου) γίνεται έλεγχος όλων των άλλων στοιχείων της εταιρείας προκειμένου ο εξωτερικός ελεγκτής να υπογράψει τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας. (Νεγκάκης, 2013)

Επίσης πρέπει να προσεχθεί, όταν γίνεται παραπομπή από ένα φύλλο εργασίας σε άλλο, να κάνουμε και διασταυρωτική παραπομπή και στο δεύτερο φύλλο.

Τέλος, αφού τα φύλλα εργασίας ταξινομηθούν και αρχειοθετηθούν σε μέρος ασφαλές, ώστε να προφυλάσσονται από πυρκαγιά και κλοπή και συγχρόνως να είναι εύκολη η ανεύρεσή τους.

Τεχνική φύλλων εργασίας

Τα φύλλα εργασίας πρέπει να έχουν ευπαρουσίαστη μορφή, με προσεγμένη τη γενική διάταξη και τη γραμμογράφηση τους, ευανάγνωστα, με πλήρεις και σαφείς τίτλους με επεξηγήσεις ως προς τις πηγές και με επαλήθευση της εργασίας που έγινε. (Μπατσινίλας,2012)

Για κάθε θέμα πρέπει να συντάσσεται ξεχωριστό φύλλο εργασίας που θα φέρει τα κατάλληλα στοιχεία ευρετηρίασης. Σε ένα καλό φύλλο εργασίας πρέπει να αναφέρεται πλήρης και σαφής η ταυτότητα των εγγράφων που επεξεργάστηκαν οι υπάλληλοι της επιχείρησης που έδωσαν πληροφορίες και των τόπων που επισκέφθηκε ο ελεγκτής.

Σε κάθε φύλλο πρέπει να αναφέρεται η μέθοδος και η διαδικασία που εφάρμοσαν οι ελεγκτές για να επαληθεύσουν τα δεδομένα. Αν για παράδειγμα γίνεται έλεγχος των τιμολογίων αγοράς, θα πρέπει να εξετασθούν και οι σχετικές εντολές αγοράς και αποδείξεις παραλαβής για να θεμελιωθεί η αυθεντικότητα των τιμολογίων. Επίσης, πρέπει να αναφέρεται σαφώς η έκταση και το πεδίο που καλύπτουν οι έλεγχοι διαδικασιών και οι ουσιαστικοί έλεγχοι, και τέλος να αναγράφονται σχόλια που θα δείχνουν τα συμπεράσματα των ελεγκτών για κάθε εργασία τους.

Όταν ο έλεγχος γίνεται από ομάδα ελεγκτών και βοηθών, τότε οι ανώτεροι ελεγκτές θα πρέπει να ελέγξουν τα φύλλα εργασίας που έχουν συντάξει οι βοηθοί του για να δουν:

- Αν έγινε ο σωστός προγραμματισμός ελέγχου και η κατάλληλη επίβλεψη από το ελεγκτικό προσωπικό.
- Αν έγινε η κατάλληλη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και
- Αν συγκεντρώθηκε επαρκές και κατάλληλο αποδεικτικό υλικό.

Οι αναγκαίες αναλύσεις, πληροφορίες, σχόλια, επεξηγήσεις κλπ. Για την όσο το δυνατόν πληρέστερη παρουσίαση του εξεταζόμενου αντικειμένου, πρέπει να αναγράφονται στα φύλλα εργασίας ή να προκύπτουν από τα συνοδευτικά έγγραφα, με σαφήνεια, πληρότητα και λογική αλληλουχία, για να μπορούν να είναι ευχερώς κατανοητά και να μη δημιουργούν απορίες και αμφιβολίες.

Τέλος, από τα φύλλα εργασίας πρέπει να προκύπτουν οι ελεγκτικές διαδικασίες και επαληθεύσεις που εφαρμόστηκαν για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς και το σχετικό δείγμα που εφαρμόστηκε για τις επαληθεύσεις.

Αδυναμίες φύλλων εργασίας

Ο παρακάτω κατάλογος παρουσιάζει τις αδυναμίες που συνήθως παρατηρούνται κατά την ανασκόπηση και αξιολόγηση του ελέγχου μέσα από τα φύλλα εργασίας των μελών της ομάδας ελέγχου. Ο υπεύθυνος της ελεγκτικής ομάδας θα πρέπει να μεριμνήσει έτσι ώστε οι παρατηρήσεις και οι αδυναμίες αυτές να έχουν διορθωθεί πριν τα φύλλα εργασίας αξιολογηθούν από ανώτερο διοικητικό στέλεχος της ελεγκτικής εταιρείας. (Μπατσινίλας,2012)

1. Ανεπαρκής ή πρόχειρη τεχνική αλλά και ουσιαστική ελεγκτική προεργασία η οποία υποστηρίζει κάθε συγκεκριμένο φύλλο εργασίας.
2. Τάση να εκτελούνται οι διαδικασίες που περιγράφονται στους οδηγούς και τα προγράμματα ελέγχου μηχανικά και χωρίς κατανόηση του επιμέρους σκοπού και στόχου της συγκεκριμένης διαδικασίας στο πλαίσιο του ευρύτερου ελέγχου.
3. Παραλείψεις και ελλιπή συγκέντρωση στοιχείων, όπως ονόματα, διευθύνσεις, ποσά κ.λπ.
4. Κενά στη συμπλήρωση των οδηγιών και των προγραμμάτων ελέγχου.
5. Υπογραφή ότι συγκεκριμένες διαδικασίες στον οδηγό ελέγχου έχουν γίνει χωρίς στην ουσία να έχουν εκτελεστεί (π.χ. επαλήθευση αριθμητικών πράξεων και αθροίσεων σε αναλυτικά ημερολόγια, στατιστικά στοιχεία, κ.λπ.).
6. Ακολουθείται τυφλά και μηχανικά το πρόγραμμα ελέγχου της προηγούμενης χρήσης της επιχείρησης.
7. Παράλειψη ενημέρωσης του μόνιμου φακέλου με νέα στοιχεία.
8. Αναφορές σε προφορικές παρά σε χειροπιαστές αποδείξεις.
9. Καταχώρηση πολλών άχρηστων στοιχείων και πληροφοριών.
10. Πλημμελής σύνδεση σχετικών μεταξύ τους φύλλων εργασίας.
11. Ανυπόγραφα και χωρίς ημερομηνία φύλλα εργασίας.
12. Μη επαλήθευση καταστάσεων και πράξεων που έχουν ετοιμαστεί από τον πελάτη.

13. Αδυναμία απαντήσεων στις παρατηρήσεις που ο υπεύθυνος ή άλλος ανώτερος στην ελεγκτική εταιρεία σημείωσε.
14. Ανακριβής κατανομή και χρέωση του ελεγκτικού χρόνου στα μέλη της ομάδας ή τις περιοχές ελέγχου.
15. Αδυναμία συζήτησης και λύσεως διαφόρων προβλημάτων με τον πελάτη.
16. Συσσώρευση διευκρινίσεων και εκκρεμοτήτων για το τέλος του ελέγχου.
17. Αδυναμία σύνταξης γραπτών και κατατοπιστικών υπομνημάτων αναφορικά με λογιστικά και οργανωτικά προβλήματα που έχουν παρατηρηθεί κατά τη διενέργεια του ελέγχου

3.6.5 Ολοκλήρωση ελέγχου

Συνήθως ένας έλεγχος ολοκληρώνεται τελειώνοντας τα προγράμματα εκτέλεσης τούτου που απαρτίζουν το συγκεκριμένο έλεγχο σε μια επιχείρηση και ένα δείγμα των οποίων δώσαμε παραπάνω.

Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να υπάρχει σχέδιο που έχει καταρτιστεί πριν την έναρξη του ελέγχου και το οποίο αποτελεί το πλαίσιο μέσα στο οποίο κινείται η ελεγκτική ομάδα. Αυτό βέβαια δεν αποκλείει την προσθήκη νέων διαδικασιών, που δεν είχαν αρχικά προβλεφθεί, ή και χρόνου για εκτέλεση σε μεγαλύτερη λεπτομέρεια κάποιων από αυτές τις διαδικασίες, κατά την κρίση, συνήθως, του ελεγκτή που εκτελεί την ανασκόπηση και αξιολόγηση του συνολικού έργου της ομάδας.

