



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΚΤΗ**

της

ΕΛΕΝΗΣ ΚΟΣΜΙΔΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Γκίνογλου Δημήτριος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Λογιστική και Χρηματοοικονομική.

Θεσσαλονίκη 2018

Αφιερώνεται στον παππού και την γιαγιά μου,

Γιάννη και Κατερίνα.

Ευχαριστίες

Η συγγραφή μίας διπλωματικής εργασίας σημαίνει το τέλος μίας δύσκολης αλλά συνάμα εποικοδομητικής περιόδου μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε με επιτυχία η παρακολούθηση των μεταπτυχιακών σπουδών. Πρόκειται για μία ενδιαφέρουσα εργασία, η οποία για να φτάσει στο πέρας της είναι απαραίτητη η συνδρομή κάποιων ανθρώπων που παρέχουν είτε ψυχολογική υποκίνηση, είτε συνδράμουν με τις γνώσεις και το ερευνητικό τους έργο.

Οι αρχικές μου ευχαριστίες απευθύνονται στους καθηγητές μου στο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στην Επιστήμη της Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, που με την πολυετή πείρα τους κατόρθωσαν να μεταδώσουν με επιτυχία τις εξελίξεις στην επιστήμη μας και να θωρακίσουν με πολύτιμες γνώσεις την περαιτέρω επαγγελματική μου σταδιοδρομία. Ευχαριστώ ιδιαίτερα τον επιβλέπων καθηγητή μου κ. Γκίνογλου Δημήτριο που μου εμπιστεύτηκε την έρευνα αυτού του θέματος της διπλωματικής εργασίας, επιτρέποντάς μου μ' αυτόν τον τρόπο να εντρυφήσω στον κλάδο αυτό και να εμπλουτιστεί το γνωστικό μου πεδίο.

Ευχαριστώ την οικογένειά μου για τη δύναμη που μου δίνει να συνεχίζω και να εκπληρώνω τους στόχους μου.

Κοσμίδου Ελένη.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Από τα αρχαία χρόνια ο έλεγχος είχε θετική και σημαντική επιρροή στη λειτουργία και την εξέλιξη της οικονομίας της κάθε χώρας. Ιδιαίτερα σε ένα περιβάλλον που συνεχώς μεταβάλλεται η ανάγκη ύπαρξής του μεγαλώνει και αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία για την λειτουργία και την απόδοση της οικονομίας.

Σημαντικό ρόλο για την ομαλή και ορθή εφαρμογή του διαδραματίζει ο ελεγκτής, τόσο ο εσωτερικός, όσο ο εξωτερικός. Ο ρόλος, η στάση και η ευθύνη τους επηρεάζει όλη τη λειτουργία του ελέγχου και κατ' επέκταση του οικονομικού περιβάλλοντος.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τη σημασία του ρόλου του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή στις διαδικασίες και την εφαρμογή του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου μιας ελεγχόμενης εταιρίας.

Λόγω όμως του δυσμενούς οικονομικού περιβάλλοντος οι επιχειρήσεις και οι ελεγκτές θα πρέπει να συμμορφωθούν με τις νέες απαιτήσεις που επιβάλλονται και να τηρούν αυστηρά τον Κώδικα Δεοντολογίας και το ήθος τους ακμαίο.

Η μελέτη των διαφορετικών αυτών ελεγκτικών διαδικασιών φανερώνει την σπουδαιότητα του ελέγχου και των ελεγκτών τόσο για την αποτελεσματική λειτουργία των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, όσο και για το σύνολο της οικονομίας και της κοινωνίας μέσα στις οποίες δραστηριοποιούνται.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	7
1.2 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	10
2.1.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.....	10
2.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	12
2.3. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	14
2.3.ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	17
3.1.Ο ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	17
3.2.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	19
3.3.ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	20
3.4.ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	24
4.1.ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	25
4.2.ΕΙΔΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	29
4.3.ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	30
4.4.ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	35
4.5.ΒΗΜΑΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	38
ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	39
ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	41
ΕΠΙΤΟΠΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑ	42
ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	43
ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ	43
4.6.ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ-ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	46
5.1.ΕΝΝΟΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	46
5.2.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	47

<i>ΑΠΟΔΟΧΗ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	48
<i>ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	49
<i>ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	52
<i>ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	54
<i>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	55
<i>5.3.ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ</i>	59
<i>5.4.ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</i>	62
<i>5.5.ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ</i>	64
<i>ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ IFAC</i>	66
<i>ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ Σ.Ο.Ε.Α</i>	69
<i>5.6.ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ</i>	80
<i>5.7.ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΈΡΓΟ ΚΑΙ ΑΠΑΤΗ</i>	82
<i>5.8.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ</i>	86
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΧΕΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ</i>	89
<i>6.1.ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ</i>	90
<i>6.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ</i>	91
<i>6.3.Η ΣΧΕΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΑΤΗ</i>	95
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ</i>	99
<i>7.1.Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ</i>	100
<i>7.2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ</i>	103
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ</i>	105
<i>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</i>	107

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η ελληνική, η ευρωπαϊκή, αλλά και η παγκόσμια οικονομία μαστίζονται τα τελευταία χρόνια από μία από τις μεγαλύτερες κρίσεις των τελευταίων δεκαετιών. Η χώρα μας προσπαθεί να αντιμετωπίσει την κρίση η οποία έχει δημιουργήσει μεγάλη καταστροφή στην βιομηχανία, στην ανάπτυξη και γενικότερα στην έξοδο της Ελλάδας στις αγορές της παγκόσμιας οικονομίας.

Οι οικονομικές αποφάσεις θα πρέπει να βασίζονται στις διαθέσιμες πληροφορίες κατά τον χρόνο λήψης αυτών, οι οποίες θα πρέπει να είναι αξιόπιστες και συνεπείς με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Καθώς η κοινωνία γίνεται πιο πολύπλοκη, οι πληροφορίες αυτές τείνουν να γίνονται αναξιόπιστες, γεγονός που έχει αρνητικές επιπτώσεις. Ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία για να αντιμετωπιστεί το μεγάλο αυτό πρόβλημα είναι ο έλεγχος.

Ο έλεγχος είναι ένας τρόπος για την επίλυση του προβλήματος των αναξιόπιστων πληροφοριών, της έγκαιρης διαπίστωσης προβλημάτων και την εφαρμογή διορθωτικών κινήσεων.

Ο ελεγκτής, ανεξάρτητα από τη μορφή του ελέγχου, έχει ως στόχο την παροχή βοήθειας και συμβουλών στον ελεγχόμενο φορέα και στους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων. Οι ελεγμένες πληροφορίες χρησιμοποιούνται αργότερα στη διαδικασία

λήψης αποφάσεων με βάση την παραδοχή ότι είναι αρκετά πλήρεις, ακριβείς και αμερόληπτες.

Καθώς όμως το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιούνται τόσο οι επιχειρήσεις όσο και οι ελεγκτές μεταβάλλεται συνεχώς και γίνεται πιο πολύπλοκο, μεταβάλλονται και οι απαιτήσεις στις οποίες αυτοί πρέπει να ανταποκρίνονται και ταυτόχρονα η ελεγκτική διαδικασία εξελίσσεται και συμβάλει στην ομαλή λειτουργία της οικονομίας. Αξίζει να σημειωθεί, πως εξαιτίας του τρέχοντος οικονομικού περιβάλλοντος έχει υποστεί άμεσες και έμμεσες συνέπειες, γεγονός που καθιστά το έργο των ελεγκτών πιο απαιτητικό, γεμάτο προκλήσεις, ενώ ταυτόχρονα απαιτείται μια διαφορετική στάση και μεθοδολογία από αυτούς.

Η παρούσα διπλωματική εργασία, παρουσιάζει το πόσο απαραίτητη είναι η ύπαρξη εξειδικευμένων επαγγελματιών ελεγκτών, καθώς και το απαιτητικό έργο τόσο του εξωτερικού, όσο και του εσωτερικού ελεγκτή στο δυσμενές οικονομικό περιβάλλον, όπου η αξιοπιστία, η μακροχρόνια εμπειρία, το υψηλό επίπεδο εξειδικευμένων γνώσεων και κυρίως ο επαγγελματισμός, το ήθος και η ακεραιότητα των ελεγκτών αποτελούν απαραίτητες προϋποθέσεις για τη σωστή διεκπεραίωση και διευθέτηση των ελεγκτικών εργασιών.

1.2. ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στην εργασία αυτή, αφού γίνει μια εισαγωγή στο πρώτο κεφάλαιο, ακολουθεί το δεύτερο σχετικά με τον κλάδο της ελεγκτικής, τις διακρίσεις ελέγχου και τις κατηγορίες των ελεγκτών. Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή. Αναλύονται η έννοια και τα είδη του εσωτερικού ελέγχου, τα πρότυπα, η υπηρεσία και ο κώδικας δεοντολογίας που διέπει το έργο των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και η διαδικασία που ακολουθεί ο ελεγκτής για να εφαρμοστεί ο εσωτερικός έλεγχος.

Το τέταρτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα. Παρουσιάζεται αναλυτικά ο κώδικας δεοντολογίας των εξωτερικών ελεγκτών, ο ρόλος, η ευθύνη και τα χαρακτηριστικά τους, καθώς και της Επιτροπής Ελέγχου σε μια οικονομική μονάδα. Στο τελευταίο μέρος αυτού του κεφαλαίου γίνεται μια παραπομπή στην στάση και στο ελεγκτικό έργο του ελεγκτή σε περίπτωση απειλής και απάτης.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια παρουσίαση της σχέσης μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, των ομοιοτήτων και διαφορών των διαδικασιών, καθώς και τον ελεγκτών στις δύο κατηγορίες ελέγχου.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο αναλύονται οι σύγχρονες εξελίξεις όσο αφορά στους ελέγχους στο τρέχον οικονομικό περιβάλλον και ειδικότερα ο ρόλος του εξωτερικού και εσωτερικού ελεγκτή στο περιβάλλον αυτό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Δεν χωρά αμφιβολία, ότι ο έλεγχος είναι μια από τις πιο βασικές λειτουργίες του management. Ειδικότερα, με τον όρο «έλεγχος» εννοούμε τη διαδικασία μέτρησης της αποτελεσματικότητας ενός οργανισμού, καθώς και τη σύγκριση των επιτεύξεων με τους στόχους που έχει θέσει η διοίκηση.

Όπως έδειξε η τρέχουσα οικονομική κρίση, ο έλεγχος είτε εσωτερικός, είτε εξωτερικός, των επιχειρήσεων, δημόσιων ή ιδιωτικών, είναι σημαντικός και απαραίτητος για την αποτελεσματική λειτουργία αυτών.

2.1.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

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

Σύμφωνα με την Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής

συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Ακόμη, οι Σιώτης και Ζωϊτσάς (2009), αναφέρουν τη συστηματική διαδικασία του λογιστικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ακολουθείται από τους ελεγκτές προσδιορίζει τον όρο «Ελεγκτική», ο οποίος περιλαμβάνει, εκτός από τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών και τον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών της επιχείρησης με τους ισχύοντες νόμους.¹ Ο έλεγχος αυτός βασίζεται στην Οικονομική, Στατιστική, Νομική καθώς και στην Πληροφορική επιστήμη.

Άλλη προσέγγιση αναφέρει την Ελεγκτική ως τη συστηματική εξέταση των βιβλίων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης με σκοπό:²

- την εξακρίβωση των γεγονότων, τα οποία σχετίζονται με την κατάσταση της περιουσίας της επιχείρησης, καθώς και τις συναλλαγές της και
- τη σύνταξη σχετικής εκθέσεως.

Επίσης, σύμφωνα με τον Κύτταρη (2008), «Ελεγκτική είναι η επιστήμη που πραγματεύεται τους τρόπους και τις μεθόδους, βάσει των οποίων ο διενεργούμενος εκάστοτε έλεγχος, όσο και το ζητούμενο με αυτό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται κατά το δυνατόν ευχερώς».³

Κατά τον Baude (1996), «Ελεγκτική είναι η συστηματική έρευνα των βιβλίων και των δικαιολογητικών μιας επιχείρησης που μας επιτρέπει:⁴

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

¹ Σιώτης, Θ. και Ζωϊτσάς, Α. (2009), «Σύγχρονη Ελεγκτική», σελ.11

² Stradling C., member of Wales Audit Office.

³ Κύτταρης, Χ. (2008), «Ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους των επιχειρήσεων», σελ.12

⁴ Κύτταρης, Χ. (2008), «Ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους των επιχειρήσεων», σελ.12

⁴ Baude J., (1996), «Ελεγκτική-Λογιστικοί Έλεγχοι κι Πραγματογνωμοσύνη», Β' τόμος σειράς Εγκυκλοπαίδεια του Λογιστού, σελ. 43-44.

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

2.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο συγκεκριμένος σκοπός του ελέγχου αυτού είναι η αξιολόγηση της απόδοσης της διοίκησης και η εφαρμογή των κανονισμών και των διαδικασιών που αποβλέπουν στην καλύτερη αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού και των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Κυριάκου (2006), ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης το οποίο τη διαφωτίζει. Παρεμβαίνει για να εξετάσει μια διαδικασία ή δραστηριότητα του οργανισμού και καταθέτει μια διάγνωση η οποία βεβαιώνει λιγότερο ή περισσότερο την καλύτερη λειτουργία, μια πρόγνωση με σκοπό την επαγρύπνηση των υπεύθυνων και της κεντρικής διοίκησης και μια θεραπεία που αποβλέπει στην διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού, στην αξιοπιστία των πληροφοριών, στην αποτελεσματικότητα των ενεργειών και στην ανταγωνιστικότητα.⁵

Σύμφωνα με τον Δρογαλά (2006), ως έννοια ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο των προσφερόμενων υπηρεσιών του. Συχνά όμως, η άγνοια των διοικούντων, υπονομεύει την προσέγγιση και τη σημασία που του αποδίδεται στο σύγχρονο επιχειρηματικό γίγνεσθαι. Το γεγονός αυτό τεκμηριώνει τη μεγάλη έμφαση που καταλογίζεται στην οπτική της στρατηγικής αξιολόγησής του, ως αποτελεσματικό μέσο εκπλήρωσης και επίτευξης των επιχειρησιακών στόχων. Σήμερα, ο ρόλος που καλείται να διαδραματίσει ένα αποτελεσματικό Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου είναι τόσο από την πλευρά της πρόληψης των ενδοεπιχειρησιακών παραλήψεων και ατασθαλιών, όσο από την πλευρά της

⁵ Κυριάκου Μ., (2006), «Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου», Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο), σελ. 3.

ελαχιστοποίησης των δυσμενών επιδράσεων τους στην οικονομική μονάδα και στους περιβάλλοντες φορείς.

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ορίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική υπηρεσία, σχεδιασμένη και οργανωμένη ώστε να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Μέσω τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στοχεύει στην αποτελεσματική εκτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, τον περιορισμό ή την εξάλειψή του, βοηθώντας τον οργανισμό να εκπληρώσει τους στρατηγικούς και επιχειρησιακούς του στόχους.

Σύμφωνα με την ASOBAC (A Statement of Basic Auditing Concepts) του 1973 της επιτροπής της Αμερικανικής Εταιρείας Λογιστικής, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής απόκτησης και αξιολόγησης αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς για τις οικονομικές δράσεις και εκδηλώσεις μιας επιχείρησης, έτσι ώστε να διαπιστωθεί ο βαθμός αντιστοιχίας μεταξύ αυτών των ισχυρισμών και των καθιερωμένων κριτηρίων σχετικά με τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης και για να γίνει κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους χρήστες.⁶

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την APC⁷ (Auditing Practices Committee) το 1980, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται σαν μια ανεξάρτητη εξέταση και γνωμοδότηση από έναν διορισμένο από την επιχείρηση ελεγκτή για τα οικονομικά στοιχεία της, σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία.

Κατά τους Miller και Bailley (1989)⁸, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική αναθεώρηση και μια αντικειμενική εξέταση ενός στοιχείου, και συμπεριλαμβάνει την επαλήθευση των συγκεκριμένων πληροφοριών, όπως αυτή καθορίζεται από τον ελεγκτή ή όπως καθιερώνεται από τη γενική πρακτική.

⁶ Auditing Concepts Committee, American Accounting Association, (1973), *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, The Accounting Review.

⁷ Auditing Practices Committee, (1980), *Auditing Standards and Guidelines - explanatory forward*, para. 2

⁸ Miller, M.A. & Bailley L.P., (1989), *Comprehensive GAAS Guide 1989*, Harcourt Brace Jovanovich, pp.55.

Σύμφωνα με τους Arens και Loebbecke⁹ το 1997, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως η συσσώρευση και αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις πληροφορίες για να γίνει προσδιορισμός και να υποβληθεί έκθεση σχετικά με το βαθμό αντιστοίχισης μεταξύ των πληροφοριών και των καθιερωμένων κριτηρίων. Ο έλεγχος πρέπει να γίνεται από ανεξάρτητο αρμόδιο πρόσωπο.

2.3. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο εξωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στην έκφραση γνώμης περί των οικονομικών καταστάσεων και έχει κατασταλτικό χαρακτήρα για τη λειτουργία μιας οικονομικής οντότητας. Προϋπόθεση της ύπαρξης του αποτελεί ο εσωτερικός έλεγχος και ο ίδιος αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του φορολογικού ελέγχου. Ο εξωτερικός έλεγχος διασφαλίζει την ομαλή λειτουργία μιας οικονομικής οντότητας και την μακροβιότητά της στον χρόνο.

Οι Lemon και Tatum το 2003 υποστηρίζουν,¹⁰ πως η λειτουργία του Εξωτερικού Έλεγχου (External Audit) αποτελεί μια λειτουργία, μέρος του Σύγχρονου Management, η οποία έχει ως κύριο αντικείμενό της έχει την έκφραση γνώμης όσον αφορά στις οικονομικές εκθέσεις του εκάστοτε πελάτη.

Σύμφωνα με τον Παπά¹¹ το 1999, οι ομοιότητες ανάμεσα στους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους που εντάσσονται στα πλαίσια της ελεγκτικής επιστήμης, αναφέρονται στους μηχανισμούς και στις τεχνικές και όχι στους αντικειμενικούς σκοπούς και τα τελικά αποτελέσματα.

Αναφορικά με τον Πιτσαρή (1997)¹², ο εξωτερικός έλεγχος είναι εκείνος που πραγματοποιείται μόνο από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους γι' αυτό λογιστές- ελεγκτές, οι οποίοι και αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές, Σ. Ο. Ε. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών) στην Ελλάδα ή Ορκωτοί Λογιστές (Certified Public Accountants ή Chartered Accountants) είναι ο τίτλος στις αγγλοσαξονικές χώρες.

⁹ Arens & Loebbecke, (1997), *Auditing, An Integrated Approach*, 7th Edition, Prentice Hall, pp.130.

¹⁰ Lemon, M and Tatum, K., (2003), *Internal Auditing's systematic disciplined process*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp.65.

¹¹ Παππάς, Α. (1999). «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Γ. Μπένου., σελ.32.

¹² Πιτσαρής, Β., (1997), «Διοικητική Ελεγκτική», Εκδόσεις Κριτήριο, σελ.68.

Ο Τσαγκλάκανος¹³ (2005), υποστηρίζει πως ο εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός ο έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ήθος και ακέραιο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση καθώς και πείρα, χωρίς να έχουν καμιά υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ο εξωτερικός έλεγχος επιβάλλεται από τη νομοθεσία και επικεντρώνεται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, με σκοπό τη διατύπωση γνώμης, προς τους μετόχους του οργανισμού, κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές παρουσιάζουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων του οργανισμού, και ότι συνάδουν με τη σχετική νομοθεσία και τα διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

2.3.ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Σύμφωνα με τους Meigs, Walter, Larsen και Robert το 1984,¹⁴ ο εσωτερικός ελεγκτής έχει σχέση μισθωτής εργασίας με την επιχείρηση, δηλαδή είναι υπάλληλός της. Το έργο του είναι κυρίως προληπτικού χαρακτήρα και παρακολουθεί και ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές καταχωρήσεις, προκειμένου να προλαμβάνονται ακούσια ή εκούσια σφάλματα, αντικανονικές και παράνομες ενέργειες. Εκτός από τον προληπτικό χαρακτήρα του έργου του, που διεξάγεται κατά τη διάρκεια της διαχείρισης, είναι επίσης πιθανό ο εσωτερικός ελεγκτής να κληθεί να προχωρήσει σε ελέγχους μεταγενέστερα. Ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να επιλέγεται κατάλληλα, ώστε να έχει τα απαραίτητα προσόντα για να μπορεί να ασκήσει σωστά τα καθήκοντά του: δηλαδή να διαθέτει μόρφωση, πείρα και ήθος.

Ο εξωτερικός ελεγκτής, σύμφωνα με τους Meigs, Walter, Larsen και Robert το 1984, σε αντίθεση με τον εσωτερικό ελεγκτή, μη έχοντας υπαλληλική σχέση και εξάρτηση με την επιχείρηση που αναλαμβάνει να ελέγξει και καθώς δεν επηρεάζεται από τη διοίκησή της, δεν έχει κανένα από τα μειονεκτήματα που έχει ο εσωτερικός συνάδελφός του. Έτσι, έχει τη δυνατότητα να είναι αντικειμενικός, αμερόληπτος και ανεπηρέαστος και μπορεί να εκδώσει ένα πόρισμα με ιδιαίτερο κύρος και με ευρύτερη χρησιμότητα.

¹³ Τσαγκλάκανος, Α. (2005)., «Ελεγκτική», σελ.83

¹⁴ Meigs, Walter. B., Larsen, E.John, and Meigs, Robert F., (1984), Ελεγκτική, μετάφραση Θ. Διαμαντόπουλος - Ι. Ταλαρούγκας, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα. σελ. 152.

Σύμφωνα με τον Καραμάνη¹⁵ το 2008, οι «εξωτερικοί ελεγκτές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων ανήκουν στο ελεγκτικό επάγγελμα η λειτουργία του οποίου ρυθμίζεται σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό από την εσωτερική νομοθεσία κάθε χώρας. Στη διεθνή βιβλιογραφία χρησιμοποιείται συχνά ο όρος «λογιστικό επάγγελμα» συνώνυμο με το «ελεγκτικό επάγγελμα». Ομοίως χρησιμοποιήθηκε πολλές φορές οι όροι «λογιστής» και «ελεγκτής» ως συνώνυμοι. Ωστόσο, συχνά ο όρος «ελεγκτής» αναφέρεται πάντοτε στον επαγγελματία που διενεργεί τον έλεγχο ενώ ο όρος «λογιστής» αναφέρονται στον πιστοποιημένο ή αναγνωρισμένο επαγγελματία αυξημένων προσόντων, δηλαδή στον «ορκωτό λογιστή» ή «ορκωτό ελεγκτή» που έχει δικαίωμα να διενεργεί υποχρεωτικούς εκ του νόμου ελέγχους και όχι στο φοροτέχνη λογιστή ή τον υπάλληλο ή ακόμη και στον προϊστάμενο λογιστηρίου.

¹⁵ Καραμάνης, Κ. (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική», Εκδόσεις ΟΠΑ, σελ.52.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Η ελεγκτική αποτελεί έναν επιστημονικό κλάδο με μεγάλη ιστορία από τα αρχαία χρόνια. Στη χώρα μας η ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής διαμορφώνεται σε έξι περιόδους με διαφορετικά χαρακτηριστικά η καθεμιά, όπως, α) η πρώτη περίοδος μέχρι το 1905 είχε ως στόχο την αποκάλυψη της απάτης, β) η δεύτερη περίοδος μέχρι το 1933 είχε ως στόχο την αποκάλυψη της απάτης και των λαθών, αλλά και την εκτίμηση της ακριβοδίκαιης απεικόνισης των οικονομικών μεγεθών, γ) η τρίτη περίοδος μέχρι το 1940 αναγνωρίζει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου, δ) η τέταρτη περίοδος μέχρι το 1970 είχε ως στόχο την εκτίμηση της ορθότητας των οικονομικών καταστάσεων με αυξημένη την αναγνώριση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου, ε) η πέμπτη περίοδος μέχρι τα μέσα της δεκαετίας του 1980 καταγράφει μια στροφή στις άμεσες επαληθευτικές διαδικασίες και στ) η έκτη περίοδος μέχρι το τέλος του 1990 εισάγει το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου.

3.1.0 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Αντικείμενο της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων με σκοπό την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και

οικονομικών ατασθαλιών, και την πιστοποίηση, ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας, καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων (Άρθρο 82 παρ.5 ν.2238/94 όπως προστέθηκε με το άρθρο 21 παρ.10 εδαφ.(β), ω.3943/11).

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:¹⁶

- εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών,
- διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,
- έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους,
- αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση,
- πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρηματικής και διαχειριστικής απεικόνισης,
- στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Η σημασία της ελεγκτικής πηγάζει από διάφορες βάσεις που έχουν υποστηριχθεί τα τελευταία χρόνια. Οι σημαντικότερες από αυτές είναι:¹⁷

- οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης που επιβάλλουν τον έλεγχο ως μέσο για την αντιμετώπιση της ανειλικρίνειας, των καταδολιεύσεων και της απάτης

¹⁶ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 3-6

¹⁷ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.45-47.

- ο έγκαιρος εντοπισμός και διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων που μπορεί να οδηγήσουν σε παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και αλλοίωση της πραγματικής εικόνας της ελεγχόμενης εταιρίας
- η σχέση ιδιοκτήτη και διαχειριστή που δημιουργεί μια σύγκρουση συμφερόντων λόγω της ασυμμετρίας των πληροφοριών που υπάρχει μεταξύ αυτών και μέσω του ελέγχου μπορεί να επιτευχθεί η διασφάλιση της τάξης της επιχειρηματικής ζωής, η διαφάνεια και η προστασία των δικαιωμάτων των μετόχων
- η ανάγκη για αξιόπιστες πληροφορίες οι οποίες παρέχονται μέσω της καθιέρωσης κάποιας μορφής ελέγχου από ανεξάρτητο και ειδικά καταρτισμένο πρόσωπο.

3.2.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ανεξάρτητα από τους στόχους ή το αντικείμενο, ένας έλεγχος περιλαμβάνει τα παρακάτω στάδια:¹⁸

Σχεδιασμός του ελέγχου: Αποτελεί το αρχικό στάδιο μια ελεγκτικής διαδικασίας, αποτυπώνεται λεπτομερώς στο πλάνο εργασίας και περιλαμβάνει την εξέταση όλων των διαθέσιμων στοιχείων, ώστε ο έλεγχος να πραγματοποιηθεί με όσο το δυνατό αποδοτικότερο και αποτελεσματικότερο τρόπο.

Διενέργεια του ελέγχου: Ο ελεγκτής εφαρμόζει τις αναγκαίες ελεγκτικές διαδικασίες, συλλέγει ελεγκτικά τεκμήρια και εξάγει τα συμπεράσματά του.

¹⁸ Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2007), «Εγχειρίδιο Ελέγχου για τα Ελεγκτικά Σώματα και τις Υπηρεσίες Επιθεώρησης και Ελέγχου», Αθήνα, σελ.15-17

Σύνταξη εκθέσεων αποτελεσμάτων ελέγχου: Το τελευταίο μέρος του ελέγχου περιλαμβάνει τη σύνταξη τυποποιημένης έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου και την υποβολή της στους αρμόδιους φορείς.

3.3.ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία, το εύρος, την περιοδικότητα, τον σκοπό, το νομοθετικό πλαίσιο και τον τομέα που διερευνούν κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες:¹⁹

Ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία τότε είναι:²⁰

- εξωτερικός, ο οποίος διενεργείται από ένα πρόσωπο φυσικό ή νομικό, το οποίο δεν έχει καμία σχέση εξάρτησης με την εταιρία, ούτε οικονομική, ούτε κάποιου είδους εξάρτηση με τη διοίκηση ή τους μετόχους. Έχει τα προβλεπόμενα προσόντα και με την άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, όπου αυτή απαιτείται, διενεργεί το έργο του ή
- εσωτερικός έλεγχος που διενεργείται από ένα πρόσωπο το οποίο εξαρτάται από την εταιρία, είναι υπάλληλός της, σχετίζεται με τα στελέχη που επηρεάζουν την πορεία της και είναι υποχρεωμένος να υπακούσει στις εντολές της διοίκησης και στον εσωτερικό κανονισμό και κατέχει εμπειρία και επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα.

Ανάλογα με το εύρος των ελέγχων διακρίνονται σε γενικούς και ειδικούς.

- Οι γενικοί έλεγχοι αφορούν όλες τις δραστηριότητες της εταιρίας και διέπονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και έχουν ως σκοπό την έκφραση

¹⁹ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου»,σελ.6-7.

²⁰ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.82-87.

γνώμης, ώστε να απεικονιστούν ορθά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να γίνει ορθά η τήρηση των διαδικασιών για να επιτευχθεί ο σκοπός της.

- Οι ειδικοί αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρίας, συνήθως πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν σε αποκάλυψη λαθών, εσκεμμένων ή μη, στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

Οι έλεγχοι διαφέρουν επίσης ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς.

- Οι υποχρεωτικοί επιβάλλονται από νομοθετικές, δικαστικές και άλλες κρατικές υπηρεσίες.
- Οι προαιρετικοί επιβάλλονται μέσα από την εταιρία από τη διοίκηση δηλαδή και τους μετόχους για δική τους χρήση.

Ανάλογα με τον τομέα διακρίνονται σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς.

- Οι διαχειριστικοί ασχολούνται με τη διαχείριση της οικονομίας της εταιρίας,
- οι διοικητικοί με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των διαδικασιών και
- οι φορολογικοί έλεγχοι με την τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

Με την διαφοροποίηση του σκοπού της εταιρίας διαφοροποιείται και ο έλεγχος που θα εφαρμοστεί. Ο έλεγχος σε αυτή την περίπτωση μπορεί να είναι

- προληπτικός για την αποφυγή των λαθών και την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών ή
- κατασταλτικός μετά από την εκτέλεση μιας πράξης και αποβλέπουν στην εύρεση και αντιμετώπιση εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

Ανάλογα με την περιοδικότητα διακρίνονται σε τακτικούς, μόνιμους και έκτακτους.

- Οι τακτικοί διενεργούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα,
- οι μόνιμοι σε όλη τη διάρκεια της χρήσης και οι
- έκτακτοι έλεγχοι σε τυχαία χρονική στιγμή.

Ανάλογα με τον τόπο διενέργειας σε

- συγκεντρωτικό ή διερευνητικό, ο οποίος διενεργείται στην έδρα του ελεγκτικού οργάνου και σε
- επιτόπιο που διενεργείται στην έδρα του ελεγχόμενου φορέα.

Ανάλογα με τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου σε

- καθολικό όταν ελέγχεται διεξοδικά κάθε ενέργεια ή στοιχείο της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και
- δειγματοληπτικό όταν γίνεται στη βάση δείγματος.

Τέλος, με βάση το αντικείμενο του ελέγχου χαρακτηρίζεται ως

- έλεγχος οικονομικών καταστάσεων που έχει ως σκοπό τη διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας,
- έλεγχος συμμόρφωσης που έχει ως σκοπό τον καθορισμό κατά πόσο ο ελεγχόμενος συμμορφώνεται με συγκεκριμένους κανόνες ή ακολουθεί συγκεκριμένες διαδικασίες που έχουν τεθεί από κάποιο ανώτερο φορέα,
- λειτουργικός έλεγχος που έχει ως σκοπό τον προσδιορισμό της απόδοσης, τον προσδιορισμό των ευκαιριών για απόδοση και την υποβολή συστάσεων για βελτίωση και περαιτέρω δράση,
- έλεγχος διοίκησης ή έλεγχος αποδοτικότητας ή έλεγχος επιδόσεων που έχει ως σκοπό την αξιολόγηση των στόχων της διοίκησης της εταιρίας και τον βαθμό επίτευξής τους,
- κοινωνικός έλεγχος με σκοπό την επαλήθευση, επικύρωση και επιβεβαίωση των πληροφοριών που συγκεντρώνει και παρουσιάζει η κοινωνική λογιστική,
- έλεγχος οικονομικού εγκλήματος και απάτης που έχει ως στόχο την έρευνα και αποκάλυψη της απάτης στις οικονομικές συναλλαγές και στις λογιστικές καταστάσεις και
- ειδικός έλεγχος, όταν δεν εμπίπτει σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες.

3.4.ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Αν και υπάρχουν πολλές κατηγορίες ελεγκτών αυτές μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις κατηγορίες. Τους εσωτερικούς, τους εξωτερικούς, τους κυβερνητικούς και τους ειδικούς ελεγκτές δημόσιας διοίκησης.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν στελέχη της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και είναι αρμόδιοι για τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων μέσα σε αυτή. Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, διενεργούν κυρίως τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και τις περισσότερες από τις κατηγορίες ελέγχου.

Κυβερνητικοί ελεγκτές θεωρούνται οι φορολογικοί ελεγκτές, οι ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι ελεγκτές του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.

Οι ειδικοί ελεγκτές δημόσιας διοίκησης διενεργούν ελέγχους για την αποκάλυψη και την καταστολή του οικονομικού εγκλήματος, φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος κίνησης κεφαλαίων, διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ειδών και ουσιών. Σκοπός της υπηρεσίας είναι η πρόληψη παραβάσεων και παράνομων πράξεων, η δίωξη των υπευθύνων και η προστασία των οικονομικών συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Ο εσωτερικός ελεγκτής, καταρχάς ακούει, προσέχει, παρατηρεί και αναλύει. Έπειτα, συνθέτει τις παρατηρήσεις του και προβαίνει σε αφαιρέσεις για να φανταστεί τις λύσεις, να ξαναχτίσει δηλαδή τη διοίκηση. Στο τέλος παράγει μία έκθεση και διανέμει τα συμπεράσματά του.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην οικονομική μονάδα και διενεργείται από υπαλλήλους της.²¹ Ο εσωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν²²

- στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής οντότητας,
- στην πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων,
- στην συνεχή ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής των εντολών της διοίκησης από το προσωπικό,
- στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης,
- στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης με τους νόμους που διέπουν τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Η εκπλήρωση των τριών τελευταίων σκοπών αποτελεί την πρωταρχική επιδίωξη των κλάδων του Διαχειριστικού και Διοικητικού Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ αυτή των δύο πρώτων είναι το κύριο μέλημα του Λογιστικού Εσωτερικού Ελέγχου.

²¹ Meigs, W., Larsen J. and Meigs, R. (1984), «Ελεγκτική», Μετάφραση: Διαμαντόπουλος, Θ. και Ταλαρούγκας, Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, σελ. 16

²² Παππάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Γ. Μπένου, σελ. 110-111.

4.1.ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθά όλα τα στελέχη του οργανισμού (σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης) να ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντά τους και με αυτόν τον τρόπο να παρέχει εκτιμήσεις, συστάσεις, απόψεις και πληροφορίες που αφορούν τις εξεταζόμενες δραστηριότητες.

Αντικείμενό του, είναι η εξέταση και η αξιολόγηση της επάρκειας και εφαρμογής των διαφόρων λειτουργικών συστημάτων ενός οργανισμού και των συστημάτων ελέγχου αυτών (internal audit), καθώς και η εξέταση της ποιότητας της δράσης των οργάνων στα πλαίσια των αναλαμβανόμενων ευθυνών.²³

Βάσει των προτύπων του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών αντικειμενικός σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι: «η βοήθεια προς τα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους. Για τον σκοπό αυτό η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου τους εφοδιάζει με αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες».

Αναλυτικότερα, οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:

- η διαμόρφωση του συστήματος διαδικασιών της επιχείρησης,
- η προστασία των περιουσιακών της στοιχείων,
- η διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών εγγραφών και των βιβλίων της,
- η αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, εξασφαλίζοντας τη μακροβιότητά της.

Επίσης:

²³ Κυριάκου Μ., (2003), «Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος», Φορολογική Επιθεώρηση, Τεύχος 656, σελ. 1903.

- φροντίζει ώστε οι εργαζόμενοι και οι εξωτερικοί συνεργάτες να λειτουργούν και να συμπεριφέρονται σύμφωνα με τις αρχές, τους κανόνες και τις διαδικασίες που απαρτίζουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου,
- η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου έχει ως εκ των πρωταρχικών της στόχων, να ελέγχει, να εκτιμά και να επισημαίνει στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας κατά πόσο οι συναλλαγές και η γενικότερη δραστηριότητα της εταιρίας, γίνεται χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα των επενδυτών/μετόχων της εταιρίας και περαιτέρω χωρίς να απειλείται η διαφάνεια και η ομαλή λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα αποτελεσματικό μέσο εκπλήρωσης και επίτευξης των επιχειρησιακών στόχων, το οποίο είναι αποτέλεσμα και προϊόν της σύγχρονης κοινωνικοοικονομικής ανάπτυξης. Παρέχει διαβεβαίωση σχετικά με την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων ως προς την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών-διαδικασιών, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τους εφαρμόσιμους νόμους και κανονισμούς.

Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία από της λειτουργίες της σύγχρονης διοίκησης. Ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι να εντοπίσει λειτουργικές αδυναμίες στην ώρα τους, και να βοηθήσει στην προετοιμασία των προτάσεων για τη βελτίωση του συστήματος διοίκησης. Ο εσωτερικός έλεγχος ως διαδικασία περιλαμβάνει τα ακόλουθα:²⁴

- έλεγχος ης συμμόρφωσης με τις διαδικασίες και τα πρότυπα εντός του οργανισμού,
- έλεγχος της οικονομίας,
- έλεγχος της αποτελεσματικότητας και
- έλεγχος της αποδοτικότητας.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από τους ελεγκτικούς μηχανισμούς και τις δικλείδες ελέγχου που στοχεύουν της εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας. Οι εφαρμοζόμενες από μια εταιρία δικλείδες ασφαλείας διακρίνονται σε α) οργανωτικές δικλείδες που αφορούν τη βασική οργάνωση των δραστηριοτήτων της εταιρίας, β)

²⁴ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου»,σελ.124.

προληπτικές δικλίδες που αφορούν την ανάδειξη λαθών και γ) κατασταλτικές δικλίδες που αφορούν στην παρέμβαση του εσωτερικού ελέγχου για την αντιμετώπιση αποκλίσεων και λαθών.

Για να επιτύχει τους παραπάνω στόχους, ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, παρουσιάζει πέντε συστατικά στοιχεία, καθένα από τα οποία επηρεάζει την αποτελεσματικότητα αυτού. Τα στοιχεία αυτά είναι:²⁵

- το περιβάλλον ελέγχου, που επηρεάζει την ανθρώπινη συμπεριφορά, την πειθαρχία, τις ανθρώπινες αξίες, καθώς και τη στάση των ανθρώπων απέναντι στους κανόνες και τις αρχές της εταιρίας. Ο ελεγκτής καλείται να λάβει υπόψη του την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες της εταιρίας, την πολιτική διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού, τη φιλοσοφία και τη στάση της διοίκησης απέναντι στον εσωτερικό έλεγχο και την οργανωτική δομή της
- η εκτίμηση των κινδύνων από την ίδια οικονομική μονάδα, η οποία σχετίζεται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
- οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου (μέτρηση και αξιολόγηση επιδόσεων, επεξεργασία πληροφοριών, φυσικοί έλεγχοι και καθορισμός αρμοδιοτήτων, καθηκόντων και ευθυνών) που βοηθούν στη διασφάλιση των αναγκαίων αποφάσεων και ενεργειών που είναι απαραίτητες για την αντιμετώπιση των κινδύνων και επηρεάζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
- τα συστήματα επικοινωνίας και πληροφόρησης που αποτελούνται από το λογιστικό σύστημα, τον εξοπλισμό, τους ανθρώπους, το λογισμικό, τις διαδικασίες που εφαρμόζονται
- η παρακολούθηση και διαχείριση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που αποτελεί μια διαδικασία διαρκούς εκτίμησης της επάρκειας και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Για να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι οικονομικό, ουσιώδες, κατάλληλο, σύμφωνο, επίκαιρο, απλό και λειτουργικό.