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ολοκλήρωση των προγραμμάτων ελέγχου σηματοδοτεί και την έναρξη της φάσεως του κλεισίματος του ελέγχου, ενώ το τέλος τούτου δεν μπορεί να θεωρείται γεγονός αν δεν έχει συμφωνηθεί μεταξύ ελεγχόμενων και ελεγκτών η τελική μορφή των λογιστικών καταστάσεων, και στη περίπτωση που υπάρχουν διαφωνίες γι' αυτές, το τέλος του ελέγχου συμπίπτει με το τέλος των διαπραγματεύσεων αναφορικά με τη μορφή και το περιεχόμενο (στην ουσία παρατηρήσεις) της έκθεσης (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Επίτευξη των στόχων του ελέγχου.

Για να θεωρείται και επιτυχής η ολοκλήρωση ενός ελέγχου θα πρέπει να έχουν επιτευχθεί σε ικανοποιητικό βαθμό οι στόχοι τούτου. Προς την κατεύθυνση αυτή ο ελεγκτής που αξιολογεί συνολικά έναν έλεγχο, θα μπορούσε να σταθεί στα παρακάτω σημεία:

1. **Οικονομικός απολογισμός του έργου του ελέγχου.** Πώς συγκρίνεται ο χρόνος και το κόστος του ελέγχου με αυτόν της προηγούμενης χρήσεως; Στην περίπτωση που πρόκειται για πρώτη φορά, πόσο κοντά είναι ο απολογισμός στον προϋπολογισμό, αφού έχουν εκτελεστεί όλες οι προβλεπόμενες και συμφωνηθείσες εργασίες και υπηρεσίες προς τον πελάτη.
2. **Πληρότητα.** Έχουν εκτελεστεί όλες οι προβλεπόμενες και άλλες απαραίτητες εργασίες που προέκυψαν, καθώς και οι υπηρεσίες προς τον πελάτη, που είχαν συμφωνηθεί, και σε ποιο βαθμό τούτος φαίνεται ικανοποιημένος;
3. **Σχέσεις με τον πελάτη.** Σε τι κλίμα συνεργασίας με τον πελάτη και το προσωπικό του διεξήχθη ο έλεγχος και βελτιώθηκαν ή χειροτέρεψαν οι σχέσεις μας μ' αυτόν μετά τον έλεγχο;
4. **Συμπέρασμα.** Θα είναι δυνατόν να εξαχθεί ολοκληρωμένο (ελεγκτικό) συμπέρασμα ως αποτέλεσμα του ελέγχου και αναφορικά με το σκοπό για τον οποίο τούτος είχε αναληφθεί;
5. **Ανεξαρτησία.** Διατηρήθηκε η απαιτούμενη από τα πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας ανεξαρτησία των ελεγκτών σε σχέση με τον ελεγχόμενο πελάτη;

Τελικός Έλεγχος φύλλων εργασίας

Μια πληθώρα φύλλων εργασίας παράγεται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου. Τα φύλλα αυτά συνιστούν την τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου που εκτελέστηκε και θα αρχειοθετηθούν. Πέρα από αυτά που έχουν ειπωθεί στο ειδικό κεφάλαιο περί φύλλων εργασίας, τα παρακάτω σημεία αναφέρονται στην τελική διαμόρφωση και συμπλήρωση τούτων στη φάση της ανασκόπησης και αξιολόγησής τους.

1. **Επικεφαλίδες.** Κάθε φύλλο εργασίας θα πρέπει να φέρει όλα τα βασικά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, ήτοι: όνομα επιχείρησης, περιοχή ελέγχου και σκοπό του φύλλου, όνομα και μονογραφές του συντάξαντος τούτο, ημερομηνία κλεισίματος και έτος χρήσεως, καθώς και ημερομηνία σύνταξής του.
2. **Περιεχόμενο.** Σύμφωνα και με το σκοπό που αναφέρεται στην επικεφαλίδα του, σε κάθε φύλλο εργασίας θα πρέπει να φαίνεται καθαρά και ολοκληρωμένη σωστά όλη η εργασία η οποία υποτίθεται ότι έχει εκτελεστεί ή περιγράφεται επ' αυτού.

3. **Σύμβολα.** Τα συνήθως χρησιμοποιούμενα σύμβολα θα πρέπει να εμφανίζονται και τα οποία θα αποκαλύπτουν τις πηγές των στοιχείων, καθώς και τους ελέγχους που έγιναν σ' αυτά.
4. **Διευκρινίσεις.** Οι απαραίτητες διευκρινίσεις και εξηγήσεις θα πρέπει να υπάρχουν αναφορικά με το περιεχόμενο και την εργασία που ο συντάκτης του φύλλου έχει εκτελέσει.
5. **Διασύνδεση.** Η διασύνδεση των διαφόρων φύλλων εργασίας μεταξύ τους και στο πλαίσιο του συνόλου των φύλλων που αναμένεται να συνταχθούν σε έναν έλεγχο, θα πρέπει να είναι πλήρης και ακριβής

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

4.1 Γενικά για τις Εκθέσεις Έλεγχου

Η έκθεση ελέγχου αποτελεί το επισφράγισμα της ελεγκτικής εργασίας που έχει κάνει ο ελεγκτής. Ο ελεγκτής ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης οι οποίες απεικονίζουν το παρελθόν της και πολύ λιγότερο το μέλλον της. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι τα αποτελέσματα χρήσης, ο Ισολογισμός, ή Κατάσταση μεταβολών της περιουσιακής θέσης και η κατάσταση διαθέσεως αποτελεσμάτων και συνήθως γίνεται σύγκριση μεταξύ των στοιχείων του προηγούμενου έτους με τη συνοδεία υποσημειώσεων. Οι υποσημειώσεις είναι επεξηγηματικές και έχουν σκοπό την κάλυψη ανεπαρκειών σε γεγονότα και παρεχόμενες πληροφορίες.

Επίσης αναφέρουν ποιες λογιστικές μέθοδοι και αρχές χρησιμοποιήθηκαν κατά τη σύνταξη των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα υπάρχουν ορισμένα θέματα στα οποία δίνετε έμφαση για την υποχρεωτική γνωστοποίηση και ανακοίνωση τους όπως: μεταβολές λογιστικών μεθόδων και χειρισμών, συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή ξένων νομισμάτων, στοιχειά κόστους, προβλέψεις αποζημιώσεων, υποθήκες παγίων στοιχείων κ.α. (Μπατσινίλας και Πατατούκας,2012).

Οι υποσημειώσεις που υπάρχουν στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις παίζουν μεγάλο ρολό ως προς τον πληροφοριακό τους χαρακτήρα. Στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις(κυρίως στις ετήσιες αλλά και στις εξαμηνιαίες ή τριμηνιαίες) είναι καλύτερα να γίνονται συγκρίσεις για την παρουσίαση μεταβολών για μια σειρά οικονομικών χρήσεων. Αν οι ελεγκτές

δεν έχουν ελέγξει τις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις άλλων ετών, οφείλουν να το αναφέρουν στις εκθέσεις τους.

Οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις, μαζί με ένα πλήθος άλλων στοιχείων, περιλαμβάνονται στις ετήσιες εκθέσεις που υποβάλλονται από τους ελεγκτές ή τις ελεγκτικές εταιρίες στην διοίκηση της επιχείρησης ή προς τους τρίτους. Οι ελεγκτές πρέπει να μελετήσουν και να ελέγξουν όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες για να καταλάβουν αν υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές από τα δεδομένα των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των υποσημειώσεων τους. Αν διαφέρουν σημαντικά, μπορούν να προτείνουν τροποποιήσεις αυτών στη επιχείρηση και αν η επιχείρηση αρνηθεί μπορούν να το επισημάνουν στις εκθέσεις τους και να φτάσουν μέχρι το σημείο διακοπής της συνεργασίας με την εταιρία στο μέλλον.

Οι εκθέσεις έλεγχου φέρνουν την ημερομηνία της ημέρας στην οποία τελείωσε η εργασία, ανεξάρτητα από την πραγματικά μέρα έκδοσης της έκθεσης. Αν όμως εμφανιστεί κάποιο σημαντικό γεγονός αμέσως μετά την ημερομηνία περάτωσης της εργασίας και πριν την ημέρα έκδοσης της έκθεσης, μπορούν να χρησιμοποιηθούν και δύο ημερομηνίες ή μόνο η τελευταία (Λουμιώτης,2011).

Με την ολοκλήρωση της συλλογής των τεκμηρίων της αξιολόγησης και της εκτίμησης των δεδομένων αυτών, συντάσσεται και η έκθεση, οπότε κλείνει και ο κύκλος του ελέγχου. Ο σχεδιασμός και η σύνταξη της έκθεσης, είναι μια σοβαρή εργασία, που έχει σκοπό τη σωστή παρουσίαση, κατά τον πλέον επαγγελματικό τρόπο, των ευρημάτων προς την διοίκηση, που θα αποτελέσουν τη βάση για συζήτηση και τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Απαιτείτε η τήρηση βασικών κανόνων και αρχών καθ' όλο το ελεγκτικό στάδιο, καθώς και κατά την σύνταξη της έκθεσης, το οποίο πρέπει να προσέχουν οι ελεγκτές.

Οι εκθέσεις θα πρέπει να είναι έγκαιρες όσο γίνεται, συνοπτικές, τεκμηριωμένες, αντικειμενικές, σαφείς και με ουσιαστικό νόημα, αμερόληπτες, εποικοδομητικές, να διακρίνονται για το μέτρο, αποφεύγοντας τις υπερβολές.

Η έκθεση είναι ο καθρέφτης της επιχείρησης, από την έκθεση θα κριθεί η ίδια η επιχείρηση γι' αυτό θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή και σοβαρότητα στη σύνταξη της. Είναι το τελικό προϊόν του ελέγχου που περιμένει η διοίκηση για επιπλέον ενημέρωση γύρω από την αποτελεσματικότητα των λειτουργιών που σημαίνει θα πρέπει να είναι ένα κείμενο προσεγμένο, συγκροτημένο και με επιστημονικό ύφος. (Νεγκάκης, 2013)

4.2 Βασικές αρχές και στοιχεία σύνταξης της έκθεσης

Για να συνταχθεί μια έκθεση, να παρουσιασθούν τα γεγονότα στη σωστή τους διάσταση, ώστε να γίνουν κατανοητά και αποδεκτά, θα πρέπει να διακρίνεται για τα ποιοτικά της στοιχεία και χαρακτηριστικά. Προϋπόθεση κατά την σύνταξη της να κινείται σε ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων. Παρακάτω θα μπορούσαμε να αναφέρουμε κάποιες ενδεικτικές αρχές:

- Η συνοπτική έκθεση πρέπει να είναι όσο γίνεται σύντομη, απλή με νόημα, με ουσιαστικό περιεχόμενο και θεμελιωμένο, καθώς και με τις ανάλογες παραπομπές στο πλήρες αναλυτικό κείμενο-αναλυτική έκθεση. (Λουμιώτης,2011)
- Η αναλυτική έκθεση πρέπει να περιγράφει το καθετί με λεπτομέρεια, να παρουσιάζει ιδιαίτερα τις αδυναμίες τεκμηριωμένα, πλήρης αναφορά στις αποκλίσεις των οικονομικών μεγεθών και γενικά των διαδικασιών, ανάλυση όλων των γεγονότων και αιτιών που τα προκαλούν, ανάλογοι σχολιασμοί και παραπομπές στα αντίστοιχα φύλλα εργασίας.
- Ακρίβεια, τεκμηρίωση και σωστή παρουσίαση των γεγονότων. Σαφήνεια στη διαπίστωση των σχολίων-προτάσεων με περιεκτικό τρόπο και καθαρό νόημα που να μην επιδέχεται παρερμηνείες. Επίσης, αντικειμενικότητα, ευθύτητα και αποφυγή περιττών λέξεων και εκφράσεων. Επαγγελματικό ύφος και τόνο, προσεγμένο λεξιλόγιο, αντιπροσωπευτικό της διοίκησης, χρησιμοποιώντας, όχι πάντα στερεότυπα, αλλά και νέες εκφράσεις, προσιτές σε όλους. Μεγαλοποίηση ή υποβάθμιση των γεγονότων κλονίζουν την αξιοπιστία του Εσωτερικού Ελέγχου, γεγονός που επιδρά αρνητικά στην αποδοχή του πορίσματος.
- Διαχωρισμός του περιεχομένου της έκθεσης σε ενότητες, στον σκοπό του ελέγχου, στον έλεγχο-διαπίστωση και στην πρόταση. Κάθε βήμα του ελέγχου να αποτελεί και μια αυτοτελή ενότητα.
- Το κάθε γεγονός που αποτυπώνεται ως αδυναμία του συστήματος λειτουργίας θα πρέπει να τεκμηριώνεται και να αποτυπώνεται με ελεγκτικό επαγγελματικό τρόπο μέσα από τα φύλλα εργασίας- αποδείξεις.

- Σαφής περιγραφή των διαπιστωθέντων προβλημάτων, σαφής αναφορά του μεγέθους αυτών, απαρίθμηση των αιτιών που τα προκάλεσαν, αναφορά στις οικονομικές επιπτώσεις που υπέστη ο φορέας.
- Μεγάλη προσοχή , τεχνική και μεθόδευση απαιτείται στο γράψιμο, αποφυγή αόριστων εκφράσεων που αφήνουν υπονοούμενα και ερωτηματικά. Επίσης, μεγάλη προσοχή δίνεται στους γραμματικούς και συντακτικούς κανόνες που η έλλειψη αυτών, αρκετές φορές υποβαθμίζει το περιεχόμενο του κειμένου.
- Οι προτάσεις θα πρέπει να είναι σύντομες, απλές και να διέπουν από επιστημονικό περιεχόμενο και νόημα, να κινούνται στο πνεύμα των λειτουργιών του οργανισμού και των δυνατοτήτων για υλοποίηση, να είναι ρεαλιστικές που να τραβούν τον αναγνώστη και να δίνουν πρακτικές λύσεις.
- Αναφορά για την αποδοχή ή μη των ευρημάτων από τους ελεγχόμενους, καθώς και καταγραφή τυχόν διαφορετικών απόψεων, που στέκουν λογικής και που θα φανούν χρήσιμες κατά τη συζήτηση του περιεχομένου.
- Αποφυγή χαρακτηρισμών και συμπερασμάτων που δεν βασίζονται σε τεκμήρια, αλλά σε προσωπικές εκτιμήσεις. (Λουμιώτης,2011)
- Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στο χρόνο επίδοσης της έκθεσης, ώστε αυτή να μη χάνει το χαρακτήρα της επικαιρότητας. Η διοίκηση χρειάζεται έγκαιρη ενημέρωση.
- Αποφυγή σκανδαλοθηρικού ύφους του κειμένου. Κείμενο προσγειωμένο με επαγγελματικό ύφος, ήθος και με νόημα πληροφόρηση, κινούμενο σε ελεγκτικό πνεύμα και τόνο.
- Μέσα από το κείμενο της έκθεσης να διακρίνεται η σιγουριά και η αυτοπεποίθηση των ελεγκτών για τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς γι' αυτό που γράφουν.
- Αποφυγή αναφοράς σε πρόσωπα και ιδιαίτερα όταν πρόκειται για επίρριψη ευθυνών. Έργο του ελεγκτή είναι να επισημαίνει τις αδυναμίες του συστήματος λειτουργίας, να επισημαίνει το μέγεθος του προβλήματος και μέσα από το κείμενο να οριοθετείται η υπευθυνότητα και η ευθύνη του ελεγχόμενου τμήματος. Επίρριψη ευθύνης σε πρόσωπα είναι έργο της διοίκησης και μόνο (Μπατσινίλας,2012).

- Συστηματικά λάθη, έστω και επουσιώδη που εκδηλώνουν κάποια τάση γενίκευσης, κατά τον έλεγχο, πρέπει να επισημαίνονται με ιδιαίτερη προσοχή, μάλιστα να παρουσιάζονται με ανάπτυξη πειστικών επιχειρημάτων και παραδειγμάτων.

Αυτές ήταν κάποιες από τις βασικές αρχές και στοιχεία που θα πρέπει να ακολουθήσει ο ελεγκτής κατά την σύνταξη της έκθεσης.

4.3. Έκθεση ελέγχου

Η έκθεση έλεγχου συντάσσεται από τον εξωτερικό ελεγκτή και υποβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 37 του νόμου 2190, στην τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Δημοσιεύεται δε υποχρεωτικά μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης. Αντίγραφο της έκθεσης πρέπει να υποβάλλεται στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. (Νεγκάκης, 2013)

Συμφώνα με τα πρότυπα της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να αναγραφεί στην έκθεση:

- α) εάν οι ελεγμένες λογιστικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής,
- β) εάν οι λογιστικές αρχές έχουν τηρηθεί με συνέπεια σε σχέση με την προηγούμενη χρήση,
- γ) εάν οι υποσημειώσεις στις λογιστικές καταστάσεις θεωρούνται επαρκής και σαφείς,
- δ) τη γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων ή να εκθέτει τους λόγους για τους οποίους αδυνατεί να εκφέρει γνώμη.