Ωστόσο, για να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλουν οι εξής παράγοντες:²⁶

²⁵ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ.253-259.

Επαγγελματική επάρκεια προσωπικού: Σημαντικό στοιχείο αποτελεί ο ανθρώπινος παράγοντας για αυτό απαιτείται αξιολόγηση της ακεραιότητας και της ικανότητας του προσωπικού στα πλαίσια αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου. Θα πρέπει να επιλέγονται τα άτομα με τα περισσότερα προσόντα και ικανότητες. Τα γραφεία και τα τμήματα εκτελούν καλύτερα τα καθήκοντα αν υπάρχει καλή κατανόηση μεταξύ των εργαζομένων σχετικά με τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες κάθε εργαζομένου.

Η οργανωτική δομή της επιχείρησης: Καθορίζει με σαφήνεια τους τομείς ευθύνης όλων των λειτουργιών και τμημάτων αυτής, έτσι ώστε κανένα άτομο ή τμήμα να μην διαχειρίζεται όλες τις πλευρές μιας συναλλακτικής πράξης από την αρχή ως το τέλος. Ένα καλά σχεδιασμένο οργανωτικό σχήμα θα πρέπει να εξασφαλίζει α) διαχωρισμό της επιτήρησης των περιουσιακών στοιχείων από τη λογιστική παρακολούθησή τους, β) διαχωρισμό της εξουσιοδότησης πραγματοποίησης των συναλλαγών από την επιτήρηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων, γ) διαχωρισμό υπευθυνοτήτων εντός της λογιστικής λειτουργίας και δ) διαχωρισμό της λειτουργικής αρμοδιότητας από την αρμοδιότητα της λογιστικής καταγραφής της.

Καλοσχεδιασμένο λογιστικό σύστημα: Θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από το λογιστικό σχέδιο και τις κατευθυντήριες οδηγίες χρησιμοποίησης του συστήματος με τη μορφή του λογιστικού εγχειριδίου. Η καταγραφή, συγκέντρωση και απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων μια εταιρίας πρέπει να γίνεται με βάση ένα ευρύ φάσμα παραστατικών εντύπων και λοιπών εγγράφων που αποτελούν την τεκμηρίωση των δραστηριοτήτων.

Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου: Διασφαλίζει την επιθεώρηση και την αξιολόγηση των διοικητικών και λογιστικών ελέγχων από το προσωπικό της ίδιας της εταιρίας. Απαιτεί συνεχή προσπάθεια και παρακολούθηση.

²⁶ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.260-263.

4.2.ΕΙΔΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο εσωτερικός έλεγχος διακρίνεται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: τους λογιστικούς και τους διοικητικούς ελέγχους.

Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν τις μεθόδους, τις διαδικασίες, τις τεχνικές και το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης και στοχεύουν στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και την ακρίβεια και αξιοπιστία των πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων.

Έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρέχουν λογική βεβαιότητα ότι οι συναλλαγές καταχωρούνται σωστά, ότι διαφυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας και τα λογιστικά βιβλία και οι οικονομικές καταστάσεις της παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της εταιρίας.

Από την άλλη, οι διοικητικοί έλεγχοι δεν αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς δεν ενδιαφέρουν άμεσα τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Αντίθετα, περιλαμβάνουν το σχέδιο οργάνωσης της επιχείρησης, τις κατευθυντήριες οδηγίες της διοίκησης, τις πολιτικές, τους κανονισμούς ή εγκυκλίους καθορισμού αρμοδιοτήτων και παροχής εξουσιοδοτήσεων για την διενέργεια συναλλαγών και λήψης αποφάσεων.

Μέσω αυτών των ελέγχων, η διοίκηση επιδιώκει να διασφαλίσει λειτουργική αποτελεσματικότητα και συμμόρφωση προς τις πολιτικές της, διατηρώντας ισχυρό εσωτερικό έλεγχο σε όλες τις δραστηριότητές της.²⁷²⁸

²⁷ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ.252-253.

²⁸ Τσαγκλάκκος Α. (2005), «Ελεγκτική», σελ. 45.

4.3.ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για την μέτρηση και αξιολόγηση του έργου της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει σχετικά πρότυπα που ουσιαστικά καθορίζουν τη φύση, την έκταση αλλά και τον σκοπό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα, μπορούν να αποτελέσουν για τους ενδιαφερόμενους φορείς έναν οδηγό για το τι πρέπει να προσδοκούν ότι θα αποκομίσουν από τον έλεγχο αυτό.

Τα πέντε γενικά πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου αναφέρονται σε έννοιες και ορισμούς που αφορούν κυρίως τον ρόλο και την προσωπικότητα του εσωτερικού ελεγκτή. Δηλαδή:

- στην ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της επιχείρησης,
- στη σωστή επαγγελματική κατάρτιση του εσωτερικού ελεγκτή,
- στα πλαίσια μέσα στα οποία δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής και
- τον τρόπο διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ανεξαρτησία εσωτερικού ελεγκτή

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 100, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες που ελέγχει. Μόνο τότε μπορεί να πραγματοποιήσει έλεγχο που βασίζεται σε αμερόληπτες απόψεις. Η ανεξάρτητη πραγματοποίηση των καθηκόντων του εσωτερικού ελεγκτή επιτυγχάνεται μέσω της οργανωτικής διάρθρωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της αντικειμενικότητας. Πιο συγκεκριμένα,

- Η οργανωτική διάρθρωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι ικανοποιητικά επαρκής ώστε να επιτρέπει την εκπλήρωση του σκοπού της λειτουργίας του. Προαπαιτούμενο για την άσκηση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών, ελεύθερα και χωρίς παρεμβάσεις, είναι η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης (Επαγγελματικό Πρότυπο 110).
- Ο εσωτερικός ελεγκτής και τα άτομα που εποπτεύονται από αυτόν θα πρέπει να εκτελούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα με αντικειμενικότητα. Η διασφάλιση της αντικειμενικότητας απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές απόψεις χωρίς όμως να κάνουν συμβιβασμούς στην ποιότητα του έργου τους. Μπορεί η πραγματική ανεξαρτησία να είναι κάτι ιδιαίτερα δύσκολο να επιτευχθεί, αφού ο εσωτερικός ελεγκτής δεν παύει να είναι στέλεχος της επιχείρησης, το πρότυπο όμως επιβάλλει η αντικειμενικότητα να αποτελεί κυρίαρχο στοιχείο του έργου τους. (Επαγγελματικό Πρότυπο 120).

Επαγγελματική Κατάρτιση

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 200, ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την οφειλόμενη επαγγελματική επιμέλεια. Αναλυτικότερα:

- Στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου: το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στελεχώνεται με άτομα που η τεχνογνωσία και το εκπαιδευτικό τους υπόβαθρο διασφαλίζει την καλύτερη διενέργεια του ελέγχου. Το προσωπικό έχει υψηλά επίπεδα γνώσεων, ικανοτήτων και δεξιοτήτων προκειμένου να ανταποκριθεί στα καθήκοντά του (Πρότυπα 210 και 220).
- Εποπτεία: η θέσπιση κανόνων που συνδράμουν το έργο του εσωτερικού ελεγκτή αποτελεί ένα σημαντικό στοιχείο με το οποίο διασφαλίζεται η σωστή λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η εποπτεία αποτελεί μια συνεχή διαδικασία. Ξεκινά με τον προγραμματισμό του ελεγκτικού έργου, συνεχίζει με την υλοποίηση του συγκεκριμένου προγράμματος ελέγχου και τελειώνει με τα συμπεράσματα και το πόρισμα της εργασίας ελέγχου (Πρότυπο 230).

- Συμμόρφωση του εσωτερικού ελεγκτή με τον κώδικα δεοντολογίας: ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να ενεργεί κάτω από τις αρχές του κώδικα δεοντολογίας που έχει θεσπιστεί για αυτό τον σκοπό. Πρέπει να συμμορφώνεται με τα πρότυπα της εντιμότητας, αντικειμενικότητας, επιμέλειας κ.ά. (Πρότυπο 240).
- Ανθρώπινες σχέσεις και επικοινωνία: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να διαθέτει δεξιότητες αποτελεσματικής επικοινωνίας, θα πρέπει να διαθέτει ευχέρεια τόσο στην προφορική, όσο στην γραπτή επικοινωνία, έτσι ώστε να γίνονται κατανοητοί τόσο οι στόχοι, όσο και τα αποτελέσματα και οι συστάσεις του ελέγχου (Πρότυπο 260).
- Διαρκής επιμόρφωση: ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να επιμορφώνεται συνεχώς. Πρέπει να ενημερώνεται για βελτιώσεις και εξελίξεις σε πρότυπα, σε διαδικασίες, σε τεχνικές ελέγχου (Πρότυπο 270).
- Επαγγελματισμός-συνέπεια: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει υψηλού βαθμού επαγγελματισμό και συνέπεια κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου. (Πρότυπο 280).

Πλαίσιο δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 300, ο εσωτερικός έλεγχος οφείλει να διαπιστώσει κατά πόσο οι αντικειμενικοί στόχοι και επιδιώξεις της οικονομικής μονάδας έχουν επιτευχθεί. Αναλυτικότερα, στα πλαίσια των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή, θα πρέπει να παρέχεται μια λογική διαβεβαίωση για:

- Αξιοπιστία και ειλικρίνεια της παρεχόμενης πληροφόρησης: ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει την αξιοπιστία και την ειλικρίνεια των πληροφοριών που παρέχουν οι οικονομικές και διοικητικές υπηρεσίες της εταιρίας. Επίσης, εξετάζει τα μέσα που έχουν χρησιμοποιηθεί για την παρουσίαση, μέτρηση, ταξινόμηση και έκδοση αυτών των πληροφοριών.
- Συμμόρφωση με τις οδηγίες, κανονισμούς, σχέδια δράσης και νόμους: ο εσωτερικός ελεγκτής εξετάζει κατά πόσο οι διαδικασίες της εταιρίας συμμορφώνονται με τις εκδοθείσες οδηγίες, σχέδια δράσης και νόμους, αφού τυχόν παρεκκλίσεις μπορούν να επιδράσουν σημαντικά τόσο στη λειτουργία

της εταιρίας, όσο και στην πληροφόρηση που παράγεται και χρησιμοποιείται μέσα στην εταιρία, αλλά και από τρίτους.

- Διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων: στα πλαίσια της δραστηριότητας το εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της επάρκειας των μέσων καταγραφής των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και η πιστοποίηση ύπαρξης αυτών των περιουσιακών στοιχείων μέσω καταμετρήσεων ή άλλων ισάξιων μεθόδων.
- Οικονομική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων: ο εσωτερικός ελεγκτής εκτιμά κατά πόσο οι πόροι της εταιρίας αναλώνονται με φειδώ και αποτελεσματικότητα.
- Εκπλήρωση στόχων λειτουργίας: ο εσωτερικός ελεγκτής εξακριβώνει κατά πόσο τα επιτευχθέντα αποτελέσματα συμφωνούν με τους στόχους που έχουν τεθεί από την διοίκηση της εταιρίας.

Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 400, η διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου περιλαμβάνει σχεδιασμό, έλεγχο και αξιολόγηση της λαμβανόμενης πληροφορίας προκειμένου να γίνει η εξαγωγή, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων και πορισμάτων καθώς και ο έλεγχος συμμόρφωσης ως προς τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν. Αναλυτικά:

- Σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει πριν από τη διενέργεια κάθε ελέγχου να συντάσσει τεκμηριωμένο πρόγραμμα. Ουσιαστικά, μέσα από το πρόγραμμα ελέγχου θέτει τους αντικειμενικούς του στόχους, οριοθετεί την έκτασή του, προσδιορίζει τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου αλλά και καταγραφής των αποτελεσμάτων.(Επαγγελματικό Πρότυπο 410).
- Αξιολόγηση της λαμβανόμενης πληροφόρησης: ο εσωτερικός ελεγκτής συλλέγει, αναλύει, ερμηνεύει και ταξινομεί τις παρεχόμενες σε αυτόν πληροφορίες με σκοπό να τεκμηριώσει τα αποτελέσματα του ελέγχου. (Επαγγελματικό Πρότυπο 420).

- Κοινοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου: τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιούνται στη Διοίκηση της εταιρίας με την υποβολή έκθεσης ελέγχου. Πριν από την έκδοση της τελικής έκθεσης, οι ελεγκτές οφείλουν να συζητούν τα ευρήματα του ελέγχου τους με τη διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται γραπτώς και υπογεγραμμένη. (Επαγγελματικό Πρότυπο 430).
- Έλεγχοι συμμόρφωσης: ο εσωτερικός ελεγκτής διενεργεί επιβεβαιωτικούς ελέγχους για να διαπιστώσει κατά πόσο οι εμπλεκόμενοι έχουν συμμορφωθεί με τις υποδείξεις των παρατηρήσεων που προέκυψαν από τον έλεγχό του. (Επαγγελματικό Πρότυπο 440).

Εποπτεία-Διοίκηση τμήματος εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 500, ο διευθυντής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων του προβαίνει στα ακόλουθα:

- Στόχοι, εξουσία, καθήκοντα: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να μεριμνήσει ώστε οι στόχοι της λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, η οργανωτική διάρθρωση, η εξουσίες του και τα καθήκοντα των απασχολούμενων στο τμήμα να είναι καταχωρημένα γραπτώς. Ο κανονισμός της λειτουργίας του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει τύχει της αποδοχής και έγκρισης της διοίκησης της εταιρίας. (Επαγγελματικό Πρότυπο 510).
- Σχεδιασμός: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εκπονεί σχέδια δράσης με σκοπό την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του. (Επαγγελματικό Πρότυπο 520).
- Αποφάσεις και οδηγίες: η διοίκηση του προσωπικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να γίνεται μέσω γραπτών αποφάσεων και οδηγιών του διευθυντή ο οποίος ορίζει ότι ο διευθυντής του τμήματος θα πρέπει να μεριμνά για την ύπαρξη αυτών των γραπτών πολιτικών και διαδικασιών. (Επαγγελματικό Πρότυπο 530).
- Διοίκηση προσωπικού: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου επιλέγει, εκπαιδεύει και καθοδηγεί το βοηθητικό προσωπικό του τμήματός του. Στο πρόγραμμα

ελέγχου θα πρέπει να περιγράφεται η εργασία κάθε ελεγκτή, θα πρέπει να επιλέγεται το κατάλληλο σε δεξιότητες και ικανότητες προσωπικό, να παρέχεται καθοδήγηση αλλά και να αξιολογείται η απόδοσή του. (Επαγγελματικό Πρότυπο 540).

- Σχέση με εξωτερικούς ελεγκτές: ο εσωτερικός ελεγκτής εξυπηρετεί το έργο των εξωτερικών ελεγκτών. Η εργασία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι συντονισμένη, έτσι ώστε να αποφεύγονται διπλές προσπάθειες και να εξασφαλίζεται μια πιο πλήρης κάλυψη του ελέγχου. (Επαγγελματικό Πρότυπο 550).
- Ποιοτικός έλεγχος: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου εκπονεί και εφαρμόζει ειδικό πρόγραμμα αξιολόγησης του ελεγκτικού έργου του τμήματός του. Επίσης, προσφέρει διαβεβαίωση ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνεται με τα πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου, με τον κανονισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου αλλά και την ισχύουσα νομοθεσία. (Επαγγελματικό Πρότυπο 560).

4.4. ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ένας Κώδικας Ηθικής είναι κατάλληλος και αναγκαίος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαβεβαίωσης θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

Σκοπός του κώδικα δεοντολογίας είναι η προώθηση μιας κουλτούρας δεοντολογίας του επαγγέλματος εσωτερικού ελέγχου. Εκτείνεται πέρα από τον ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου, προκειμένου να συμπεριλάβει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

- Τις Αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
- Τους Κανόνες Συμπεριφοράς που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Αυτοί οι κανόνες βοηθούν στην κατανόηση και μετατροπή των αρχών σε πρακτική εφαρμογή και στοχεύουν στο να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών.

Η έννοια «εσωτερικοί ελεγκτές» περιλαμβάνει τα μέλη του ΠΑ, τους κατόχους ή τους υπονηφίους για την απόκτηση επαγγελματικών πιστοποιήσεων και όλους όσους παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τον Ορισμό του Εσωτερικού Ελέγχου.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τα παρακάτω:²⁹

Αρχές Συμπεριφοράς

Ακεραιότητα: Δημιουργεί εμπιστοσύνη στο έργο και την κρίση τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εκτελούν τα καθήκοντά τους με ειλικρίνεια, επιμέλεια και ευθύνη, τηρώντας τους νόμους και προβαίνοντας στις δημοσιοποιήσεις που προβλέπονται από τους νόμους και το επάγγελμά τους. Δεν πρέπει να είναι εν γνώσει τους συμβαλλόμενο μέρος σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα ή να προβαίνουν σε πράξεις που είναι αναξιοπρεπείς για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου ή για τον οργανισμό, συμβάλλοντας στους ηθικούς και νόμιμους στόχους του οργανισμού.

Αντικειμενικότητα: Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.

²⁹ www.theiia.gr

Εμπιστευτικότητα: Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

Επάρκεια: Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

Κανόνες συμπεριφοράς

Ακεραιότητα:

- Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.
- Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό.
- Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

Αντικειμενικότητα:

- Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.
- Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
- Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

Εμπιστευτικότητα:

- Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
- Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

Επάρκεια:

- Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.
- Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

4.5.ΒΗΜΑΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Για τη διενέργεια του έργου του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα παρακάτω βήματα:³⁰

1. Προκαταρκτική έρευνα,
2. Σύνταξη προγράμματος ελέγχου,
3. Επιτόπια εργασία,
4. Εκθέσεις ελέγχου και
5. Μεταγενέστερες ενέργειες

³⁰ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 116-124.

ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Προετοιμασία των εσωτερικών ελεγκτών δηλαδή:³¹

- το άνοιγμα (αν πρόκειται για έλεγχο που διενεργείται για πρώτη φορά) ή η ενημέρωση (αν πρόκειται για επαναλαμβανόμενο έλεγχο) του μόνιμου φακέλου,
- η μελέτη προηγούμενων φύλλων εργασίας και εκθέσεων ελέγχου που αφορούν την ίδια ή και παρόμοιες δραστηριότητες ή τομείς,
- η αξιολόγηση της οργάνωσης της δραστηριότητας που πρόκειται να ελεγχθεί μέσα από οργανογράμματα και τυχόν έντυπα που αναφέρουν επίπεδα ευθυνών,
- η δημιουργία καταστάσεων υπενθύμισης όπου αναφέρονται τα βήματα τα οποία πρέπει να ακολουθούν από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Δημιουργία ερωτηματολογίων για εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου: τα ερωτηματολόγια τα οποία χρησιμοποιούνται για να υπάρξει μια αρχική εκτίμηση του ελεγκτή για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας που πρόκειται να ελέγξει.