Ο νομοθέτης στη χώρα μας ακολούθησε τα ανωτέρω πρότυπα και καθιέρωσε συγκεκριμένες αρχές για το τι πρέπει να περιέχει μια έκθεση ελέγχου. Έτσι, το άρθρο 37 του νομού 2190 ορίζει ότι η έκθεση των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει εάν:

- α) έχουν παρασχεθεί στους ελεγκτές οι πληροφορίες που ήταν απαραίτητες για την εκτέλεση του έργου τους ,
- β) έχουν λάβει γνώση οι ελεγκτές του πλήρους απολογισμού των εργασιών του υποκαταστήματος της επιχείρησης ,

γ) έχει τηρηθεί κανονικά λογαριασμός κόστους παράγωγης στην περίπτωση που η επιχείρηση είναι βιομηχανική,

δ) έχει τροποποιηθεί η μέθοδος απογράφης σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Πιο ειδικές είναι οι ρυθμίσεις του άρθρου 43α παρ.4 και του άρθρου 43β παρ.2 του νόμου 2190. Το πρώτο άρθρο ορίζει ότι η έκθεση των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει εάν α) το Προσάρτημα των λογιστικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις πληροφορίες που αναφέρει η παράγραφος 1 του ίδιου άρθρου και β) έγινε επαλήθευση της συμφωνίας του περιεχομένου της έκθεσης διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου με τις σχετικές λογιστικές καταστάσεις. Το δεύτερο άρθρο επιβάλλει την τήρηση των εξής:

“..... Αν οι ελεγκτές έχουν παρατηρήσεις ή αρνούνται την έκφραση γνώμης, τότε το γεγονός αυτό πρέπει να αναφέρεται και να αιτιολογείται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν αυτό προκύπτει από το δημοσιευμένο σχετικό πιστοποιητικό έλεγχου.....”

Στην έκθεση έλεγχου πρέπει να αναγράφονται τα εξής στοιχεία:

1. Η ημερομηνία της σύνταξης του,
2. Η επωνυμία της επιχείρησης, της οποίας τα λογιστικά βιβλία έχουν ελεγχθεί,
3. Οι εντολές του έλεγχου προς τους οποίους απευθύνεται,
4. Οι λογιστικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται,
5. Τα προσωπικά στοιχεία και η υπογραφή του ελεγκτή ή των ελεγκτών.

Το κυρίως κείμενο του πιστοποιητικού ελέγχου συνθέτουν δύο ενότητες. Στην πρώτη περιγράφεται η φύση και η έκταση της ελεγκτικής εργασίας, ενώ στη δεύτερη αναγράφεται η γνώμη του ελεγκτή. (Μπατσινίλας,2012)

Στην πρώτη παράγραφο του κείμενο, ο ελεγκτής αναφέρει ότι έχει ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της συγκεκριμένης εταιρίας για την λογιστική χρήση 20X.. Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος μόνο για τον έλεγχο και όχι και για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Επίσης υποδηλώνει ότι είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων μόνο της παρούσας χρήσης, δηλαδή της χρήσης που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20X..

Στην δεύτερη παράγραφο της πρώτης ενότητας, ο ελεγκτής βεβαιώνει ότι ακλούθησε τα πρότυπα της ελεγκτικής εργασίας, τις διατάξεις των σχετικών νόμων και τους κανόνες του

Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. Αυτό σημαίνει ότι ο ελεγκτής α) έχει τα απαραίτητα για τον έλεγχο προσόντα και την απαιτούμενη ανεξαρτησία, β) έχει ακολουθήσει τις καθιερωμένες ελεγκτικές διαδικασίες και γ) έχει συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό που απαιτείται για την πλήρη τεκμηρίωση της γνώμης του.

Ο ελεγκτής αναφέρει ότι ο έλεγχος έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει το άρθρο 37 του νόμου 2190 και ακόμη ότι:

- α) η διοίκηση της επιχείρησης δεν παρεμπόδισε το έργο του, του παρασχέθηκαν όλες οι πληροφορίες και τα στοιχεία που ζήτησε και έλαβε γνώμη των εργασιών του υποκαταστήματος,
- β) η επιχείρηση εφάρμοσε ορθά το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και το κόστος παράγωγης προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές λογισμού του κόστους.
- γ) η τήρηση των λογιστικών βιβλίων και ιδιαίτερα η μεθοδολογία της απογράφης χαρακτηρίζονται από συνέπεια,
- δ) το Προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που ορίζει η παράγραφος 1 του άρθρου 43α του νόμου 2190.

Η δεύτερη ενότητα του κειμένου του πιστοποιητικού περιέχει το πόρισμα του έλεγχου. Κεντρικό σημείο του πορίσματος είναι η γνώμη του ελεγκτή, το είδος της οποίας επηρεάζει τη διαμόρφωση του περιεχομένου της ενότητας αυτής. Ο ελεγκτής βεβαιώνει τους πάντες ότι κατέληξε στη συγκεκριμένη γνώμη, αφού άσκησε τον έλεγχο χωρίς κανένα ουσιαστικό εμπόδιο και σύμφωνα με όσα προβλέπουν τα πρότυπα και η σχετική νομοθεσία. Επίσης πιστοποιεί ότι οι λογιστικές καταστάσεις

27 Αντώνης Α. Παπάς, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Γ. Μπένου,(1999) σελ.355-358.

είναι αξιόπιστες και ότι κάθε στοιχείό τους αποδίδει όπως θα έπρεπε την οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα χρήσης.

Υπόδειγμα 1:

Έκθεση Έλεγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή

Προς τους Μετόχους της «ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΩΝ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε.»

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες Εταιρικές και Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της «ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΣΙΔΗΡΟΔΡΟΜΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ Α.Ε.», που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31 της Δεκεμβρίου 2006 και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων

κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις Η Διοίκηση της εταιρείας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου, σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης, την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις. (Λουμιώτης,2011).

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν 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 και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου 200X, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων.

Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 1 Ιουνίου 201X

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές

Ιωάννης Β. XXXXXXόπουλος

AM/ΣΟΕΛ: 10XX1

Λεωνίδας Χ. XXXXXXτρος

AM/ΣΟΕΛ:21XX1

Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές-

Σύμβουλοι Επιχειρήσεων Α.Ε.

Χης Σεπτεμβρίου XX,104 XX Αθήνα

AM/ΣΟΕΛ: XX

4.4 Είδη Γνώμης Ορκωτών ελεγκτών

Φθάνοντας στην τελευταία φάση του έλεγχου, ο ορκωτός ελεγκτής συντάσσει την έκθεση ελέγχου στην οποία εκφράζει μια οριστική άποψη για την κανονικότητα και ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων. Θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τέσσερις τύπους γνώμης :

4.4.1. Ανεπιφύλακτη Γνώμη

Μια πρώτη μορφή έκφρασης γνώμης είναι η ανεπιφύλακτη γνώμη του ελεγκτή η οποία είναι και η πιο επιθυμητή από την πλευρά της επιχείρησης. Και αυτό, γιατί αυξάνει την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών και βελτιώνει τη θέση της επιχείρησης έναντι των πιστωτών και των επενδυτών της. Ενισχύει, επίσης, τη θέση των μελών της διοίκησης έναντι των μετόχων, καθώς αποδεικνύει ποσό αποτελεσματικά διαχειρίζονται της επιχείρησης.

Ο ελεγκτής εκφράζει ανεπιφύλακτη γνώμη στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες:

- Το ελεγκτικό έργο έχει το βάθος και την έκταση που απαιτούν τα ελεγκτικά πρότυπα και οι ιδιαιτερότητες της επιχείρησης,
- Οι παραλήψεις και οι νοθεύσεις που παρατήρησε κατά την αξιολόγηση του εσωτερικού έλεγχου δεν ήταν ουσιώδεις,
- Η επιχείρηση εφαρμόζει πιστά τις αρχές και τους κανόνες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- Οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια τη οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της.
-

Η έκφραση ανεπιφύλακτης γνώμης συναντάται όλο και πιο συχνά στην πράξη τα τελευταία χρόνια, λόγω της θέσπισης και της γενικής αποδοχής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Υπόδειγμα 2.: Έκθεση ελέγχου ανεξάρτητου ορκωτού-λογιστή προς τους μετόχους με ανεπιφύλακτη γνώμη.

Προς τους Μετόχους της _____.

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση

και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις.

Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεσής μας. Κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρείας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.*

4.4.2. Γνώμη με Επιφύλαξη

Η γνώμη με επιφύλαξη προσφέρει τα οφέλη της ανεπιφύλακτης γνώμης αλλά σε σημαντικό βαθμό. Και αυτό, γιατί ο ελεγκτής δεν αμφισβητεί την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων σε γενικές γραμμές, αλλά εκφράζει επιφυλάξεις για την καθολικότητα της.

Επιφυλάξεις υπάρχουν και διατυπώνονται στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής:

- Αδυνατεί για αντικειμενικούς λόγους ή παρεμποδίζεται από τη διοίκηση της επιχείρησης να εφαρμόσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που επιβάλλουν τα ελεγκτικά πρότυπα,
- Εξακριβώνει ότι η επιχείρηση δεν εφαρμόζει πιστά όλες τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου,
- Διαπιστώνει ότι ορισμένα μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων δεν αποδίδουν ακριβοδίκαια τα αντίστοιχα στοιχεία, δεν είναι, δηλαδή αξιόπιστα.

Όταν υπάρχει έκδοση έκθεσης έλεγχου με επιφυλάξεις, το πρόβλημα με το οποίο συνδέεται η επιφύλαξη (ή οι επιφυλάξεις) περιγράφεται και προσδιορίζεται πλήρως σε ξεχωριστή παράγραφο της έκθεσης, η οποία τοποθετείται πριν από την παράγραφο που εκφράζει την γνώμη του ο ελεγκτής. (Νεγκάκης, 2013)

Τα αίτια αυτά των επιφυλάξεων του ελεγκτή λαμβάνονται υπόψη μόνον όταν πιστεύει ότι οι επιδράσεις τους στην αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων είναι σημαντικές. Πρέπει να είναι αρκετά σημαντικές ώστε να δικαιολογείται η αναφορά τους, αλλά να μην είναι τόσο σημαντικές ώστε να υποχρεώνουν τον ελεγκτή να εκφράσει αντίθετη γνώμη.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7770 παραθέτει στο κείμενο του τρία υποδείγματα παραγραφών, με τις οποίες διατυπώνονται εξαιρέσεις από τη σύμφωνη γνώμη λόγω:

I. Περιορισμός του εύρους του πεδίου του έλεγχου.

II. Σημαντικού λάθους.

III. Σημαντικής παράληψης

Και τα οποία παρουσιάζονται στα ακόλουθα Υποδείγματα.

Υπόδειγμα 3. : Έκθεση έλεγχου με εξαίρεση από την σύμφωνη γνώμη λόγω περιορισμού του εύρους του πεδίου του έλεγχου.

Προς τους Μετόχους της....

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση

και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Με εξαίρεση το θέμα που πραγματεύεται η επομένη παράγραφος, ο έλεγχος μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεσής μας.

Δεν παρακολούθησαμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων της 31 Δεκεμβρίου 20XX, δεδομένου ότι η ημερομηνία αυτή ήταν προγενέστερη της ημερομηνίας ορισμού μας ως ελεγκτών της Εταιρείας. Τα υπάρχοντα στοιχεία δεν ήταν επαρκή ώστε να μας επιτρέψουν να επαληθεύσουμε τις ποσότητες των αποθεμάτων, με την εφαρμογή εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Με εξαίρεση τις προσαρμογές που ενδεχόμενα θα απαιτούντο αν είχε καταστεί εφικτή η από πλευράς μας επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων, κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρείας]* της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Υπόδειγμα 4.: Έκθεση έλεγχου με εξαίρεση από τη σύμφωνη γνώμη λόγω σημαντικού λάθους-περίπτωση απόσβεσης παγίων.

Προς τους Μετόχους της...

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/ στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεση μας.

Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση XX που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, δεν αποσβένονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Εταιρείας πρακτική που, κατά τη γνώμη μας, δεν συνάδει με τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τις απαιτήσεις της Ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας). Η αναγκαία πρόβλεψη για αποσβέσεις, με βάση τη μέθοδο της ομοιόμορφης απόσβεσης των παγίων μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής τους και με ετήσιους συντελεστές απόσβεσης 5% για τα κτίρια και 20% για τον εξοπλισμό, ανέρχεται, κατά τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX, σε € _____ χιλιάδες. Έπεται ότι η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας πρέπει να μειωθεί κατά τις μη διενεργηθείσες συσσωρευμένες αποσβέσεις, συνολικού ύψους € _____ χιλιάδων και η ζημιά της χρήσεως καθώς και οι συσσωρευμένες μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX ζημιές πρέπει να αυξηθούν κατά € _____ χιλιάδες και € _____ χιλιάδες, αντίστοιχα.

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρείας]* της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/ στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Υπόδειγμα 5.: Έκθεση έλεγχου με εξαίρεση από τη σύμφωνη γνώμη λόγω σημαντικού λάθους – περίπτωση αποζημίωσης απολυόμενων.

Προς τους Μετόχους της.....

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίας των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/ στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεσης μας.

Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση XX, που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων,] [τίθεται μόνο αν υπάρχουν -στο προσάρτημα πρόσθετες αναφορές στο θέμα] η Εταιρεία έχει, από το νόμο, υποχρέωση να καταβάλλει στους εργαζομένους της συγκεκριμένα χρηματικά οφέλη κατά το χρόνο της αφυπηρέτησής τους. Η σημερινή αξία των δεδουλευμένων αυτών υποχρεώσεων, που αναμένεται ότι θα καταβληθούν, υπολογίστηκε σε 6 _____ χιλιάδες. Σε σχέση με τις υποχρεώσεις αυτές δεν έχει γίνει πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις [ή η γενομένη πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις περιορίστηκε στο ποσό των € _____ χιλιάδων], με συνέπεια η καθαρή θέση της επιχείρησης να είναι κατά το ποσό αυτό [ή κατά € _____ χιλιάδες] μικρότερη από εκείνη που απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα κέρδη μετά από φόρους [ή οι ζημιές] της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσεως να είναι κατά € _____ χιλιάδες και € _____ χιλιάδες, αντίστοιχα, μικρότερα από αυτά [ή μεγαλύτερα από αυτές] που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρείας]* της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Υπόδειγμα 6.: Έκθεση έλεγχου με εξαίρεση από τη σύμφωνη γνώμη λόγω σημαντικής παράληψης.

Προς τους Μετόχους της....

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίας των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/ στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεσης μας.

Οι δανειακές συμβάσεις της Εταιρείας εκπνέουν και τα συναφθέντα δάνεια πρέπει να αποπληρωθούν μέχρι την 31 Μαρτίου 20XX. Μέχρι της στιγμής, η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την ύπαρξη αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το γεγονός αυτό δεν μνημονεύεται στις οικονομικές καταστάσεις (και στο προσάρτημα).

Με εξαίρεση την παράλειψη οποιασδήποτε αναφοράς στο θέμα που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρείας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/ στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.*

4.4.3 Αντίθετη Γνώμη

Σπάνιες είναι οι περιπτώσεις έλεγχου κατά τις οποίες εκφράζεται γνώμη που είναι αντίθετη προς τα συμφέροντα της επιχείρησης που ελέγχει. Και αυτό, γιατί η έκφραση αντίθετης γνώμης έχει άσχημες συνέπειες για την συνέχεια των εργασιών της επιχείρησης.

Αντίθετη γνώμη εκφράζεται, όταν διαπιστώσει ο ελεγκτής ότι δεν είναι ικανοποιητική η αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων στο σύνολο τους ή όταν σημαντικά λογιστικά μεγέθη δεν αποδίδουν πιστά την πραγματικότητα. Αντίθετη γνώμη εκφράζεται στις περιπτώσεις που:

- Η κατάσταση των λογιστικών καταστάσεων δεν είναι σύμφωνη με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ,
- Το σύστημα του εσωτερικού έλεγχου παρουσιάζει ουσιώδεις ελλείψεις, είναι χαλαρό ή ανεπαρκές,
- Το λογιστικό σύστημα λειτουργεί αναποτελεσματικά.