Διενέργεια συναντήσεων και συνεντεύξεων: οι συναντήσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων των δραστηριοτήτων που πρόκειται να ελεγχθούν θεωρείται σκόπιμο να πραγματοποιούνται σε καθορισμένο εκ των προτέρων χρόνο, ουσιαστικά δηλαδή ύστερα από ενημέρωση. Συνεπώς, πριν ξεκινήσει η προκαταρκτική έρευνα, ο υπεύθυνος εσωτερικού ελέγχου, οφείλει να ενημερώσει επισήμως τον διευθυντή του αντίστοιχου τμήματος ότι πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος στον τομέα ευθύνης του. Βασικός σκοπός των αρχικών συναντήσεων είναι η εξήγηση του σκοπού του ελέγχου, ο καθορισμός κάποιων διοικητικών θεμάτων και η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής συνεργασίας.

³¹ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 116-124.

Γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας: κατά το στάδιο αυτό της προκαταρκτικής έρευνας, ο εσωτερικός ελεγκτής προσπαθεί να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τη δραστηριότητα που πρόκειται να ελεγχθεί. Μεταξύ πληροφοριών που συλλέγονται, είναι και οι εξής:

- καθορισμός τυχόν ειδικών έργων που βρίσκονται σε εξέλιξη,
- καθορισμός σχεδίων που έχουν αναπτυχθεί για πιθανή εφαρμογή στο μέλλον,
- καθορισμός των οργανωτικών αλλαγών που έλαβαν χώρα πρόσφατα ή κατά το χρόνο που μεσολαβεί από τον προηγούμενο έλεγχο,
- έκταση και τρόπος μεταφοράς εξουσιών και αρμοδιοτήτων, τυπικά και άτυπα,
- έντυπα που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση των διαδικασιών, άτομα που εμπλέκονται στη διαδικασία και τεκμηρίωση της εργασίας.

Γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα: υποστηρίζεται πως ένα από τα αποτελεσματικότερα μέτρα ελέγχου σε μια επιχείρηση είναι η ύπαρξη της κατάλληλης διοίκησης, σε όλα τα επίπεδα. Ορισμένα αρνητικά σημεία τα οποία μπορεί να εντοπίσει ο εσωτερικός ελεγκτής σχετικά με τον τρόπο διοίκησης μιας δραστηριότητας είναι:

- ανάθεση ευθυνών χωρίς να δίνεται και η ανάλογη εξουσία,
- χρήση του περισσότερου χρόνου της διοίκησης στην επίλυση προβλημάτων παρά την οργάνωση για πρόληψη και αποφυγή προβλημάτων,
- δημιουργία αδικαιολόγητου φόβου στο προσωπικό,
- άγνοια ως προς το ποια καθήκοντα επιτελούν οι διάφοροι υπάλληλοι,
- έλλειψη συστήματος επαναπληροφόρησης και
- μη ύπαρξη εναλλακτικών υπαλλήλων, για να καλύπτονται άμεσα οποιεσδήποτε απουσίες ή αποχωρήσεις.

Διενέργεια φυσικής επισκόπησης: η φυσική επισκόπηση αποτελεί μια ιδιαίτερα αποκαλυπτική προσέγγιση για να διαπιστώσει κανείς πως λειτουργεί ένα τμήμα της εταιρίας και σε ορισμένες περιπτώσεις, που ακριβώς προκύπτουν τα πραγματικά προβλήματα.

Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών: τα διαγράμματα ροής διαδικασιών είναι ένα μέσο στα χέρια του εσωτερικού ελεγκτή για να απεικονίσει και να αναλύσει σύνθετες κυρίως λειτουργίες.

Εκτίμηση κινδύνων: η βάση πάνω στην οποία στηρίζεται ο εσωτερικός έλεγχος είναι το πρόγραμμα ελέγχου.

Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας: με την ολοκλήρωση της προκαταρκτικής έρευνας, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί πλέον να διαμορφώσει άποψη για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας έτσι ώστε να προχωρήσει στην κατάρτιση του κατάλληλου προγράμματος ελέγχου.

ΣΥΝΤΑΞΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε ένα μακροπρόθεσμο πρόγραμμα περιγράφεται η μορφή και η ουσία του ελέγχου που καθορίζονται με βάση το μέγεθος και τον αναμενόμενο ρυθμό ανάπτυξης της εταιρίας, το είδος του κλάδου, τις σημαντικότερες λειτουργίες και τους κινδύνους κάθε δραστηριότητας, χωρίς να έχει προηγηθεί η διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας.

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή των εργασιών κάθε ελεγκτικού έργου. Συγκεκριμένα, καθορίζεται η φύση του ελέγχου και περιγράφονται οι στόχοι του, καθορίζεται ο αριθμός των εργαζομένων που προβλέπεται ότι θα απαιτηθούν για την ολοκλήρωση του έργου, εκτιμάται το ετήσιο κόστος αλλά και ο χρόνος που απαιτείται για την υλοποίησή του. Στο παρόν στάδιο εργασίας, καθορίζονται και τα δείγματα ελέγχου.

ΕΠΙΤΟΠΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιτόπια εργασία είναι η εργασία την οποία επιτελεί ο εσωτερικός ελεγκτής για να συμπληρώσει τα βήματα τα οποία υπαγορεύονται από το πρόγραμμα ελέγχου που είναι τα παρακάτω:³²

Έλεγχοι διαδικασιών: έχουν σαν σκοπό την επιβεβαίωση ότι οι διαδικασίες που ακολουθούνται λειτουργούν αποτελεσματικά. Οι έλεγχοι αυτοί αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο αποπροσανατολισμού των στόχων και σκοπών της επιχείρησης και είναι οι κατωτέρω:

- έλεγχοι εγκρίσεων,
- έλεγχοι διενέργειας εργασιών,
- έλεγχοι διαφυλάξεως της περιουσίας

Έλεγχοι τεκμηρίωσης διαδικασιών: οι έλεγχοι αυτοί σχεδιάζονται για να εντοπίσουν όσο γίνεται πιο έγκαιρα τα σφάλματα, από όπου θα προκύψουν προτάσεις βελτιώσεως (σε αντίθεση με τους ελέγχους διαδικασιών οι οποίοι έχουν σαν σκοπό να αξιολογήσουν εάν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου προλαμβάνει τα σφάλματα). Οι έλεγχοι αυτοί αντιμετωπίζουν κίνδυνο μη ανακάλυψης του σφάλματος, χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τις αναλυτικές διαδικασίες και τους λεπτομερειακούς ελέγχους.

³² Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 116-124.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σκοπός της έκθεσης ελέγχου θεωρείται η πληροφόρηση προς τη διοίκηση για τα αποτελέσματα-ευρήματα του ελέγχου. Στόχος τα έκθεσης ελέγχου είναι να πεισθεί η διοίκηση να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για την επίτευξη του αποτελέσματος.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ

Με τον όρο «μεταγενέστερες ενέργειες» εννοείται η διαδικασία κατά την οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και τον χρόνο εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση, σαν αποτέλεσμα των ευρημάτων κυρίως των εσωτερικών ελεγκτών, αλλά και άλλων, όπως των εξωτερικών ελεγκτών.³³

³³ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 116-124.

4.6. ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Λόγω της υπαλληλικής σχέσης με την οποία συνδέονται οι εσωτερικοί ελεγκτές με την εταιρία, συχνά αμφισβητείται η ανεξαρτησία της κρίσης τους και τα σχετικά πορίσματα και οι πληροφορίες τους.

Σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η παροχή υψηλού και εξειδικευμένου επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση κάθε οργανισμού, η αξιολόγηση των πολιτικών, μέτρων και συστημάτων στα οποία στηρίζει ο οργανισμός τη λειτουργία του, μα πρώτα από όλα το ίδιο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, βοηθώντας τον στην επίτευξη της αποστολής της και των αντικειμενικών σκοπών της.

Η εφαρμογή αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού, αποτελεί μέσω αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης διασφαλίζοντας τη μακροχρόνια επιβίωση του οργανισμού και την προστασία του.

Έργο των εσωτερικών ελεγκτών είναι η μέτρηση της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και της οικονομικότητας των οργανωτικών δραστηριοτήτων και ελέγχων, καθώς και η βοήθεια προς τη διοίκηση για τη λήψη σημαντικών αποφάσεων.

Η φύση, η έκταση και ο σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται σε διεθνές επίπεδο από τα επαγγελματικά πρότυπα, τα οποία αποτελούν και τα κριτήρια με βάση τα οποία αξιολογείται η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών.

Σύμφωνα με αυτά, οι εσωτερικοί ελεγκτές, οφείλουν να εξετάζουν και να αξιολογούν την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, να εξετάζουν την εφαρμογή του εσωτερικού κανονισμού της λειτουργίας και του καταστατικού της εταιρίας, να εξετάζουν την αξιοπιστία και την αρτιότητα των οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών, καθώς και την συμμόρφωση προς τις

εφαρμοζόμενες πολιτικές, προγράμματα, διαδικασίες, νόμους και κανονισμούς, να διενεργούν επισκόπηση του τρόπου διασφάλισης των περιουσιακών στοιχείων και να αξιολογούν την οικονομικότητα και αποδοτικότητα της χρησιμοποίησης των διαθέσιμων πόρων, καθώς και να εξετάζουν την επίτευξη των τεθέντων αντικειμενικών σκοπών και επιδιώξεων της εταιρίας, ενημερώνοντας εγγράφως τη διοίκηση σχετικά με τον διενεργούμενο από αυτούς έλεγχο.

Το έργο αυτό των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να προγραμματίζεται και ο προγραμματισμός αυτός να λαμβάνει την έγκριση της διοίκησης του οργανισμού. Για να είναι αποτελεσματική στην επίτευξη των στόχων της, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εντάσσεται στο οργανόγραμμα της εταιρίας με τέτοιο τρόπο που να συμβάλει στην ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου καταλαμβάνει σημαντική θέση στην διοίκηση της εταιρίας, αποτελώντας μια ανεξάρτητη υπηρεσία ανώτατου ιεραρχικού επιπέδου, με αυξημένες ευθύνες και με έμπειρο και εξειδικευμένο προσωπικό.³⁴

Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, τραπεζικού λογαριασμού και χαρτοφυλακίου της εταιρίας και να έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία της εταιρίας. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου οφείλουν να συνεργάζονται και να παρέχουν πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές και γενικά να διευκολύνουν με κάθε τρόπο το έργο τους. Η διοίκηση της εταιρίας οφείλει να παρέχει στους εσωτερικούς ελεγκτές όλα τα απαραίτητα μέσα για την διευκόλυνση του έργου τους.

³⁴ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 104-105.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ-ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Με νομοθετική διάταξη (ν.1969/91) που τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με άλλα νομοθετήματα ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), απελευθερώνοντας το επάγγελμα του ελεγκτή, που μέχρι τότε ασκούσαν αποκλειστικά από το ΣΟΛ, το οποίο και καταργήθηκε.

5.1.ΕΝΝΟΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ιδιαίτερα σημαντική νομοθετική ρύθμιση θεωρείται η δυνατότητα που παρέχεται στους ελεγκτές να ιδρύουν ελεγκτικές εταιρίες-γραφεία, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά τα εξής:³⁵

- τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν ελέγχους για λογαριασμό των ελεγκτικών εταιριών να έχουν την ιδιότητα του ελεγκτή,
- η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της ελεγκτικής εταιρίας να κατέχεται από νομικά ή φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν επαγγελματική άδεια,
- η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης της ελεγκτικής εταιρίας να ανήκει σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος και
- τα φυσικά ή νομικά αυτά πρόσωπα να διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα επαγγελματικής εντιμότητας.

³⁵ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ.85.

Η αποστολή του εξωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας είναι:

Η βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών στις πληροφορίες που λαμβάνουν διασφαλίζοντας ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και υποβάλλοντας έκθεση επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και προβαίνοντας σε κοινοποιήσεις, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων των εργασιών του.

Διενεργείται από πρόσωπα που δεν ανήκουν και δεν συνδέονται με υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία, τους εξωτερικούς ελεγκτές ή ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Περιλαμβάνει κυρίως τον λογιστικοδιαχειριστικό έλεγχο με στόχο την πληροφόρηση κάθε ενδιαφερόμενου ότι οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

5.2.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στην Ελλάδα, ο εξωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται από τους ορκωτούς λογιστές και έχει μεγάλη χρησιμότητα. Τα οφέλη που προκύπτουν από τον εξωτερικό έλεγχο είναι η εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων του εποπτευόμενου οργανισμού, η βελτίωση του εσωτερικού του ελέγχου, η αποτελεσματικότερη οργάνωση και η αύξηση του κύρους του οργανισμού. Οι μέθοδοι που εφαρμόζει ο ελεγκτής για να συλλέξει στοιχεία, προκειμένου να εξάγει ασφαλή και έγκυρα πορίσματα, είναι τα παρακάτω.

ΑΠΟΔΟΧΗ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το πρώτο στάδιο της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει την ανάθεση του ελέγχου και την αποδοχή του από τον ελεγκτή όταν:³⁶

- διαπιστώσει πως πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον έλεγχο και
- επιβεβαιώνεται πως υπάρχει συναντίληψη περί των όρων της ανάθεσης του ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας.

Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για έναν έλεγχο, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτιμήσει εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί στην κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι αποδεκτό και εάν υπάρχει δυνατότητα συμμόρφωσής τους με τα ελεγκτικά πρότυπα. Ταυτόχρονα η διοίκηση οφείλει να αναγνωρίζει την ευθύνη της για την κατάρτιση των καταστάσεων αυτών και τις αναγκαίες εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας και να παρέχει πρόσβαση σε οποιαδήποτε πληροφόρηση και πρόσωπο που κρίνει ο ελεγκτής ότι είναι αναγκαίο για να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Πριν την αποδοχή της ανάθεσης του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει την υποψήφια ελεγχόμενη εταιρία μέσω της εξέτασης της διαθέσιμης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, της αξιολόγησης της εντιμότητας της διοίκησης, της επικοινωνίας με τον προηγούμενο ελεγκτή αυτής, και την αναζήτηση ύπαρξης ειδικών συνθηκών που χρήζουν ειδικής προσοχής ή αυξάνουν τον ελεγκτικό κίνδυνο ή επηρεάζουν αρνητικά τη δυνατότητα ομαλής συνέχισης της δραστηριότητας της υπό έλεγχο οικονομικής μονάδας.

Εφόσον ο ελεγκτής αποφασίσει να αποδεχτεί την ανάθεση ελέγχου, θα πρέπει να συμφωνήσει με τους όρους ανάθεσης του ελέγχου με τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας και μάλιστα η συμφωνία αυτή να διατυπώνεται εγγράφως περιλαμβάνοντας:

³⁶ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 210, «Συμφωνία επί των Όρων Ανάθεσης Ελέγχου».

- τον σκοπό και το πεδίο ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων,
- τις ευθύνες του ελεγκτή και της διοίκησης,
- το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και
- την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενο των εκθέσεων που θα εκδοθούν από τον ελεγκτή.

ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου αποτελεί μία συνεχή και επαναλαμβανόμενη διαδικασία που περιλαμβάνει τη θέσπιση συνολικής στρατηγικής ελέγχου για την ανάθεση, καθώς και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Ο επαρκής προγραμματισμός ωφελεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς βοηθά των ελεγκτή

- να δώσει τη δέουσα προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου,
- να εντοπίσει και να επιλύσει εγκαίρως πιθανά προβλήματα,
- να διοργανώνει σωστά και να διαχειρίζεται την ανάθεση ελέγχου, ώστε να διενεργείται με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο,
- να επιλέξει, να διευθύνει και να εποπτεύει τα κατάλληλα άτομα της ομάδας ανάθεσης του ελέγχου και
- να συντονίζει τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές των συστατικών στοιχείων και των εμπειρογνώμων.

Στον σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής ορίζει ένα ποσό πάνω από το οποίο τα λάθη είναι σημαντικά. Ορίζει ένα επίπεδο σημαντικότητας για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής επιδιώκει να προσδιορίσει τι μπορεί να εμφανίσει σημαντικά λαθεμένες καταστάσεις. Εξετάζει την εταιρία και το περιβάλλον της επιδιώκοντας να εντοπίσει τους κινδύνους και να καθορίσει απαραίτητες τις ελεγκτικές διαδικασίες. Τότε προσδιορίζει και τη σημαντικότητα για συναλλαγές, λογαριασμούς ή γνωστοποιήσεις.

Στόχος του ελεγκτή κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών είναι η μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Ελεγκτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής εκφράζει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Υπάρχει δηλαδή ο κίνδυνος ο ελεγκτής να μην εντοπίσει λάθη ή απάτες στις οικονομικές καταστάσεις και εκφράσει ανεπιφύλακτη γνώμη. Το ουσιώδες μέγεθος και ο ελεγκτικός κίνδυνος εξετάζονται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου και αποτελούν αντίστροφα μεγέθη.

Κατά τα φάση του σχεδιασμού μελετά την φύση και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών. Όσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου, τόσο μεγαλύτερος είναι και ο όγκος της ελεγκτικής εργασίας που πρέπει να γίνει. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση:³⁷

- του εγγενή κινδύνου, του κινδύνου δηλαδή να υπάρχει ουσιώδες λάθος ή παράλειψη και ο ελεγκτής να μην τα εντοπίσει,
- του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου, του κινδύνου δηλαδή ένα λάθος να μην εντοπιστεί και διορθωθεί από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου και
- του κινδύνου ανίχνευσης, του κινδύνου δηλαδή ο ελεγκτής να μην εντοπίσει ένα ουσιώδες σφάλμα παρά τις εφαρμοζόμενες ελεγκτικές διαδικασίες.

Ο ελεγκτής οφείλει να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος, σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης και ισχυρισμού, μέσω της κατανόησης της ελεγχόμενης εταιρίας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, παρέχοντας έτσι βάση για τον σχεδιασμό και την υλοποίηση μέτρων ως απάντηση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Προκειμένου να εκτιμήσει τα επίπεδα κινδύνου μπορεί να προβεί σε:

- διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση, καθώς και σε όσους εντός της οντότητας κρίνει ότι μπορεί να έχουν πληροφορίες που είναι πιθανόν να βοηθήσουν στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος,
- αναλυτικές διαδικασίες και

³⁷ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ.291-292.

- παρατήρηση και επιθεώρηση.

Απαραίτητη για τον σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η κατανόηση από τον ελεγκτή της ελεγχόμενης εταιρίας και του περιβάλλοντός της. Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει τόσο στοιχεία του εξωτερικού περιβάλλοντος της εταιρίας (πχ. κλαδικούς και ρυθμιστικούς παράγοντες, εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς), όσο και στοιχεία του εσωτερικού περιβάλλοντος της εταιρίας (λειτουργία, διοίκηση, στρατηγική και σκοποί, χρηματοδότηση, λογιστικές πολιτικές, χρηματοοικονομική επίδοση).

Μέρος της κατανόησης της ελεγχόμενης εταιρίας, είναι και η εξέταση των εσωτερικών δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο και την αξιολόγηση του κινδύνου της ελεγχόμενης εταιρίας, προκειμένου ο ελεγκτής να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού και να σχεδιάσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που θα ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να καθιερώσει μια συνολική στρατηγική ελέγχου που καθορίζει το πεδίο εφαρμογής, το χρονοδιάγραμμα και την κατεύθυνση του ελέγχου και που καθοδηγεί την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχου. Απαιτείται η ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου, που είναι πιο λεπτομερές από την συνολική στρατηγική ελέγχου, κατά την έννοια ότι περιλαμβάνει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελούνται από την ελεγκτική ομάδα, ώστε ο έλεγχος να πραγματοποιείται σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα. Ο σχεδιασμός αυτών των ελεγκτικών διαδικασιών πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς το σχέδιο ελέγχου αναπτύσσεται.

Παράλληλα ο ελεγκτής θα πρέπει να σχεδιάσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση της διεύθυνσης και της εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης καθώς και την επισκόπηση των εργασιών τους.

Η συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου θα πρέπει να τεκμηριώνονται και να καταγράφονται ως αρχείο του κατάλληλου σχεδιασμού των ελεγκτικών διαδικασιών που μπορούν να επισκοπηθούν και να εγκριθούν πριν από την εκτέλεσή τους.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος συντίθεται από ελεγκτικές διαδικασίες διάφορων τύπων έτσι ώστε ο ελεγκτής να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Από την άποψη των ειδών, η διαδικασίες χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες σύμφωνα με το ΔΕΠ 330:³⁸

- Οι ουσιώδεις διαδικασίες, που σχεδιάζονται για να εντοπίσουν ουσιώδη σφάλματα σε επίπεδο ισχυρισμού.
- Οι δοκιμασίες δικλείδων εσωτερικού ελέγχου, που αξιολογούν την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλείδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμού.

Είναι προφανές, πως οι ουσιώδεις διαδικασίες αφορούν τον κύριο όγκο των ελεγκτικών διαδικασιών και την εκτέλεση των εντολών ελέγχου, ενώ οι δοκιμασίες δικλείδων επικεντρώνονται αποκλειστικά στην έρευνα σημείων του εσωτερικού ελέγχου, για να εξεταστεί η αποτελεσματικότητά τους.

Ανεξάρτητα από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για κάθε ουσιώδη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού και γνωστοποίηση ανεξάρτητα από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Οι ουσιώδεις διαδικασίες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τις «λεπτομερείς» διαδικασίες, στις οποίες εντάσσονται και οι δειγματοληπτικοί έλεγχοι, αλλά και οι περισσότερες άλλες διαδικασίες και τις «ουσιώδεις αναλυτικές διαδικασίες», οι οποίες γίνονται στα πλαίσια του ελέγχου και αφορούν κυρίως λογιστικές συμφωνίες.

Το μεγαλύτερο μέρος των ελεγκτικών διαδικασιών αφορά τους ελέγχους των ισχυρισμών για συγκεκριμένες συναλλαγές, λογαριασμούς ή γνωστοποιήσεις.
Αναλυτικά:

³⁸ Ντζανάτος Δ. (2009), «Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας», Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ. 263-264

- Οι δοκιμασίες συναλλακτικών πράξεων έχουν ως στόχο τον προσδιορισμό αν οι εξατομικευμένες συναλλαγές και πράξεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας είναι ορθά καταχωρημένες, ομαδοποιημένες και απεικονισμένες στα βιβλία αυτής. Οι δοκιμασίες αυτές χρησιμοποιούνται συχνά ως δοκιμασίες δυσλειτουργίας των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας και ως άμεσες επαληθευτικές δοκιμασίες για την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Οι δοκιμασίες υπολοίπων λογαριασμών έχουν ως στόχο την επαλήθευση των υπολοίπων συγκεκριμένων λογαριασμών του γενικού καθολικού και των οικονομικών καταστάσεων. Οι δοκιμασίες αυτές περιέχουν στοιχεία δοκιμασιών δικλείδας ασφαλείας χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και παράλληλα αποτελούν άμεσες επαληθευτικές δοκιμασίες που αποσκοπούν στην αποκάλυψη ουσιωδών σφαλμάτων στα υπόλοιπα των λογαριασμών.
- Οι δοκιμασίες γνωστοποίησης έχουν ως στόχο να αξιολογήσουν εάν η γενική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των σχετικών γνωστοποιήσεων, είναι σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Η δεύτερη μεγάλη κατηγορία ουσιωδών διαδικασιών περιλαμβάνει τις αναλυτικές διαδικασίες που περιλαμβάνουν α) αξιολογήσεις οικονομικών μεγεθών μετά από μελέτη οικονομικών και μη οικονομικών δεδομένων, β) έρευνα σημαντικών μεταβολών, γ) έρευνα σχέσεων ή δεικτών μη φυσιολογικών, δ) έρευνα σημαντικών διαφορών με προβλέψεις. Οι αναλυτικές διαδικασίες επίσης περιλαμβάνουν την εξέταση συγκρίσεων των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της εταιρίας με α) συγκριτικές πληροφορίες προηγούμενων περιόδων, β) προβλέψεις και γ) άλλες εταιρίες του κλάδου.

Ο ελεγκτής εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες τόσο για να κατανοήσει καλύτερα την εταιρία και το περιβάλλον της, όσο και σαν ουσιώδεις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται σε μεγάλους όγκους συναλλαγών που τείνουν να είναι προβλέψιμοι σε βάθος χρόνου και παρέχουν διαφορετικά επίπεδα διασφάλισης.

ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πριν τη διαμόρφωση του συμπεράσματός του και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να προβεί σε μια σειρά διαδικασιών που περιλαμβάνουν την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας και την επισκόπηση των ευρημάτων αυτής.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου περιλαμβάνουν μια σειρά από πρόσθετες άμεσες επαληθευτικές διαδικασίες. Ο ελεγκτής προβαίνει σε:³⁹

- επισκόπηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων,
- κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,
- εκτίμηση της επίδρασης των μεταγενέστερων του ισολογισμού γεγονότων,
- εκτίμηση του ενδεδειγμένου της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας,
- απόκτηση έγγραφων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση για να επιβεβαιώσει ορισμένα θέματα σχετικά του ελέγχου ή για να υποστηρίξει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια,
- εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών για να βεβαιωθεί ότι σωστά κατανόησε την εταιρία και το περιβάλλον της.

Στο τελευταίο μέρος της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου πριν τη διατύπωση της ελεγκτικής του γνώμης, ο ελεγκτής επισκοπεί τα ευρήματα αυτής μέσω της αξιολόγησης της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που εξέτασε. Οι διαδικασίες στις οποίες προβαίνει σε αυτό το στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας περιλαμβάνουν:

- τελική εκτίμηση της σημαντικότητας και του ελεγκτικού κινδύνου και εφόσον κριθεί αναγκαίο, διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών μείωσης του κινδύνου σε αποδεκτά επίπεδα,

³⁹ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ. 537-538.

- αξιολόγηση της επάρκειας και της ακρίβειας των φύλλων εργασίας καθώς και της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων,
- αξιολόγηση της συμφωνίας των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή αντίστοιχα με τα Ελληνικά Πρότυπα ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενο αυτών,
- ενημέρωση των καθ' ύλη αρμόδιων οργάνων της ελεγχόμενης εταιρίας για την έκταση και τα αποτελέσματα του ελέγχου, για πιθανά προβλήματα και δυσκολίες που συναντήθηκαν, καθώς και για αδυναμίες των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας,
- επιστολή προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης που περιλαμβάνει προτάσεις και συστάσεις για βελτιώσεις των διαδικασιών, των λειτουργιών και των ελεγκτικών μηχανισμών της,
- αξιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου και τη διαμόρφωση της ελεγκτικής γνώμης.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η διαμόρφωση της ελεγκτικής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και η έκφραση σαφώς της γνώμης αυτής μέσω έγγραφης έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση αυτής της γνώμης.

Ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Προκειμένου να διαμορφώσει αυτή τη γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν ο ίδιος έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, είτε οφειλομένου σε απάτη, είτε σε λάθος.

Ειδικότερα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί:

- την ορθότητα και γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών,
- το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων,
- τη σχετικότητα, τη συγκρισιμότητα, την αξιοπιστία και την κατανοητικότητα της πληροφόρησης των οικονομικών καταστάσεων,
- την επάρκεια της γνωστοποίησης και
- την ορολογία των οικονομικών καταστάσεων.

Η έκθεση ελέγχου απευθύνεται προς τους εντολείς του ελέγχου και αποβλέπει στην ενημέρωση αυτών, καθώς και άλλων ενδιαφερόμενων για τις οικονομικές καταστάσεις. Η έκθεση αυτή πρέπει να είναι έγγραφη και να περιλαμβάνει:

- Τίτλο
- Παραλήπτη
- Εισαγωγική παράγραφο
- Την ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις
- Την ευθύνη του ελεγκτή
- Τη γνώμη του ελεγκτή
- Τη διεύθυνση του ελεγκτή.⁴⁰

Με βάση τα τεκμήρια που συγκέντρωσε και τα συμπεράσματα που διαμόρφωσε ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει τέσσερα διαφορετικά είδη γνώμης:

Σύμφωνη ή μη διαφοροποιημένη γνώμη

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για τη διατύπωση της γνώμης του αυτής, χρησιμοποιεί μία από τις ακόλουθες φράσεις: « Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, πέρα από κάθε ουσιώδη άποψη... ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα των... σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]».

⁴⁰ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700, «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί Οικονομικών Καταστάσεων».

Γνώμη με επιφύλαξη

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν:

- Έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις ή
- Αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις, αλλά όχι διάχυτες.

Η γνώμη αυτή εκφράζεται συνήθως με τη φράση: «Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη την.... (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της....) σύμφωνα με....».

Παρακάτω παρουσιάζεται μία έκθεση ελέγχου γνώμης με επιφύλαξη.

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ
Προς το Διοικητικό Συμβούλιο της
«ΕΝΩΣΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ»

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέξαμε την ταμειακή διαχείριση της «ΕΝΩΣΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ» της περιόδου 01/05/2017 – 31/10/2017.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτής της ταμειακής κατάστασης, σύμφωνα με τη βασική αρχή της υπέρβασης παραστατικού (δικαιολογητικού) που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά καταχωρούνται οι εισπράξεις και οι πληρωμές στο «Βιβλίο Ταμείου», όπως και για τη καθιέρωση διαδικασιών που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η απεικόνιση της ταμειακής κατάστασης απαλλαγμένης από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτής της ταμειακής διαχείρισης με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν η ταμειακή διαχείριση είναι απαλλαγμένη από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά που περιλαμβάνονται στην ταμειακή διαχείριση. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας της ταμειακής διαχείρισης, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλείδες που σχετίζονται με την ενημέρωση και εύλογη παρουσίαση της ταμειακής διαχείρισης της Ενώσεως, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλیدیων της Ενώσεως. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη

Ελέξαμε το Βιβλίο Ταμείου της Ενώσεως, αποτελούμενο από 200 φύλλα θεωρημένο από το Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης. Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα εξής:

Υπόλοιπα ταμείου στις 30-04-2017	€ 6.111,18
Πλέον	
Εισπράξεις περιόδου 01/05/2017 – 31/10/2017	€ 68.390,01
Μείον	
Πληρωμές περιόδου 01/05/2016 – 31/10/2017	€ 73.004,96
Υπόλοιπα ταμείου στις 31-10-2017	€ 1.496,23

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, η ταμειακή κατάσταση παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της «ΕΝΩΣΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ» κατά την 31^η Οκτωβρίου 2017.

Αναφορά επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Θεμάτων

Το Βιβλίο Πρακτικών Συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου είναι ενημερωμένο μέχρι τη συνεδρίαση της 18-10-2017 κι ελέγχθηκε μόνο για θέματα που άπτονται της οικονομικής διαχείρισης.

Αθήνα, 1 Νοεμβρίου 2017

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές
Λ. Κηφισίας 124, 115 26 – Αθήνα
Α.Μ. Σ.Ο.Ε.Λ. 132



Χρυσάνθη Βασίλειου
Α.Μ. Σ.Ο.Ε.Λ. 11921

41

Αρνητική γνώμη

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει αρνητική γνώμη, όταν έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα ατομικά ή αθροιστικά είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Η σχετική διατύπωση της γνώμης ελέγχου γίνεται ως εξής: «κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που αναφέρεται στην παράγραφο της βάσης για αρνητική γνώμη οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την.... (ή δεν δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της....) σύμφωνα με....».

⁴¹ www.google.gr/ektheseis_elegxou

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες.

Η σχετική διατύπωση της έκθεσης ελέγχου είναι η εξής: «Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφηκε στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, δεν έχουμε μπορέσει να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου, Συνεπώς, δεν εκφράζουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων».⁴²

Συμπερασματικά, η διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου που ακολουθείτε εξασφαλίζει ασφαλή και έγκυρα αποτελέσματα λόγω των πολλών βημάτων και συνεπώς πολλαπλά οφέλη για την οικονομική μονάδα.

5.3.ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 500, ο ελεγκτής σχεδιάζει και εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο που τον καθιστούν ικανό να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ώστε να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του.

Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια. Οι ελεγκτικές αυτές αποδείξεις συγκεντρώνονται από τις ελεγκτικές διαδικασίες αλλά και από άλλες πηγές, όπως προηγούμενοι έλεγχοι ή διαδικασίες δικλείδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης για την αποδοχή και τη συνέχιση πελάτη.

⁴² Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 705, «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή».

Οι ελεγκτικές διαδικασίες στοχεύουν στην επιβεβαίωση των «ισχυρισμών» της διοίκησης για συγκεκριμένα ζητήματα. Οι ισχυρισμοί μπορεί να αφορούν συναλλαγές, λογαριασμούς ή γνωστοποιήσεις και συγκροτούν τα στοιχεία των ελεγκτικών αποδείξεων. Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι:

- η πραγματοποίηση ή ύπαρξη, δηλαδή οι συναλλαγές ή τα γεγονότα που λογίστηκαν, έγιναν πραγματικά και αφορούν την εταιρία,
- η πληρότητα ως προς την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων στις οικονομικές καταστάσεις,
- δικαιώματα και υποχρεώσεις, δηλαδή η εταιρία έχει κυριότητα ή έλεγχο στα ενεργητικά στοιχεία του Ισολογισμού και οι υποχρεώσεις που εμφανίζονται είναι δικές της,
- αποτίμηση ή κατανομή των κονδυλίων των λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό σχέδιο και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και
- παρουσίαση και γνωστοποίηση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό σχέδιο.

Στόχος του ελεγκτή, είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μειώνουν τον κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Η επάρκεια και καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι αλληλένδετες. Η επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων και επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους σφάλματος, καθώς και από την ποιότητα και την αποδεικτική δύναμη αυτών.

Από την άλλη, η καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή η σχετικότητά τους και η αξιοπιστία τους ως προς την υποστήριξη των συμπερασμάτων στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή. Η αξιοπιστία των τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση τους. Γενικά πιο αξιόπιστη θεωρείται η ελεγκτική απόδειξη όταν α) λαμβάνεται από τρίτο, β) υπάρχει αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, γ) λαμβάνεται άμεσα από τον ελεγκτή, δ) βασίζεται σε αποδείξεις και δεν είναι προφορική και ε) προκύπτει από πρωτότυπα έγγραφα.

Ελεγκτικά τεκμήρια για τους ελεγκτές θεωρούνται:⁴³

- τα λογιστικά βιβλία που απεικονίζουν τις συναλλακτικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων,
- η αλληλογραφία της ελεγχόμενης επιχείρησης,
- οι αριθμοδείκτες και η αναλυτική επισκόπηση,
- τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, που προκύπτουν από την επιτόπια έρευνα και απογραφή,
- τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνει είτε από την εταιρία, είτε από τρίτους,
- οι πληροφορίες από συνεντεύξεις ή παρατηρήσεις,
- οι υπολογιστικές εργασίες και
- τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου την ελεγχόμενης εταιρίας.

Για την εξασφάλιση των αναγκαίων επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής εφαρμόζει μία ή συνδυασμό περισσότερων από τις ακόλουθες διαδικασίες:⁴⁴

- Επιθεώρηση αρχείων, εγγράφων ή υλικών περιουσιακών στοιχείων
- Παρατήρηση μιας διαδικασίας που κάνουν άλλοι, όπως η φυσική καταμέτρηση αποθεμάτων
- Εξωτερική επιβεβαίωση που αποκτάται από τον ελεγκτή ωα άμεση έγγραφη απάντηση προς αυτόν από τρίτο μέρος
- Επανυπολογισμός, που αποτελεί τη διασταύρωση της μαθηματικής ακρίβειας εγγράφων ή αρχείων
- Επανεκτέλεση από τον ελεγκτή διαδικασιών ή δικλίδων που αρχικά πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρία και εκτελείται ξανά από τον ελεγκτή
- Διερευνητικές ερωτήσεις με σκοπό την αναζήτηση πληροφοριών από πρόσωπα που διαθέτουν κατάλληλη γνώση, τόσο χρηματοοικονομικών, όσο και μη χρηματοοικονομικών, εντός ή εκτός της οντότητας.

⁴³ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ.287-289.

⁴⁴ Διεθνές Πρότυπο 500, «Ελεγκτικά Τεκμήρια».

5.4. ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου να συγκεντρώνει ελεγκτικά τεκμήρια που θα υποστηρίζουν τα τελικά του συμπεράσματα και θα αποδεικνύουν ότι έκανε τη δουλειά του σύμφωνα με τα ΔΕΠ και τις σχετικές εθνικές ρυθμίσεις. Η τεκμηρίωση αυτή περιλαμβάνει το αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν, τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής.

Η ελεγκτική αυτή τεκμηρίωση ή φύλλα εργασίας βοηθάει α) στον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, β) την εποπτεία του ελεγκτικού έργου, γ) τη μέτρηση του έργου ελεγκτών, δ) τον ποιοτικό έλεγχο και ε) τους εξωτερικούς ελέγχους των ελεγκτών από άλλα όργανα.

Η μορφή, η έκταση και το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας εξαρτάται από διάφορους παράγοντες όπως:

- το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της ελεγχόμενης εταιρίας,
- τη φύση των διαδικασιών ελέγχου που πρόκειται να εκτελεστούν,
- τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που εντοπίστηκε,
- την σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν,
- τη φύση και την έκταση των εξαιρέσεων που εντοπίστηκαν,
- την ανάγκη τεκμηρίωσης ενός συμπεράσματος,
- τη μεθοδολογία ελέγχου και τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν.

Τα φύλλα εργασίας διακρίνονται σε φύλλα εργασίας προκαταρκτικού ελέγχου, φύλλα εργασίας τελικού ελέγχου και σε φύλλα εργασίας που συντάσσονται μετά την περάτωση του ελέγχου με κριτήριο τον χρόνο σύνταξής τους και τον έλεγχο που αφορούν.

Τα φύλλα εργασίας πρέπει να φέρουν ορισμένες ενδείξεις και να περιλαμβάνουν τα εξής:⁴⁵

- Επικεφαλίδα, στην οποία περιλαμβάνονται η επωνυμία της ελεγχόμενης εταιρίας, ένας περιγραφικός τίτλος αναγνώρισης του περιεχομένου των φύλλων εργασίας, η ημερομηνία του ισολογισμού, τα ονόματα του συντάκτη του φύλλου εργασίας και εκείνου που έκανε την ανασκόπησή του
- Ευρετηρίαση και παραπομπή των ελεγκτικών τεκμηρίων, ώστε αυτά να εντοπίζονται εύκολα από τα μέλη της ομάδας
- Χρησιμοποίηση συμβόλων, που είναι δηλωτικά των ενεργειών που έγιναν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και επιτυγχάνουν τυποποίηση ενεργειών ρουτίνας και μείωση του απαιτούμενου χρόνου εργασίας
- Υπογραφές του συντάκτη του φύλλου εργασίας και εκείνου που έκανε την ανασκόπησή του και ημερομηνία της εργασίας του.

Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει την τεκμηρίωση ελέγχου σε έναν φάκελο ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής πρέπει σύντομα, μετά τη χορήγηση της έκθεσης, να ολοκληρώσει τον φάκελο ελέγχου, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, που περιέχει τα αρχεία που αποτελούν την τεκμηρίωση ελέγχου. Η συμπλήρωση του φακέλου αποτελεί μια διοικητική διαδικασία που δεν περιλαμβάνει σε καμία περίπτωση την εκτέλεση νέων ελεγκτικών διαδικασιών ή την εξαγωγή νέων συμπερασμάτων.⁴⁶

Οι ελεγκτές συνήθως τηρούν δύο φακέλους ελέγχου: α) τον φάκελο ελέγχου χρήσεως, όπου ταξινομούνται τα συνταχθέντα φύλλα εργασίας και β) τον μόνιμο φάκελο ελέγχου που περιλαμβάνονται τα φύλλα εργασίας μόνιμου ενδιαφέροντος στην περίπτωση επαναλαμβανόμενων ελέγχων και είναι υποχρεωμένοι να τηρούν εχεμύθεια για το περιεχόμενό τους και να τα φυλάσσουν για πέντε τουλάχιστον έτη από την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής έκθεσης.

⁴⁵ Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., σελ. 211-212.

⁴⁶ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 230, «Τεκμηρίωση του Ελέγχου».

5.5. ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

Τα επιστημονικά επαγγέλματα εφαρμόζουν κώδικες δεοντολογίας και συμπεριφοράς. Ο κώδικας προσφέρει στα μέλη των εκάστοτε επαγγελματικών οργανώσεων κατευθυντήριες γραμμές που προσδιορίζουν μια συγκεκριμένη στάση και συμπεριφορά κατά την άσκηση του έργου τους.

Η δεοντολογία παρέχει ένα πλαίσιο αρχών και πεποιθήσεων, μία λογική και συστηματική ανάλυση αποφάσεων, προκειμένου να βοηθήσει τα άτομα να αποκτήσουν τις δεξιότητες και την επίγνωση που είναι απαραίτητες για την δεοντολογική λήψη αποφάσεων.

Ουσιαστικό στοιχείο ενός οργανωμένου επιστημονικού επαγγέλματος είναι η ύπαρξη και εφαρμογή ενός Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας (ΚΕΔ). Συγκεκριμένα, το ελεγκτικό επάγγελμα διέπεται από αρχές και κανόνες ορισμένους από θεσμοθετημένους φορείς, καθώς και από πρότυπα ηθικής δεοντολογίας. Επιπλέον, τα μέλη του ελεγκτικού επαγγέλματος απολαμβάνουν κοινά γνωρίσματα επιστημονικής γνώσης και επαγγελματικής εμπειρίας.

Μεταξύ του επαγγελματία ελεγκτή και της ελεγχόμενης εταιρίας δημιουργούνται σχέσεις αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Η ελεγχόμενη εταιρία εμπιστεύεται και στηρίζεται στην κρίση και την ειδίκευση του επαγγελματία ελεγκτή. Η διατήρηση μιας τέτοιας εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας είναι θεμελιώδης στην επαγγελματική σχέση.

Ο κώδικας κάθε επαγγέλματος είναι συνήθως επίσημος και γραπτός. Ο επαγγελματίας ορκίζεται ότι θα υπακούει και θα υπηρετεί τον εκάστοτε δεοντολογικό κώδικα. Επίσης, δεσμεύεται με αυτόν τον τρόπο ότι θα εξασκεί το επάγγελμά του με γνώμονα το κοινό καλό, διασφαλίζοντας την εμπιστοσύνη της κοινωνίας προς το πρόσωπο και το λειτούργημά του.

Τα επιμέρους χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κώδικα δεοντολογίας διακρίνονται στο «επίσημο» τμήμα που περιγράφει τις σχέσεις μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και του επαγγελματία ελεγκτή, αλλά και στο «ανεπίσημο» τμήμα που καταγράφει τις σχέσεις μεταξύ συναδέλφων.

Συγκεκριμένα ο ελεγκτής:⁴⁷

- Οφείλει να μεριμνά για τη διατήρηση της σχέσης εμπιστοσύνης ελεγκτή-ελεγχόμενου. Αυτό επιτυγχάνεται με την υιοθέτηση υπεύθυνων αξιών για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ελεγκτών και των μετόχων. Επιπλέον, απαιτείται να αποκτά και να αναπτύσσει δεξιότητες, να βελτιώνει τις γνώσεις του και να προβάλλει επαγγελματική αξιοπιστία,
- Διατηρεί δικαιώματα που απορρέουν από την άσκηση των επαγγελματικών του καθηκόντων. Συνεπώς, μπορεί να εκπροσωπεί τον εαυτό του ως εκλεγμένο επαγγελματία, να ασχολείται με τη λογιστική διαδικασία του ελέγχου, να συντάσσει κριτήρια εξέτασης υποψηφίων, να ελέγχει πειθαρχικά άλλα μέλη, βασισμένος σε κώδικες συμπεριφοράς,
- Οφείλει να διακατέχεται από θεμελιώδεις αξίες που είναι απαραίτητες για την εκτέλεση των ελεγκτικών του καθηκόντων και τη διατήρηση των επαγγελματικών του δικαιωμάτων. Οι απαραίτητες, μεταξύ άλλων, θεμελιώδεις αξίες είναι: ειλικρίνεια, ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, εμπιστοσύνη και ικανότητα,
- Δεσμεύεται ότι οι ανάγκες της ελεγχόμενης οντότητας, του επενδυτικού κοινού και του ίδιου του επαγγέλματος βρίσκονται πέρα από κάθε προσωπικό και επαγγελματικό του συμφέρον. Η απόκλιση από αυτές τις προσδοκώμενες στάσεις συμπεριφοράς μπορεί να καταλήξει σε έλλειψη αξιοπιστίας ή εμπιστοσύνης αλλά και δυσφήμιση για ολόκληρο το επάγγελμα.

⁴⁷ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 50-56.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ IFAC

Σύμφωνα με το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ένα από τα τρία θεσμικά όργανα (Γενική Συνέλευση, Διοικητικό Συμβούλιο, Ελεγκτής) λειτουργίας του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρίας, σχεδόν σε όλες τις χώρες του Κόσμου, είναι ο Ελεγκτής.

Ο ρόλος αυτού του θεσμικού οργάνου, με αυξημένα μάλιστα επαγγελματικά προσόντα και ανεξαρτησία, προσωπική και λειτουργική, έχει ανατεθεί στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

Ο θεσμός του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ήλθε στην Ελλάδα το 1995, ενώ με την πλήρη προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της 8ης Οδηγίας (84/253) της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν καθοριστεί τα απαιτούμενα αυξημένα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος. Δεδομένου ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της ιδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Κατά συνέπεια, το καθορισμένο από την 8η Οδηγία πλαίσιο των επαγγελματικών προσόντων, οι κανόνες ασκήσεως του Ελεγκτικού επαγγέλματος και της επαγγελματικής δεοντολογίας και το πλαίσιο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της IFAC, οριοθετούν ότι το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ασκείται μέσα στο πλαίσιο διεθνών αρχών και κανόνων.

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants-IFAC) αναφέρεται στις γενικές αρχές και χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούν: α) οι επαγγελματίες λογιστές ή ελεγκτές που είναι μέλη της, β) οι επαγγελματίες που ασκούν τον έλεγχο σαν ελεύθεροι επαγγελματίες ή μέσω ελεγκτικών εταιριών, και γ) οι επαγγελματίες που είναι υπάλληλοι επιχειρήσεων, δηλαδή λογιστές ή εσωτερικοί ελεγκτές.

Ο Κώδικας προσδιορίζει τις θεμελιώδεις δεοντολογικές αρχές για τους επαγγελματίες ελεγκτές, μέλη του IFAC. Οι ελεγκτές επιβάλλεται να διαθέτουν:⁴⁸⁴⁹

Ακεραιότητα

Ένας επαγγελματίας ελεγκτής απαιτείται να είναι ευθύς, έντιμος και ειλικρινής στην παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών.

Αντικειμενικότητα

Ένας επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να είναι δίκαιος και αμερόληπτος, να μην επιτρέπει σε προκαταλήψεις, σύγκρουση συμφερόντων ή επιρροή τρίτων να επιδρούν στην επαγγελματική του δράση.

Εμπιστευτικότητα

Ένας επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να σέβεται τις εμπιστευτικές πληροφορίες που αποκτώνται κατά την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών και δεν πρέπει να χρησιμοποιεί ή να αποκαλύπτει τέτοιου είδους πληροφορίες, εάν δεν υπάρχει νόμιμο ή επαγγελματικό δικαίωμα ή καθήκον να τις αποκαλύψει.

⁴⁸ www.soel.gr

⁴⁹ <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>

Επαγγελματική συμπεριφορά

Ένας επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να δρα με συνέπεια, εφαρμόζοντας τους ισχύοντες νόμους, κανονισμούς και ρυθμίσεις, αλλά και να απέχει από οποιαδήποτε συμπεριφορά που μπορεί να προκαλέσει δυσφήμιση του επαγγέλματος.

Επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια

Ένας επαγγελματίας ελεγκτής οφείλει να βελτιώνει συνεχώς τις γνώσεις και τις ικανότητές του στα γνωστικά αντικείμενα της δουλειάς του, τη νομοθεσία και τις σύγχρονες τεχνικές, ώστε να παρέχει ανταγωνιστικές υπηρεσίες, αλλά και να εξασφαλίζει ότι η ελεγχόμενη οντότητα ή ο εργοδότης λαμβάνει τα πλεονεκτήματα του σωστού επαγγελματισμού. Οφείλει επίσης να εφαρμόζει με επιμέλεια τα ισχύοντα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα και να παρέχει τις ελεγκτικές του υπηρεσίες με τη δέουσα προσοχή και φροντίδα.

Τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια

Ένας επαγγελματίας ελεγκτής υποχρεούται να εκτελεί τα καθήκοντά του σύμφωνα με τα ανάλογα τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια. Ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να εκτελεί με φροντίδα και δεξιοότητα τις οδηγίες της ελεγχόμενης οντότητας μέχρι το σημείο βέβαια που αυτές είναι συμβατές με τις απαιτήσεις για ακεραιότητα και ανεξαρτησία. Επιπλέον, πρέπει να συμμορφώνεται με τα τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια του Σώματος που υπηρετεί.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ Σ.Ο.Ε.Λ

Ο παρών Κανονισμός έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές υπηρεσιών για την προστασία τόσο του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών του, όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές.

Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, επιβάλλεται για κάθε Ορκωτό Ελεγκτή και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. η τήρηση των παρακάτω γενικών αρχών και κανόνων, παράλληλα με τις ειδικότερες υποχρεώσεις του που απορρέουν από άλλες διατάξεις νόμων και οδηγιών του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και από τις ειδικές διατάξεις του παρόντα Κανονισμού.

Σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ., οφείλει:⁵⁰

Γενικές Διατάξεις

- Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.
- Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε ανατιθέμενη σ' αυτόν εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.

⁵⁰ www.soel.gr

- Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες.
- Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.
- Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου.
- Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθείσα σ' αυτόν εργασία.
- Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.
- Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του.

Ειδικές Διατάξεις

Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών (Άρθρο 3)

- Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του κατά τρόπο που να διασφαλίζει τη νομιμότητα στην παροχή των υπηρεσιών του αυτών και την εγκυρότητα της εκφραζόμενης απ' αυτόν επαγγελματικής γνώμης. Προς τούτο, είναι υποχρεωμένος, παράλληλα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και τον παρόντα κανονισμό, να τηρεί τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.Λ. και να βασίζεται στην επαγγελματική εργασία που διεξήγαγε ο ίδιος ή άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. με τη δική του επίβλεψη και ευθύνη.
- Ο Ορκωτός Ελεγκτής δικαιούται να χρησιμοποιεί βοηθούς για την παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών του, έχει όμως την ευθύνη για την εργασία που εκτέλεσαν οι βοηθοί του, τους οποίους υποχρεούται να επιβλέπει και να αναθέτει σ' αυτούς μόνο τις εργασίες που είναι σε θέση να εκτελέσουν ικανοποιητικά.
- Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Η απαγόρευση αυτή δεν αποκλείει τη χρησιμοποίηση ειδικού εμπειρογνώμονα σε αντικείμενα ελέγχου ή άλλων εργασιών που εκφεύγουν των συνήθων γνώσεων του Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ελεγκτικά πρότυπα και σχετικές αποφάσεις του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής που δεν βρίσκεται σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματός του, παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του ύστερα από σχετική εντολή ή ανάθεση του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος, αλλά ευθύνεται προσωπικά για την ποιότητα των υπηρεσιών και την ορθότητα του πορίσματός του.

- Ο κανόνας αυτός διέπει και τους Κοινούς Ελέγχους, που διενεργούνται σε μια οικονομική μονάδα από δύο ή περισσότερους Ορκωτούς Ελεγκτές του ιδίου ή διαφορετικού ελεγκτικού φορέα.

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα (Άρθρο 4)

- Κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει πάντοτε να ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου.
- Ο Ορκωτός Ελεγκτής που αδυνατεί να είναι ανεξάρτητος, ώστε να παρέχει μια έντιμη και αμερόληπτη γνώμη, οφείλει να μη αποδεχθεί την εργασία ή να διακόψει την ανατεθείσα σε αυτόν εργασία, αν οι υπάρχουσες ή διαμορφωθείσες συνθήκες κλονίζουν είτε την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την προς αυτόν εμπιστοσύνη των τρίτων, είτε τις σχέσεις του με συναδέλφους μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. Για την μη αποδοχή ή τη διακοπή της εργασίας από τον Ορκωτό Ελεγκτή, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας που διέπει το Σ.Ο.Ε.Λ. και όπου συντρέχει περίπτωση, οι οριζόμενες από την παρ. 4 του πιο κάτω άρθρου 8 διαδικασίες.
- Κάθε ελεγκτικός φορέας και κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει να τηρεί τους ακόλουθους κανόνες, ώστε να εξασφαλίζει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του:
 - Να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει οριστεί. Δεν είναι ασυμβίβαστη η παροχή υποδείξεων, που ανακύπτουν ως απόρροια των παρεχόμενων από Ορκωτό Ελεγκτή επαγγελματικών υπηρεσιών και σχετίζονται άμεσα με το ανατεθέν σ' αυτόν έργο. Η παροχή πρόσθετων υπηρεσιών σε ασυνήθιστη έκταση μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

- Να μην αποφασίζει ο ίδιος σε θέματα αρμοδιότητας του ελεγχομένου. Επίσης, πρέπει να αποφεύγει να εκφράζει την κρίση του στις επιχειρηματικές επιλογές ή αποφάσεις του ελεγχομένου.
 - Να τηρεί αμερόληπτη στάση σε αντικρουόμενες απόψεις των ελεγχομένων ή άλλων ενδιαφερομένων, εκφράζοντας χωρίς περιττούς χαρακτηρισμούς τις αντικειμενικές διαπιστώσεις και υποδείξεις που βασίζονται σε επιμελή εργασία του.
 - Να μην έχει οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό συμφέρον καθ' οιονδήποτε τρόπο από την πορεία των εργασιών του ελεγχομένου ή από το πόρισμα του ελέγχου του.
 - Να μη αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχομένου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση των καθηκόντων του.
 - Να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στον ελεγχόμενο υπηρετούν καθ' οιονδήποτε τρόπο συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα.
 - Να μην δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρονήσεως και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο αυτού.
 - Να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή προμήθεια από τον ελεγχόμενο, πέραν της νομίμου, για οποιοδήποτε λόγο, έστω και για πρόσθετες συγκεκριμένες επαγγελματικές υπηρεσίες, αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας του.
 - Να τηρεί αυστηρά τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις και αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου για τα ασυμβίβαστα και τις απαγορεύσεις ως προς το επάγγελμα, καθώς και για τις διαδικασίες αποδοχής και γνωστοποίησης κάθε ανατιθέμενης σ' αυτόν εργασίας.
- Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή σε ελεγκτικό φορέα η με οποιοδήποτε τρόπο διαπραγμάτευση ή εκ των υστέρων μείωση της νόμιμης αμοιβής ελέγχου.
Παρέκκλιση από την απαγόρευση αυτή επιτρέπεται μόνο αν συντρέχει ειδικά αιτιολογημένος λόγος και έχει ληφθεί σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου.

- Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή η ανάληψη του υποχρεωτικού από νόμο ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα του έχει διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία, πριν από το διορισμό του ως τακτικού ελεγκτή της οικονομικής αυτής μονάδας:
 - ο είτε μέλος της διοίκησης,
 - ο είτε διευθυντικό στέλεχος,
 - ο είτε οικονομικός, λογιστικός ή φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής, με σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ως ελεύθερος επαγγελματίας με κύριο αντικείμενο την παροχή των πιο πάνω υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Εχεμύθεια (Άρθρο 5)

- Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και να μην αποκαλύπτει γεγονότα ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν υπέχει τέτοια υποχρέωση από το νόμο, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις Οδηγίες που έχουν εκδοθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, περιλαμβανομένου και του παρόντος Κανονισμού.
- Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να κάνει χρήση καθ' οιονδήποτε τρόπο, για δικό του όφελος ή όφελος τρίτων, των γεγονότων και των πληροφοριών που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν η αποκάλυψη των γεγονότων και των πληροφοριών είναι αναγκαία για την υπεράσπισή του ενώπιον δικαστικής αρχής ή την υποστήριξη των θέσεών του ενώπιον του Εποπτικού ή του Πειθαρχικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και μετά τη λήξη της παροχής των επαγγελματικών υπηρεσιών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

- Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να υπενθυμίζει στους βοηθούς του την υποχρέωση τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου και να εξασφαλίζει κατά το δυνατόν ότι οι βοηθοί του θα τηρήσουν αυτό.
- Οι διατάξεις αυτού του άρθρου δεσμεύουν και τις διοικητικές και τους τεχνικούς συμβούλους του κάθε ελεγκτικού φορέα, καθώς και τα όργανα ποιοτικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ.

Ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου (Άρθρο 6)

- Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενη απ' αυτόν εργασία ελέγχου να ακολουθεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο, επί πέντε τουλάχιστον έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του Πιστοποιητικού ή Έκθεσης Ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία και οφείλει να παραδίδει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση για ποιοτικό έλεγχο στο προς τούτο εντεταλμένο από το Εποπτικό Συμβούλιο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. Η παράδοση αυτή γίνεται σε τόπο και σε χρόνο που ορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο.
- Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο ή φακέλους φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι:
 - Κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα παραδεγμένα από το Σ.Ο.Ε.Λ. πρότυπα Ελέγχου και Εκθέσεων, καθώς και οι εκδοθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. τεχνικές οδηγίες και ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις της νομοθεσίας και του Καταστατικού, που διέπουν την ελεγχθείσα οικονομική μονάδα.
 - Τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή Έκθεση του ελέγχου του.
- Τυχόν άρνηση ή υπαίτια καθυστέρηση παράδοσης των ζητούμενων φακέλων στο εντεταλμένο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. καταγγελλόμενη σε σχετική αναφορά του τελευταίου προς το Εποπτικό Συμβούλιο και αποδεικνυόμενη με

αντίγραφο ειδοποιητηρίου εγγράφου απευθυνόμενου προς τον αρμόδιο Ορκωτό Ελεγκτή, απευθείας ή μέσω του ελεγκτικού φορέα του, παραπέμπεται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο ως σκόπιμη παράβαση κανονιστικής διάταξης.