Για να εκφραστεί αρνητική γνώμη οι ελεγκτές θα πρέπει να έχουν συγκεντρώσει όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια με τα οποία θεμελιώνεται η πολύ δυσμενής για την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα γνώμη τους.

Όλα αυτές οι περιπτώσεις τις ανεπάρκειας των λογιστικών στοιχείων γίνονται γνωστά κατά τη διάρκεια του έλεγχου και κοινοποιούνται στη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης μαζί με τις σχετικές υποδείξεις του ελεγκτή. Συνήθως, η διοίκηση υιοθετεί τις υποδείξεις και λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα για τη βελτίωση της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος.

Οι εκθέσεις έλεγχου με αντίθετη γνώμη είναι αρκετά σπάνιο φαινόμενο, δεδομένου ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις ακολουθούν τις υποδείξεις των ελεγκτών που σχετίζονται με την αρνητική γνώμη και αφορούν την ορθή παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων ή επιλογή δράσεις που οδηγούν στην αναβολή ή ματαίωση του έλεγχου. Επίσης, εξαιτίας των δυσάρεστων επιπτώσεων που επιφέρει η έκδοση μιας αρνητικής έκθεσης, τόσο για την ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και για την ίδια την ελεγκτική εταιρία (απώλεια πελάτη), οι ελεγκτές συχνά προτιμούν να αρνηθούν να εκφράσουν την γνώμη τους, σαν διέξοδο.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7770 περιλαμβάνει δύο υποδείγματα εκθέσεων έλεγχου με αρνητική γνώμη, τα οποία παρουσιάζονται στη συνέχεια. Το ένα υπόδειγμα αφορά την αρνητική γνώμη για ιδιαίτερα σημαντικό λάθος ή παράλειψη και το δεύτερο υπόδειγμα αφορά αρνητική γνώμη για αδυναμία συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης.

Υπόδειγμα 7.: Έκθεση γνώμης με αρνητική γνώμη για ιδιαίτερα σημαντικό λάθος ή παράλειψη.

Προς τους Μετόχους της

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/ στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεσης μας.

(παράγραφος ή παράγραφοι που να επεξηγούν την διαφωνία).

Εξαιτίας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο (ή παραγράφους), κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [ούτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων ή τις ταμειακές ροές της Εταιρείας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία [, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση,]* και, κατά συνέπεια, δεν ικανοποιούν τις διατάξεις της Ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας.*

Υπόδειγμα 8.: Έκθεση έλεγχου με αρνητική γνώμη για αδυναμία συνεχής λειτουργίας της επιχείρησης.

Προς τους Μετόχους της

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έ

έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/ στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεση μας.

Οι δανειακές συμβάσεις της εταιρίας έχουν εκπνεύσει και τα δάνεια, που είχαν συναφθεί στο παρελθόν, έπρεπε να είχαν αποπληρωθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης και εξετάζει το ενδεχόμενο της εκούσιας πτώχευσης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την ύπαρξη σοβαρής αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το γεγονός αυτό δεν αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις και δεν μνημονεύεται στο προσάρτημα.

Εξαιτίας της παραλήψεως οποιασδήποτε αναφοράς στα στοιχεία της προηγούμενης παραγράφου, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [ούτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων ή τις ταμειακές ροές της Εταιρείας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία [, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί από την*

Ευρωπαϊκή Ένωση,] και, κατά συνέπεια, δεν ικανοποιούν τις διατάξεις της Ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας*

4.4.4. Άρνηση γνώμης

Οι ελεγκτές μπορούν να αρνηθούν να εκφράσουν γνώμη, αν υπάρχουν ουσιαστικοί περιορισμοί στην έκταση του έλεγχου ή άλλες συνθήκες που δεν επιτρέπουν να εφαρμόσουν τα γενικώς παραδεκτά πρότυπα της ελεγκτικής.

Οι περιορισμοί που θέτουν οι επιχειρήσεις στους ελεγκτές, μπορεί να αναφέρονται στην απαγόρευση παρακολούθησης της απογράφης, στην απαγόρευση επιβεβαίωσης των απαιτήσεων ή την άρνηση εξέτασης των οικονομικών στοιχείων των θυγατρικών επιχειρήσεων .

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7770 παρέχει ένα υπόδειγμα έκθεσης με άρνησης γνώμης λόγω του περιορισμού του πεδίου έλεγχου, το οποίο παρουσιάζεται στον υπόδειγμα 9

Υπόδειγμα 9.: Έκθεση έλεγχου με άρνηση γνώμης.

Προς τους Μετόχους της....

Ορισθήκαμε ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών αυτών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. (Παραλείπεται η πρόταση περί της ευθύνης των ελεγκτών).

(Η παράγραφος που πραγματεύεται το εύρος του ελέγχου είτε παραλείπεται είτε διαφοροποιείται ανάλογα με τις περιστάσεις).

(Προστίθεται νέα παράγραφος που πραγματεύεται το περιορισμό του εύρους του ελέγχου ως εξής:)

Δεν κατέστη εφικτό να παρακολουθήσουμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων και να επαληθεύσουμε τις απαιτήσεις κατά πελατών, λόγω των περιορισμών που επιβλήθηκαν στο έργο μας από την ελεγχόμενη εταιρεία. Δεδομένης της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, αδυνατούμε να εκφέρουμε και δεν εκφέρουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

4.5. Έκθεση προς την Διοίκηση της επιχείρησης

Η έκθεση έλεγχου που απευθύνεται στο Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης, έχει ως σκοπό να το πληροφορήσει σχετικά με την οικονομική κατάσταση και διαχείριση της επιχείρησης, αλλά και να προτείνει τρόπους και μέτρα για την αντιμετώπιση των προβλημάτων που ενδεχομένως εντοπίστηκαν. (Μπατσινίλας,2012)

Ο ελεγκτής υποβάλλει στη διοίκηση της επιχείρησης εκτενή έκθεση στην οποία περιέχονται μεταξύ των άλλων και:

- πληροφορίες σχετικά με τις αδυναμίες του εσωτερικού έλεγχου,
- στοιχεία που αποδεικνύουν την παρουσία λαθών, νοθεύσεων, παραλείψεων και καταδολιεύσεων που έχουν εντοπιστεί στο λογιστικό σύστημα και στο διαχειριστικό τομέα,
- παρατηρήσεις και συστάσεις του ελεγκτή για οποιοδήποτε ζήτημα προέκυψε κατά την άσκηση του έλεγχου και ενδιαφέρει τη διοίκηση,
- περιγραφές των ελεγκτικών διαδικασιών που ακολούθησε η ομάδα έλεγχου,
- αναλύσεις των αποδεικτικών στοιχείων και του τρόπου διαμόρφωσης της γνώμης του ελεγκτή.

Τα ανώτερα στοιχεία είναι απόρρητα και δεν κοινοποιούνται σε τρίτους.

Την υποχρέωση του ελεγκτή να υποβάλει έκθεση προς την διοίκηση αποδέχεται και το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Π.Δ. 226 : « διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα

χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις(ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης, διάθεση κερδών) ή παρατηρήσεις του για την βελτίωση του συστήματος οργανώσεως ή λειτουργίας της εταιρίας, γνωστοποιούνται προς την διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις.»

Υπάρχουν κάποια σημεία τα οποία οι ελεγκτές αναφέρουν στις εκθέσεις τους, τα οποία είναι τα εξής:

- Η επαλήθευση του ενεργητικού και ειδικότερα η καταμέτρηση του ταμείου και των τίτλων,
- Ο έλεγχος των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων,
- Οι υποδείξεις για βελτιωτικές αλλαγές,
- Οι εκτιμήσεις σχετικά με τη λογιστική και διοικητική οργάνωση, την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

4.6 Έκθεση έλεγχου προς τους Τρίτους

Η έκθεση αυτή απευθύνεται στους μετόχους της εταιρίας, στους πιστωτές, στις Τράπεζες και στους υποψήφιους επενδυτές, με κύριο σκοπό να τους ενημερώσει για την οικονομική και διοικητική κατάσταση της επιχείρησης. Είναι περισσότερο γνωστή σαν πιστοποιητικό έλεγχου και δημοσιεύεται μαζί με τον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα στον ημερήσιο και περιοδικό τύπο.