- Τυχόν κενά ή άλλες ουσιώδεις ελλείψεις του εξεταζομένου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας καταγραφόμενα στο σχετικό πόρισμα του εντεταλμένου οργάνου ποιοτικού ελέγχου, που έχουν ως συνέπεια την αδυναμία εξαγωγής συμπεράσματος σε σχέση με τα οριζόμενα στην πιο πάνω παράγραφο 2, παραπέμπονται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η παραπομπή αυτή γίνεται μετά από γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του υπευθύνου Ορκωτού Ελεγκτή και αν συντρέχει περίπτωση, για παράβαση νόμου.
- Στο πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου, τα εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορούν να εξετάσουν και να επαληθεύσουν οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που, κατά την κρίση τους, επιδρά στην ποιότητα και τη νομιμότητα των προσφερομένων από τον Ορκωτό Ελεγκτή και τους βοηθούς του υπηρεσιών, μη αποκλειόμενης και της επιτόπου επίσκεψης των εντεταλμένων οργάνων στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθηκαν από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

Διαφήμιση-Αθέμιτος ανταγωνισμός (Άρθρο 7)

- Ο Ορκωτός Ελεγκτής ή ο ελεγκτικός φορέας δεν πρέπει να διαφημίζει ή να προβάλλει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του, καθώς και το όνομά του ή την επωνυμία του, κατά τρόπο που υποβαθμίζει το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως αυτό έχει θεσμοθετηθεί και ασκείται στην Ελλάδα, ή θέτει σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων Ορκωτών Ελεγκτών ή ελεγκτικών φορέων.
- Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή ελεγκτικό φορέα η υποβολή προσφοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών χωρίς έγγραφη πρόσκληση του ενδιαφερόμενου που έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. και χωρίς την τήρηση

των λοιπών προϋποθέσεων και διαδικασιών που ορίζονται από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου. Η υποβολή τέτοιας προσφοράς καθώς και η με οποιοδήποτε τρόπο μείωση ή δέσμευση μείωσης της νόμιμης αμοιβής ελέγχου, χωρίς σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου, αποτελεί πράξη ιδιαίτερα αναξιοπρεπή και αθέμιτη.

- Κάθε διευθύνων σύμβουλος, διευθύνων εταίρος ή διαχειριστής ενός ελεγκτικού φορέα, υποχρεούται να παραδίδει χωρίς καθυστέρηση στο εντεταλμένο όργανο δεοντολογικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ. τα βιβλία και στοιχεία του φορέα και να παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες, αναφορικά με τον προσδιορισμό, την τιμολόγηση και την είσπραξη της αμοιβής συγκεκριμένης εργασίας, καθώς και με την τήρηση των προβλεπομένων από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου προϋποθέσεων και διαδικασιών ανάληψης, εκτέλεσης και γνωστοποίησης προς το Σ.Ο.Ε.Λ. της κάθε προσφερόμενης σε ελεγχόμενους ή τρίτους υπηρεσίας.

Σχέσεις με συναδέλφους και ελεγκτικούς φορείς (Άρθρο 8)

- Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να συμπεριφέρεται με ευγένεια, ειλικρίνεια και εκτίμηση έναντι όλων των άλλων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ., είτε αυτά είναι παρόντα είτε είναι απόντα και να προασπίζει τα νόμιμα δικαιώματά τους που απορρέουν από την άσκηση των καθηκόντων τους.
- Ο Ορκωτός Ελεγκτής στον οποίο ανατίθεται ένας κατά νόμο υποχρεωτικός έλεγχος, τον οποίο προηγουμένως ασκούσε άλλος Ορκωτός Ελεγκτής, οφείλει να ερωτήσει εγγράφως τον προηγούμενο ελεγκτή και μάλιστα πριν από την ανάληψη του ελέγχου, σε ποιους λόγους οφείλεται κατά την γνώμη του η απομάκρυνσή του από το συγκεκριμένο έλεγχο. Το έγγραφο αυτό ερώτημα κοινοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο.
- Αν ο απερχόμενος Ορκωτός Ελεγκτής έχει λόγους να πιστεύει ότι η απομάκρυνσή του από μια κατά νόμο ελεγχόμενη μονάδα οφείλεται σε

διαφωνία της ως προς παρατήρηση ή άλλη αιτία σχετιζόμενη με τον έλεγχο ή με τη διατύπωση του σχετικού Πιστοποιητικού ή Έκθεσης του ελέγχου του, οφείλει μέσα σε πέντε ημέρες αφότου έλαβε γνώση της απομάκρυνσής του να αναφέρει εγγράφως τους λόγους αυτούς στον διορισμένο νέο ελεγκτή, με κοινοποίηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο.

- Μέσα σε προθεσμία που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 36 του Ν. 2190/1920, κάθε ελεγκτικός φορέας υποχρεούται να επιφυλαχθεί για την αποδοχή της εντολής ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας και να μην προβεί σε διορισμό του τακτικού ελεγκτής της, αν έχει περιέλθει αποδεδειγμένα σε γνώση του ότι η προς έλεγχο οικονομική μονάδα δεν έχει εξοφλήσει πλήρως τη νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων. Η επιφύλαξη αυτή γνωστοποιείται εγγράφως στην διοίκηση της οικονομικής μονάδας, με κοινοποίηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο και μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από την πλήρη εξόφληση της πιο πάνω αμοιβής ή με ειδική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου.
- Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής, πριν από την έναρξη οποιασδήποτε ανατεθείσας σ' αυτόν ελεγκτικής εργασίας, οφείλει να διαπιστώσει αν η προς έλεγχο οικονομική μονάδα έχει εξοφλήσει πλήρως τη νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενων χρήσεων. Σε περίπτωση που ο Ορκωτός Ελεγκτής διαπιστώνει, είτε από την εξέταση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης μονάδας είτε από απευθείας προς αυτόν έγγραφη ειδοποίηση ενός ελεγκτικού φορέα, που κοινοποιείται και στο Σ.Ο.Ε.Λ., ότι η νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων της οικονομικής αυτής μονάδας δεν έχει εξοφληθεί πλήρως, υποχρεούται να ζητήσει εγγράφως από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση διακοπής του ελέγχου του, λόγω αποδεδειγμένης άρνησης ή αδυναμίας του ελεγχόμενου να συμμορφωθεί με τις ισχύουσες διατάξεις που επιβάλλουν τον έλεγχό της. Το αίτημα αυτό κοινοποιείται και στην διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας και περιλαμβάνει απαραίτητως την κατά τα άνω διαπιστωθείσα οφειλή της προς ένα ή περισσότερους ελεγκτικούς φορείς. Αν το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει τη διακοπή του ελέγχου, ο Ορκωτός

Ελεγκτής υποχρεούται να ζητήσει από τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας τη σύγκληση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταιρών της, προς την οποία γνωστοποιεί τη διακοπή του ελέγχου του, μαζί με τους λόγους που επέβαλαν τη διακοπή αυτή.

Προστασία του κύρους του ΣΟΕΛ (Άρθρο 9)

- Δεν επιτρέπεται η δια δηλώσεων προφορικών ή εγγράφων, υποβάθμιση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των Ορκωτών Ελεγκτών ή των ελεγκτικών φορέων που είναι εγγεγραμμένοι στα οικεία Μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και ο σχολιασμός της ποιότητας των προσφερόμενων από Ορκωτούς Ελεγκτές ή ελεγκτικούς φορείς υπηρεσιών. Δεν εμπίπτει στον ανωτέρω περιορισμό η εμπιστευτική αναφορά προς το Εποπτικό Συμβούλιο ή στα απ' αυτό εντεταλμένα όργανα ποιοτικού ελέγχου.
- Ως υποβάθμιση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. θεωρείται ιδίως από μέρος Ορκωτού Ελεγκτή ή ελεγκτικού φορέα:
 - Τήρηση ή ο ισχυρισμός τήρησης ελεγκτικών ή λογιστικών αρχών και προτύπων διαφορετικών από τα παραδεχόμενα από την εθνική νομοθεσία και από το Σ.Ο.Ε.Λ.
 - Επανειλημμένες παρεκκλίσεις από αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου.
 - Ανάρμοστη συμπεριφορά κατά οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ., εκδηλούμενη με τη χρησιμοποίηση εκφράσεων ή ειρωνικών σχολίων, σε βάρος αποφάσεων και ενεργειών που εμπίπτουν στις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα των οργάνων αυτών.
 - Απρεπής συμπεριφορά κατά οργάνου του ελεγχόμενου, κατά συναδέλφου μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. ή κατά της διοίκησης ελεγκτικού φορέα.

5.6.ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

Με τον όρο ανεξαρτησία του ελεγκτή εννοούμε την ικανότητά του να δρα με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.

Η ανεξαρτησία αποτελεί θεμέλιο λίθο του ελεγκτικού επαγγέλματος. Χωρίς ανεξαρτησία, η γνώμη των ελεγκτών είναι αμφιλεγόμενη. Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η ανεξαρτησία έχει δύο όψεις, την πραγματική (ορατή) και αυτή που δε φαίνεται (αόρατη). Ο βαθμός της ανεξαρτησίας που επιδεικνύει κάθε ελεγκτής είναι σε σημαντικό βαθμό εξαρτημένος από την ίδια την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα που επιδεικνύει.

Η ανεξαρτησία του ελεγκτή απαιτεί τόσο ανεξαρτησία σκέψης (έκφραση γνώμης χωρίς επιρροές), όσο και ανεξαρτησία στην εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών (αποφυγή γεγονότων και καταστάσεων που απειλούν την ανεξαρτησία του). Έτσι, οι ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους οφείλουν να είναι, αλλά και να φαίνονται, αδέσμευτοι από οποιοδήποτε επιχειρηματικό συμφέρον που θα μείωνε την αντικειμενικότητά τους.

Καταστάσεις οι οποίες μπορούν να απειλήσουν την ανεξαρτησία των ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι:⁵¹

- Το προσωπικό και οικονομικό συμφέρον από μία ελεγχόμενη οντότητα, δηλαδή ο ελεγκτής να έχει συμφέρον από την εφαρμογή ορισμένων βασικών αρχών,
- Η αυτό-εξέταση, που σημαίνει ότι θεωρούνται δεδομένα και δεν εξετάζονται για τον έλεγχο, εργασίες οι οποίες ο ίδιος ο ελεγκτής έχει προηγουμένα εκτελέσει,
- Η συνηγορία, ιδιότητα που είναι ασυμβίβαστη με την αντικειμενικότητα που πρέπει να επιδεικνύουν οι ελεγκτές. Αφορά περιπτώσεις όπου οι ελεγκτικές εταιρίες έχουν μόνιμη συνεργασία με διοικητικά στελέχη ελεγχόμενων

⁵¹ www.soel.gr

εταιριών, συνεπώς υπάρχει από άποψη ουσίας ο κίνδυνος της συνηγορίας ο οποίος θα πρέπει να εξετάζεται.

- Η οικειότητα ή η εμπιστοσύνη που προκύπτει από μία μακρά συνεργασία του ελεγκτή με τη διοίκηση της επιχείρησης που καλείται να ελέγξει,
- Ο εκφοβισμός, δηλαδή το ενδεχόμενο ο ελεγκτής να δεχθεί απειλές, προκειμένου να μην εκφέρει ελεύθερα τη γνώμη του.

Η επαγγελματική ανεξαρτησία μπορεί να υπονομευθεί στις ακόλουθες επίσης περιπτώσεις:⁵²

- Όταν υπάρχει ανησυχία μήπως χαθούν πελάτες (ελεγχόμενες εταιρίες) σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρίας,
- Όταν υπάρχει ταύτιση μεταξύ των στόχων των ελεγκτών με τους στόχους και τα συμφέροντα της διοίκησης,
- Όταν υφίσταται έλεγχος του ελεγκτικού διορισμού και του προσδιορισμού της ελεγκτικής αμοιβής από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας,
- Όταν οι ελεγκτές παρέχουν και διοικητικές και ελεγκτικές υπηρεσίες,
- Όταν υπάρχουν επαγγελματικά ασυμβίβαστα. Κανένας συντάξιμος ή μέλος του προσωπικού της ελεγκτικής εταιρίας δεν πρέπει να κατέχει αξίωμα στην υπό έλεγχο εταιρία ή να συμμετέχει στη διοίκηση αυτής που να ασκεί σημαντική επιρροή πάνω στην ελεγχόμενη εταιρία ούτε να ήταν παλιά υπάλληλος στην υπό έλεγχο εταιρία,
- Όταν παρέχονται δώρα ή φιλοξενία σημαντικής αξίας,
- Όταν υφίσταται διαφήμιση των ελεγκτικών υπηρεσιών,
- Όταν υπάρχουν οικονομικές σχέσεις μεταξύ του ελεγκτή και της ελεγχόμενης οντότητας.

Ο Κώδικας, ως προς την επαγγελματική αμοιβή, ασχολείται με τρία ζητήματα:

- την προσφορά αμοιβής μικρότερης από αυτή που είναι «συνηθισμένη», σύμφωνα με τα δεδομένα της αγοράς και στη συγκεκριμένη περίπτωση μικρότερη από αυτή που η ελεγχόμενη εταιρία πλήρωνε στους προηγούμενους ελεγκτές,

⁵² Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 135-138.

- αμοιβές για εργασίες που σχετίζονται με το αποτέλεσμα, και
- αμοιβές που σχετίζονται με προμήθειες, κ.ά.

Η αμοιβή που θα λάβει ο ελεγκτής πρέπει να είναι γνωστή εκ των προτέρων.

5.7.ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΈΡΓΟ ΚΑΙ ΑΠΑΤΗ

Ο πρωταρχικός σκοπός του ελέγχου, είναι να προσδιορίσει κατά πόσο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν μια «αληθινή» εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Παρόλα αυτά, αρκετοί χρήστες πιστεύουν ότι ο πρωταρχικός σκοπός του ανεξάρτητου ελέγχου είναι η ανίχνευση πιθανής λογιστικής απάτης. Η πεποίθηση αυτή εκτείνεται ακόμα και σε απάτη που δεν αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ), αν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει μια απάτη (ή πιθανότητα απάτης) πρέπει να κοινοποιεί τα θέματα αυτά άμεσα στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης, έτσι ώστε να γίνουν οι απαιτούμενες ενέργειες από εκείνους που έχουν την πρωταρχική ευθύνη πρόληψης και εντοπισμού της απάτης.

Αν στην απάτη εμπλέκεται η διοίκηση ή εργαζόμενοι με σημαντικούς ρόλους στις εσωτερικές δικλίδες, τότε ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί άμεσα τα θέματα αυτά σε ανώτερο επίπεδο εξουσίας και να συζητήσει μαζί τους τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που είναι απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Επίσης, εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ή υποπτεύεται απάτη, πρέπει να προσδιορίσει εάν υπάρχει ευθύνη για αναφορά του συμβάντος. Παρ' ότι ο ελεγκτής έχει επαγγελματικό καθήκον εχεμύθειας για τις πληροφορίες του πελάτη, οι νομικές ευθύνες του ελεγκτή μπορούν να υπερिशύσουν του καθήκοντος για εχεμύθεια σε ορισμένες περιστάσεις.

Ένα από τα καθήκοντα του ελεγκτή είναι να κοινοποιεί στους υπεύθυνους της διοίκησης ελλείψεις που έχει εντοπίσει στις εσωτερικές δικλίδες κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που, κατά την επαγγελματική του κρίση, είναι αρκετά σημαντικές και αξίζουν αντίστοιχης προσοχής.

Οι ελεγκτές, κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, έχουν ευθύνη να διαπιστώσουν:⁵³

- παραποίηση ή αλλαγή των αρχείων ή άλλων εγγράφων ή σκόπιμη καταχώρηση εικονικών στοιχείων ή παράλειψη συναλλαγών και εσφαλμένη εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών,
- λαθεμένες δηλώσεις που απορρέουν από ψευδή αποτύπωση περιουσιακών στοιχείων, όπως παραπλανητικά έγγραφα ή αρχεία για τη συγκάλυψη της πραγματικής εικόνας των περιουσιακών στοιχείων.

Ανεξάρτητα από την πρόθεση, ενδέχεται ένα λάθος να έχει το ίδιο αποτέλεσμα με την απάτη. Σε αυτήν την περίπτωση, οι ελεγκτές θα χρειαστεί να ερευνήσουν τις συνθήκες προκειμένου να διαπιστώσουν εάν υπάρχει απάτη.

Η πρόληψη και ανίχνευση οποιασδήποτε απάτης και λάθους είναι πρωταρχική ευθύνη της διοίκησης. Αυτός που διαπράττει απάτη αναπτύσσει και μια στρατηγική απόκρυψης της. Επαγγελματικό καθήκον των ελεγκτών είναι να σχεδιάσουν και να διεξάγουν έναν έλεγχο με τέτοιο τρόπο, ώστε να υπάρχει μια λογική προσδοκία ανίχνευσης ουσιαστικών λαθεμένων στοιχείων που προκύπτουν από την απάτη.

Αυτό σημαίνει ότι στον σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελεγκτικού προγράμματος, οι ελεγκτές πρέπει να γνωρίζουν την πιθανότητα απάτης. Το κατά πόσο θα ανιχνευτεί, θα εξαρτηθεί από τη συμμόρφωση των ελεγκτών με τα ελεγκτικά τεκμήρια και την επάρκεια των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργούνται στις εκάστοτε περιπτώσεις.

Όταν υπάρχει υψηλός ελεγκτικός κίνδυνος λόγω απάτης, οι ελεγκτές πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη προσοχή σε ζητήματα όπως:⁵⁴

⁵³ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και διοίκηση».

⁵⁴ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».

- αναγνώριση και καταχώρηση εσόδων αλλά και εξόδων,
- ποσότητες αποθεμάτων με φυσική απογραφή, έλεγχο καταμέτρησης,
- ασυνήθιστες συναλλαγές που δε φαίνονται να έχουν επιχειρηματική λογική.

Οι έρευνες απάτης αποκαλύπτουν ότι οι βασικές αιτίες της οφείλονται στους μη κατάλληλους εσωτερικούς ελέγχους, στη συνεργία ανάμεσα σε υπαλλήλους και τρίτα μέρη, καθώς και στη διοικητική υπέρβαση ελέγχων.

Οι πιο συνηθισμένες απάτες από τη διοίκηση περιλαμβάνουν την αγορά περιουσιακών στοιχείων για προσωπική χρήση, τη σύγκρουση συμφερόντων, τη χρέωση του λογαριασμού εταιρικών εξόδων, ψευδείς οικονομικές δηλώσεις, απάτη πιστωτικών καρτών. Διαφοροποίηση πωλήσεων και πληροφοριών.

Ουσιαστικά ένας έλεγχος μπορεί να καταλήξει στην ανίχνευση παράνομων πράξεων, αλλά δεν γίνεται να συμβαίνει πάντα αυτό, διότι α) ο καθορισμός του κατά πόσο μια πράξη είναι παράνομη, εμπλέκει νομικά ζητήματα που μπορεί να είναι πέραν της ικανότητας και αρμοδιότητας του ελεγκτή και β) οι παράνομες πράξεις μπορεί να αφορούν τομείς των λειτουργιών της επιχείρησης που γενικά δεν έχουν σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις.

Για ελεγκτικούς σκοπούς, υπάρχουν δύο βασικές κατηγορίες παράνομης πράξης. Εκείνες που αφορούν τη μορφή, το περιεχόμενο και την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων καθώς και εκείνες που έχουν θεμελιώδη επιρροή στις λειτουργίες της επιχείρησης, η παραβίαση των οποίων θα έθετε σε κίνδυνο τη βιωσιμότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Σύμφωνα με τον Vanasco (1998), η πρώτη και πιο σημαντική μορφή απάτης είναι αυτή που αναφέρεται ως *white-collar crime*, όρος που χρησιμοποίησε πρώτος ο Edwin Sutherland το 1939, και σχετίζεται με την απάτη που πραγματοποιείται από τα διοικητικά στελέχη.

Επιπλέον, το FBI (1976) ορίζει το είδος αυτό της απάτης ως «εκείνες τις πράξεις που χαρακτηρίζονται από εξαπάτηση, απόκρυψη και παραβίαση της εμπιστοσύνης, αλλά δεν βασίζονται στην απειλή βίας. Τέτοια εγκλήματα σκοπεύουν στην απολαβή χρημάτων, περιουσιακών στοιχείων ή υπηρεσιών για την εξασφάλιση προσωπικού ή επιχειρησιακού πλεονεκτήματος».