Με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έκθεση έλεγχου ανεξάρτητου ελεγκτή – λογιστή, θα αποφασίσουν οι μέτοχοι, προκειμένου να εγκρίνουν τον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα, τις αποσβέσεις, τις διανομές των μερισμάτων και να απαλλάξουν τη διοίκηση από κάθε ευθύνη.

Οι εκθέσεις αυτές περιλαμβάνουν τα εξής στοιχεία:

- Καθορισμός της διαχειριστικής χρήσης.
- Γενικά θέματα.
- Ανάλυση κάθε λογαριασμού του Ενεργητικού και του Παθητικού.
- Ανάλυση κάθε λογαριασμού που προσδιορίζει τα αποτελέσματα Χρήσης.
- Μελέτη της ρευστότητας και της αποδοτικότητας.

- Συμπέρασμα και εκτιμήσεις.
- Προσάρτημα πινάκων, διαγραμμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Εισαγωγή

Στον παρόν κεφάλαιο θα δημιουργήσουμε μια υποθετική μελέτη αναγομένη από πραγματικά στοιχεία εκθέσεων έλεγχου. Στο πρώτο μέρος δίνεται μετά το πέρας τις ελεγκτικής διαδικασίας τα συμπεράσματα και οι παρατηρήσεις των μόνιμων ορκωτών ελεγκτών στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας λίγο πριν την σύνταξη της έκθεσης έλεγχου. Στην συνέχεια γίνεται σύνταξη της έκθεσης έλεγχου όπως ενδείκνυται από τα ΔΠΧΑ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Τέλος εξετάζουμε την περίπτωση χρηματοδότησης της εν λόγω εταιρίας που διενεργήθηκε ο έλεγχος από την τράπεζα και την πλήρη αδυναμία να ανταποκριθεί στην υποχρέωση των δόσεων δάνειου. Γίνεται καταμερισμός των ευθυνών και εξετάζουμε τυχόν λάθη και παραλήψεις και των τριών εμπλεκόμενων μερών (Εταιρίας, Ορκωτού, Τράπεζας).

5.2 Τελικό στάδιο έλεγχου

Στο πλαίσιο του τακτικού έλεγχου της εταιρίας <<OIL A.E>> (επεξεργασίας και εμπορίας λαδιού) της χρήσης που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2014 η ελεγκτική ομάδα διενέργησε έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα (κωδ.Ν.2190/1920 και ΔΠΧΑ), διαπίστωσε τις κατωτέρω ελεγκτικές διαφορές.

α) Μεταξύ των απαιτήσεων από πελάτες περιλαμβάνονται και απαιτήσεις σε καθυστέρηση συνολικού ποσού ευρώ 100.000. Για τις απαιτήσεις αυτές δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, κατά

την εκτίμηση του ελέγχου, ποσού ευρώ 50.000. Μέρος του ποσού αυτού ευρώ 10.000 αφορά στην κλειόμενη χρήση και το υπόλοιπο ποσό ευρώ 40.000 στην προηγούμενη χρήση

β) Δεν έχουν διενεργηθεί, στην ελεγχόμενη χρήση, αποσβέσεις επί των μηχανημάτων οι οποίες ενσωματώνονται στο κόστος παράγωγης, συνολικού ποσού ευρώ 20.000

γ) Στην κλειόμενη χρήση, δεν σχηματίστηκε πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ποσού ευρώ 10.000.

5.3 Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς το Διοικητικό της <<OIL ΑΕ>>

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας OIL Α.Ε. που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου 2014, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσης 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 της Εταιρίας έχει μερικώς την ευθύνη 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 έλεγχο 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 διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από κάθε ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει την 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 κάθε ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις και όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της Εταιρίας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από την Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη

Στις απαιτήσεις από πελάτες περιλαμβάνονται και απαιτήσεις σε καθυστέρηση από την προηγούμενη χρήση, συνολικού ποσού ευρώ 100.000. Κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών, που προβλέπονται από τον κωδ. Ν.2190/1920 και τα ΔΠΧΑ, δεν έχει σχηματιστεί σχετική πρόβλεψη. Κατά την εκτίμησή μας για την κάλυψη ζημιών από τη μη ρευστοποίηση μέρους απαιτήσεων αυτών έπρεπε να έχει σχηματιστεί πρόβλεψη ποσού ευρώ 50.000. Λόγω του μη σχηματισμού της πρόβλεψης αυτής η αξία των απαιτήσεων από πελάτες και τα ίδια κεφάλαια εμφανίζονται αυξημένα κατά ευρώ 50.000 και τα αποτελέσματα της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης αυξημένα κατά 10.000 και 40.000 αντίστοιχα.

Κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών, που προβλέπονται από τον κωδ. Ν.2190/1920 και τα ΔΠΧΑ, στην κλειόμενη χρήση δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις επί των μηχανημάτων, ποσού ευρώ 20.000, με αποτέλεσμα η αξία των μηχανημάτων να εμφανίζεται αυξημένη κατά ποσό ευρώ 20.000, τα αποτελέσματα χρήσης και τα ίδια κεφάλαια αυξημένα κα 20.000.

Κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών, που προβλέπονται από τον κωδ. Ν.2190/1920 και τα ΔΠΧΑ, στην κλειόμενη χρήση δεν σχηματίστηκε πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ποσού ευρώ 10.000.Ως εκ τούτου η αξία του λογαριασμού προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού εμφανίζεται μειωμένη κατά ευρώ 10.000 ενώ τα αποτελέσματα χρήσης και τα ίδια κεφάλαια εμφανίζονται ισόποσα αυξημένα.

Γνώμη με Επιφύλαξη

Κατά την γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στην παράγραφο Βάση για γνώμη με επιφύλαξη, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική θέση της Εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, 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 στο πλαίσιο των οριζόμενων από τα άρθρα 37 και 107 του Κ.Ν. 2190/11920

Αθήνα 25 Φεβρουαρίου 2014

Λ.Π., Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

5.4 Μελέτη λάθους χειρισμού Ορκωτού

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που ανέλαβε τον προβλεπόμενο, από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της OIL A.E. στο πιο πάνω υπόδειγμα κατά την διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας ανέθεσε σε ένα ασκούμενο ορκωτό ελεγκτή, μέλος του συνεργείου ελέγχου, την φυσική απογραφή των εμπορευμάτων (λάδια).

Ο Ελεγκτής επισκέφθηκε τους χώρους των δεξαμενών (σιλό), με τον αρμόδιο αποθηκάριο, και κατέγραφε τις ποσότητες (κιλά) των λαδιών με βάση τις αντίστοιχες ενδείξεις των μετρητών των δεξαμενών. Στη συνέχεια επαλήθευσε τις ποσότητες αυτές με την ειδική βέργα, που βύθισε στις δεξαμενές

Με βάση την έκθεση ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, όπου εκφράζετο σύμφωνη γνώμη με επιφύλαξη, η τράπεζα χρηματοδότησε την εταιρία με ενέχυρο το απόθεμα λαδιού.

Στην συνέχεια η ελεγχόμενη Εταιρία κηρύχθηκε σε πτώχευση, επειδή οι αρμόδιοι αυτής είχαν, σχεδόν, γεμίσει τις δεξαμενές με νερό και είχαν αποθηκεύσει μόνον ένα μικρό στρώμα λαδιού στην κορυφή κάθε δεξαμενής, χωρίς ο ελεγκτής να επιτύχει να διαπιστώσει το γεγονός αυτό κατά την απογραφή.

Η τράπεζα άσκησε αγωγή κατά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη από την χρηματοδότηση προς την πιστούχου εταιρία.

5.5 Συνέπειες Μη τήρησης προβλεπόμενων διαδικασιών Νομοθεσίας

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που ανέλαβε τον προβλεπόμενο, από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της OIL A.E. είναι

συνυπεύθυνος για την μη τήρηση των διαδικασιών ελέγχου όπως αυτά προβλέπονται από τα ΔΠΕ και την ισχύουσα νομοθεσία.

Η φυσική απογραφή των εμπορευμάτων έπρεπε να γίνει από ειδικό εμπειρογνώμονα όπως ορίζουν τα άρθρα του ΔΠΕ Και όχι από ασκούμενο Ορκωτό καθώς η αξία του αποθέματος είναι ύψιστης σημασίας στον ελεγκτικό έργο και πρέπει να γίνεται από το πιο Έμπειρο μέλος της ελεγκτικής μονάδας η σε ειδικές περιπτώσεις από εμπειρογνώμονα. Ο Ορκωτός Ελεγκτής θα περάσει από δικαστικό της ΕΛΤΕ για να αποφασιστεί η ανάκληση της άδειας του καθώς δεν τήρησε τα προβλεπόμενα, έπειτα θα πρέπει δικαστικά να προσπαθήσει να αποκρούσει και τις αγωγές της τράπεζας.

Η Εύθηγη φυσικά επιμερίζεται Ισόποσα και στα άλλα δυο Μέλη στην Εταιρία λόγω άπατης στα σιλό και στην τράπεζα λόγω μη τήρησης καταστατικού περί ενεχύρων που προβλέπει την χρήση εμπειρογνώμονα για να προσδιοριστεί η αξία του εν λόγω αποθέματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

6.1 Συμπεράσματα

Συνολικά στην παρούσα εργασία έγινε παρουσίαση της έννοιας της ελεγκτικής, του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, ανάλυση της ελεγκτικής διαδικασίας του κώδικα δεοντολογίας, της εύθυνης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών με βάση την ελληνική νομοθεσία αλλά και τα διεθνή πρότυπα, στοχεύουμε συγκεκριμένα στην κατανόηση των εκθέσεων έλεγχου και της σημασίας του υποδεικνύοντας πραγματικές εκθέσεις και υποδείγματα έλεγχου.

Από την παραπάνω ανάλυση σχετικά με τις εκθέσεις ελέγχου τεκμηριώνεται ότι η ευθύνη των εταιριών εξωτερικού ελέγχου και το Ορκωτών Ελεγκτών είναι ύψιστης σημασίας. Οι Ορκωτοί θα πρέπει να εφαρμόζουν τον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας στο ακέραιο, ο έλεγχος να είναι σε βάθος και να εφαρμόζουν πλήρως τα βήματα και τις διαδικασίες της ελεγκτικής διαδικασίας όπως αυτά ορίζονται από την ισχύουσα νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, με απώτερο σκοπό την σωστή πληροφόρηση κάθε κατεύθυνσης ενδιαφερόμενων έτσι ώστε να συμβάλουν σε μια υγιή οικονομικά ευημερία στο βραχυπρόθεσμο μέλλον. Στην περίπτωση που δεν τηρούνται τα ανωτέρω τα αποτελέσματα διαστρεβλώνονται με συνέπεια την κατάρρευση της ελεγχόμενης εταιρίας καθώς και συνδεδεμένων μαζί της φυσικών η νομικών προσώπων ανάλογα με τον βαθμό της εξάρτησης από αυτήν.

Σε όλα τα επαγγέλματα που απαιτείται ειδική εμπειρία είναι αυτονόητο ότι αυτός που δημόσια προσφέρει τις υπηρεσίες του δεν μπορεί να υποσχεθεί πλήρως ότι θα φέρει εις πέρας το έργο του χωρίς σφάλματα ή παραλείψεις. Αναλαμβάνει όμως την υποχρέωση να εκτελέσει την συγκεκριμένη εργασία με ευσυνειδησία, υπευθυνότητα και αμεροληψία.

Σε μια πληθώρα 50 εκθέσεων και ένα χαρακτηριστικό τυχαίο δείγμα που χρησιμοποιηθήκαν για την παρούσα εργασία το 25% των εκθέσεων είναι με σύμφωνη γνώμη χωρίς καμία παρατήρηση. Ενώ το οι παρατηρήσεις είναι συνήθεις και μείζονος σημασίας είτε για την εταιρία είτε για τρίτους και οφείλονται κυρίως είτε σε μικρό παραλήψεις είτε σε λάθη. Ενώ στο συγκεκριμένο δείγμα ποσοστό ίσον με 50% εμπιστεύεται την ΣΟΛ Α.Ε. για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων τους. Ενώ το άλλο 50% επιμερίζεται ισομερώς σε 9-10 ελεγκτικές εταιρίες.

Στο Case Study συμπεραίνουμε ότι κάθε λάθος του Ελεγκτή μπορεί να αποβεί οικονομικά μοιραίο προς κάθε κατεύθυνση και να δημιουργήσει ένα κύμα αγωγών και νομικών διενέξεων δυσμενή προς κάθε κατεύθυνση. Τονίζοντας την σημαντικότητα της πιστής εφαρμογής της ισχύουσας νομοθεσίας και των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου.

6.2 Περιορισμοί

Υπογραμμίζεται ότι ο σχεδιασμός της έρευνας αφορά αποκλειστικά τα εκπαιδευτικά πλαίσια και κατά συνέπεια υπάρχουν εγγενείς δυσκολίες διατύπωσης περιορισμών και προτάσεων. Στην παρούσα εργασία δεν εξετάζεται με στατιστικές σύγχρονες μεθόδους οι αποκλείσεις των προτάσεων

6.3 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Βασιζόμενοι στην παρούσα εργασία και μελέτη περί των εκθέσεων έλεγχου θα μπορούσε να προκύψει μια σειρά προτάσεων για περαιτέρω έρευνα. Ενδεικτικά θα μπορούσαν να μελετηθούν και να εξεταστούν μια πληθώρα γεγονότων που αφορούν ελεγκτικές διαδικασίες της σημαντικότητας αυτών καθώς και του αντίκτυπου που έχουν στο κοινό συμφέρον.

Προτείνεται για μελλοντική έρευνα να εξεταστεί η εύθνη του ορκωτού την τελευταία δεκαετία στατιστικά των προηγούμενων βασιζόμενοι στα είδη γνώμης εκθέσεων έλεγχου σε σχέση αναλογικά με δυο δεκαετίες πίσω.

Επιπλέον προτείνεται για μελλοντική έρευνα η εξέταση των ελέγχων, σε εταιρίες δημοσίου συμφέροντος (με άμεσο αντίκτυπο και έκτος ενδιαφερόμενων χρηματιστήριου), η επιλογή Ορκωτών Ελεγκτών να είναι τυχαία, με Αμοιβή από το κράτος ανάξια του λειτουργήματος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΔΠΕ 700 (2010) «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή πρότυπα Δικλίδων ποιότητας
- ΔΠΕ 705 (2010) «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή πρότυπα Δικλίδων ποιότητας
- ΔΠΕ 706 (2010), « Παράγραφοι έμφασης Θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή». Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή πρότυπα Δικλίδων ποιότητας
- Καζαντζής Χ. (2006) , «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», Business Plus, Αθήνα.
- Καραμάνης Κ. (2008), « Σύγχρονη ελεγκτική», εκδόσεις Ο.Π.Α.
- Λουμιώτης Β. (2008), «Βασικές οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων», 2^η Εκδ., Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα.
- Νεγκάκης Χ. (2013), «Σύγχρονα Θύματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού ελέγχου».
- Παπαδάτου Θ. (2005), «Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος Α.Ε.» Σακούλας, Αθήνα.
- Παπάς Α. (1999), «Εισαγωγή στην ελεγκτική», Το οικονομικό, Αθήνα.
- Σιώτης Θ. Ζωίτσας Α. (2010), «Σύγχρονη Ελεγκτική» Σοφία, Θεσσαλονίκη.
- Σώμα ορκωτών ελεγκτών Λογιστών, (2012) «Υποδείγματα Εκθέσεων Ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων»
- Τσακλάγκανος Α. (2005), «Ελεγκτική» Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Beasley M.S. (2006), ‘Auditing cases: an interactive learning approach’ Upper Saddle river, Pearson/Prentice Hall, N.J.
- Boynton W.C., Johnson R. N. (2006), ‘Modern Auditing Assurance services and the integrity of financial reporting’ NJ: John Wiley & Sons, Hoboken

- Grove h., Basilio e., (2011) ‘‘ Major Financial reporting Frauds of the 21st Century: Corporate governance and Risk Lessons learned’’ Journal of Forensic and Investigative Accounting, Vol 3.
- Hayes R.F. (2005), Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing’’, Pearson Education Limited.
- Porter B., Simon J. (2004), ‘‘Principles of External Auditing’’, John Wiley & Sons, West Sussex, England.
- Meigs B. Larsen J. and Meigs R.(1985), ‘‘Ελεγκτική’’ Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

ΗΛΕΚΤΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)- www.soel.gr
- International Federation of Accountants(IFAC)- www.ifac.org
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)- www.elte.org.gr
- Taxheaven- www.taxheaven.gr