Επόμενη κατηγορία είναι η *υπαλληλική απάτη*, η οποία θεωρείται από πολλούς ότι είναι η συνηθέστερη. Σύμφωνα με τους Bliss et al. (1997), σχεδόν 75% των υπαλλήλων κλέβουν τουλάχιστον μια φορά, και οι μισοί από αυτούς περισσότερες, υποστηρίζεται έτσι ότι η απάτη των υπαλλήλων είναι μακράν δαπανηρότερη και πιο καταστρεπτική από τα εγκλήματα που διαπράττονται από κλέφτες, βανδάλους και οπλισμένους ληστές. Αναφέρεται επίσης, ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τη βασική ευθύνη εντοπισμού τέτοιων εγκλημάτων με τους ελέγχους που πραγματοποιούν, παρόλα αυτά όμως δεν μπορούν να δώσουν την απόλυτη διαβεβαίωση ότι δεν θα υπάρξουν παρατυπίες.

Η *κατάχρηση* από την άλλη, είναι ο σκόπιμος σφετερισμός της ιδιοκτησίας, που ο ιδιοκτήτης εμπιστεύεται στη διάθεση κάποιου άλλου. Οι καταχραστές χρησιμοποιούν την ξένη ιδιοκτησία για ίδιο όφελος και συνήθως είναι πρόσωπα με σημαντική υπεύθυνη θέση σε μια οικονομική οντότητα. Και σε αυτήν την περίπτωση ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών είναι ιδιαίτερα σημαντικός και υποστηρίζεται ότι σχεδόν σε κάθε περίπτωση κατάχρησης, μια λεπτομερής ανάλυση των αρχείων της επιχείρησης δείχνει ότι το βασικό σύστημα λογιστικής και οι εσωτερικοί λογιστικοί έλεγχοι είναι το κλειδί για απάτες παρελθοντικές, παρούσες ή μελλοντικές. Άλλα είδη κατάχρησης αποτελούν όλες οι προσπάθειες «χρησιμοποίησης» των περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα χρηματικών διαθεσίμων της επιχείρησης από κάποιον υπάλληλο με πρόσβαση σε αυτά.

Ακόμη, άλλοι τρόποι είναι η κατάχρηση μετρητών, ευαίσθητοι λογαριασμοί είναι οι εισπρακτέοι λογαριασμοί και οι πωλήσεις, οι λογαριασμοί των συγγενών μερών και οι μη καταχωρημένες υποχρεώσεις, οι πληρωμές και εισπράξεις τοις μετρητοίς. Είναι εύκολο να κακοδιαχειριστούν από τον αρμόδιο υπάλληλο το μικρό ταμείο, τα αποθέματα, οι πληρωτέοι λογαριασμοί και οι αγορές. Άλλοι τομείς στους οποίους μπορεί να παρατηρηθεί απάτη, είναι η μισθοδοσία και οι λογαριασμοί συντάξεων.

Υπάρχει και η περίπτωση του *whistleblowing* που αφορά στους υπαλλήλους εκείνους που αναφέρουν παράνομες και ανήθικες πρακτικές στον εργασιακό χώρο και οφείλουν να προστατευθούν από τους εργοδότες τους. Αναφέρεται ακόμη, ότι για τον Vinten (1994), η κοινωνία χρωστά ευγνωμοσύνη για τους whistleblowers της.

Προκύπτει λοιπόν ότι οι ελεγκτές πρέπει να σχεδιάζουν τον έλεγχο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να έχουν μια λογική προσδοκία ανίχνευσης παράνομων πράξεων. Στο

σχεδιασμό του ελέγχου, θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τον κίνδυνο και για άλλες παράνομες πράξεις που θα μπορούσαν να έχουν θεμελιώδη επιρροή στις λειτουργίες της ελεγχόμενης επιχείρησης και παράλληλα να εκτιμήσουν το ρίσκο των λαθεμένων δηλώσεων που μπορεί να προκύψουν από αυτές.

5.8.ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Όταν υπάρχει υποψία ότι εμπλέκονται ανώτερα στελέχη της διοίκησης σε δόλιες ή λοιπές παράνομες πράξεις τα ευρήματα πρέπει να αναφέρονται σε ένα υψηλότερο επίπεδο εξουσίας προκειμένου να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα, πχ. την ελεγκτική επιτροπή ή το συμβούλιο διευθυντών. Αν αυτοί δεν ενεργήσουν κατάλληλα, οι ελεγκτές πρέπει να ζητήσουν νομικές συμβουλές.

Όταν η παρατυπία δείχνει σημαντική, είναι αναγκαία περαιτέρω έρευνα για να επιβεβαιωθούν ή να εξαλειφθούν οι υποψίες και να αποφασιστεί η ουσιαστικότητα αυτής. Στην εκτίμηση της ουσιαστικότητας της παρατυπίας, ιδιαίτερα μιας παράνομης πράξης, οι ελεγκτές πρέπει να υπολογίσουν τα σχετικά πρόστιμα, τις τιμωρίες, τις ζημιές και τα πιθανά ενδεχόμενα απώλειας, όπως η απαλλοτρίωση περιουσίας και η εξαναγκασμένη διακοπή των λειτουργιών.

Όταν η παρουσία μιας ουσιαστικής παρατυπίας επιβεβαιώνεται, οι ελεγκτές θα πρέπει να σκεφτούν ζητήματα, όπως:⁵⁵

- επιρροή στις οικονομικές καταστάσεις,
- εκτίμηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
- προτεινόμενες πράξεις διοίκησης για την πρόληψη επανεμφάνισης,
- επιπτώσεις παρατυπίας στο δημόσιο συμφέρον.

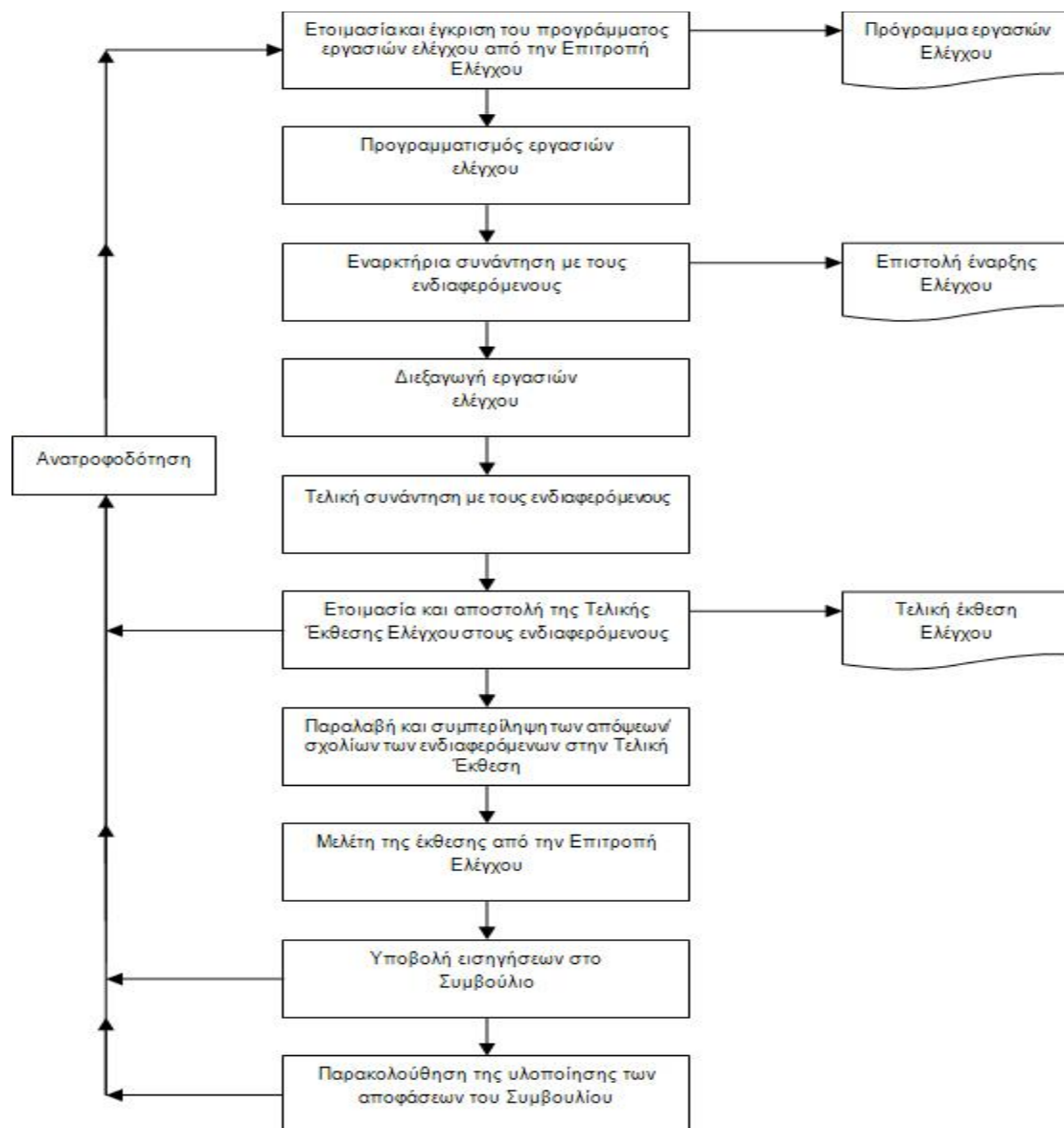
⁵⁵ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ. 63-64.

Η καθιέρωση της ελεγκτικής επιτροπής βοηθά την επικοινωνία ανάμεσα στους ελεγκτές και την ελεγχόμενη επιχείρηση, όταν υπάρχουν υποψίες για απάτη εκ μέρους της διοίκησης.

Η απάτη από στελέχη της ανώτερης διοίκησης συχνά εμπλέκει άτομα με επιρροή, καθώς και πολλές επιμέρους απάτες που δεν έχουν ανιχνευτεί (ακόμα και από έμπειρους ελεγκτές για χρόνια) και δεν έχουν διακοπεί επειδή οι ελεγκτές ήταν αντικείμενα πειθούς και χειραγωγίας.

Στην αναφορά της απάτης οι ελεγκτές συχνά βρίσκονται σε μειονεκτική θέση, επειδή δεν έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν τη νομοθεσία, αφού έχουν μόνο υποψίες και όχι αποδείξεις της εμφάνισής της. Αν οι υποψίες τους αποδειχτούν αβάσιμες, η πρόωγη αποκάλυψη θα μπορούσε να καταλήξει σε πράξη δυσφήμισης. Επιπλέον, έχουν καθήκον εμπιστευτικότητας προς την ελεγχόμενη εταιρία-ελεγχόμενη οντότητα. Όταν θεωρείται ότι εμπλέκεται η διοίκηση σε μια απάτη, οι ελεγκτές δεν έχουν δικαίωμα να ενημερώσουν τις αρμόδιες αρχές, εκτός και εάν διακυβεύεται το δημόσιο συμφέρον.

Διάγραμμα ροής διαδικασιών ελέγχου.⁵⁶



⁵⁶ www.google.gr/elegxos_diadikasia

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΧΕΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Αρκετές μελέτες έχουν διεξαχθεί όλα αυτά τα χρόνια με αντικείμενο τη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, τα αποτελέσματα των οποίων συνοψίζονται παρακάτω.

Οι εταιρίες μπορούν να ενισχύσουν την αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης μέσω της ενίσχυσης του εσωτερικού ελέγχου και της σχέσης μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συνεργάζεται με τον εξωτερικό ελεγκτή. Από αυτή τη συνεργασία προκύπτει μια σειρά από πλεονεκτήματα και για τις δύο κατηγορίες επαγγελματιών που συμβάλουν στη βελτίωση της ειδικής μεθοδολογίας για τα δύο είδη ελέγχου.⁵⁷

Οι δύο αυτές διαδικασίες αποτελούν δύο εντελώς διαφορετικές διαδικασίες, οι οποίες όμως παρουσιάζουν μια στενή σχέση μεταξύ τους και είναι συμπληρωματικές μεταξύ τους. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι συμπληρωματικός του εξωτερικού ελέγχου, καθώς στις εταιρίες που υπάρχει διαδικασία εσωτερικού ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να προσδιορίσει διαφορετικά την ακρίβεια, την αξιοπιστία και την εύλογη παρουσίαση των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Αντίστοιχα, ο εξωτερικός έλεγχος είναι συμπληρωματικός του εσωτερικού, με την έννοια ότι όταν υπάρχει εξωτερικός ελεγκτής, υπάρχει αποτελεσματικότερος εσωτερικός έλεγχος και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να προσκομίσουν σημαντικά οφέλη από τον εξωτερικό έλεγχο.

Η σχέση αυτή αποτυπώνεται και από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Συγκεκριμένα το ΔΕΠ 610 αναφέρει ότι:⁵⁸

- αν και οι στόχοι των δύο διαδικασιών είναι διαφορετικοί, μερικοί από τους τρόπους με τους οποίους η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και ο

⁵⁷ Constantin, N.V. and Susmanschi, G. (2012), "Internal and External Auditor as a Team-Work", *Revista Economica*, Vol. Supplement, issue 4, pp. 150-155.

⁵⁸ Suciu, G. (2008), "Similarities and Differences Between Internal Auditing, Internal Public Auditing and Other Services", University of Craiova, *Annals of Computational Economics*, Vol. 3, pp. 1436-1443.

εξωτερικός ελεγκτής επιτυγχάνουν τους αντίστοιχους στόχους τους είναι παρόμοιοι,

- ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει επαρκώς τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να σχεδιάσει και να εκτελέσει τις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες,
- ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών και να εκτιμήσει εάν και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να τη χρησιμοποιήσει,
- εάν χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, οφείλει να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

6.1.ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ

Οι σημαντικότερες ομοιότητες μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, που προκύπτουν από τις διεθνείς έρευνες είναι ότι:⁵⁹

- τόσο ο εσωτερικός, όσο και ο εξωτερικός έλεγχος αποτελούν διαδικασίες που διέπονται από ένα σύνολο διεθνών αναγνωρισμένων προτύπων που εκδίδονται από συγκεκριμένο σε κάθε περίπτωση επαγγελματικό οργανισμό και περιλαμβάνουν τα επαγγελματικά πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας,
- ο κίνδυνος αποτελεί σημαντικό στοιχείο για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση τόσο του εσωτερικού, όσο και του εξωτερικού ελέγχου,
- ο ελεγκτής, εσωτερικός ή εξωτερικός, οφείλει να είναι ανεξάρτητος κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου,

⁵⁹ Pop, A., Bota-Avram, C. and Bota-Avram, F. (2008), "The relationship between internal and external audit".

- τόσο ο εσωτερικός, όσο ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρονται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρίας,
- και οι δύο διαδικασίες επιδιώκουν τη συνεργασία μεταξύ τους και
- τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα που προκύπτουν μετά τη διενέργεια του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου διατυπώνονται στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

6.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Παρόλο που υπάρχουν αρκετές ομοιότητες μεταξύ των δύο διαδικασιών, αυτές παρουσιάζουν και πολύ σημαντικές διαφορές, οι οποίες παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα με βάση διάφορα κριτήρια διάκρισης.

Πίνακας διαφορών εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.⁶⁰⁶¹

	Κριτήριο Διάκρισης	Εσωτερικός Έλεγχος	Εξωτερικός Έλεγχος
1	Θέση στην εταιρία	Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι ή στελέχη της ελεγχόμενης εταιρίας και αντικειμενικοί σκοποί τους προσδιορίζονται από τα επαγγελματικά	Οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία και οι αντικειμενικοί σκοποί τους προσδιορίζονται από το νόμο

⁶⁰ Suciu, G. (2008), "Similarities and Differences Between Internal Auditing, Internal Public Auditing and Other Services", University of Craiova, Annals of Computational Economics, Vol. 3, pp. 1436-1443.

⁶¹ Pop, A., Bota-Avram, C. and Bota-Avram, F. (2008), "The relationship between internal and external audit".

		πρότυπα και τη διοίκηση αυτής	
2	Αντικειμενικοί σκοποί	Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στην επίτευξη των αντικειμενικών στόχων και στη βελτίωση των διαδικασιών, στη διαχείριση του κινδύνου, στην εταιρική διακυβέρνηση	Στόχος του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων
3	Χαρακτήρας ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα	Ο εξωτερικός έλεγχος έχει κυρίως κατασταλτικό χαρακτήρα
4	Χρησιμοποιούμενη μεθοδολογία	Καθορισμένη και συγκεκριμένη μεθοδολογία	Ακριβής και τυποποιημένη μεθοδολογία
5	Ανεξαρτησία	Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες δραστηριότητες	Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη εταιρία
6	Προσόντα ελεγκτή	Η νομοθεσία και η διεθνής πρακτική δεν απαιτεί από του εσωτερικούς ελεγκτές ελάχιστες προϋποθέσεις σπουδών	Για να πιστοποιηθεί κάποιος ως εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να πληρούνται μια σειρά από προϋποθέσεις ανάλογες τις χώρας στην οποία δραστηριοποιείται
7	Προσέγγιση ως προς το σύστημα εσωτερικού ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος εκτιμά και αξιολογεί όλες τις πτυχές του	Ο εξωτερικός έλεγχος αξιολογεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου

		συστήματος δικλείδων ασφαλείας της εταιρίας	μόνο ως προς τις πτυχές του, που επιτρέπουν να εξαλείψουν εκείνα τα σφάλματα τα οποία δεν είναι ουσιώδη, καθώς δεν έχουν καμία επίδραση επί των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων
8	Έκταση ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει το σύνολο των συναλλαγών της εταιρίας	Ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται μόνο για τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και την επίδοση της εταιρίας
9	Συχνότητα ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί συνεχή διαδικασία κατά τη διάρκεια του έτους	Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται σε τακτική βάση, στο τέλος συνήθως του οικονομικού έτους
10	Προσέγγιση του κινδύνου	Η αξιολόγηση του κινδύνου κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου συνδυάζεται με διάφορες χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες και παράγοντες κινδύνου, όπως ο κώδικας ηθικής, η ικανότητα, επάρκεια και ακεραιότητα του προσωπικού, το μέγεθος, η ρευστότητα και ο όγκος των συναλλαγών,	Ο εξωτερικός ελεγκτής κατά τον σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας λαμβάνει υπόψη μόνο τις χρηματοοικονομικές πτυχές και τους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως ο τρόπος διοίκησης και οι συνθήκες λήψης αποφάσεων, η κερδοφορία, παράγοντες

οι οικονομικές και που δημιουργούν χρηματοοικονομικές αβεβαιότητες για τη συνθήκες ανταγωνισμού, μελλοντική οι προηγούμενοι έλεγχοι, βιωσιμότητα, οι ο βαθμός συνθήκες του κλάδου μηχανοργάνωσης, η γεωγραφική διασπορά των διαδικασιών, οι εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας

11	Προσέγγιση των σφαλμάτων	Ο εσωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται για το σύνολο των σφαλμάτων που εντοπίζονται σε όλες τις δραστηριότητες της εταιρίας	Ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται μόνο για τα σφάλματα των χρηματοοικονομικών περιοχών της εταιρίας
----	--------------------------	--	---

12	Εκθέσεις ελέγχου	Αποτελούν αναλυτικές εκθέσεις που απευθύνονται στη διοίκηση και την Επιτροπή Ελέγχου	Αποτελούν τυποποιημένες εκθέσεις ελέγχου που απευθύνονται στους μετόχους και τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων
----	------------------	--	---

6.3. Η ΣΧΕΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΑΤΗ

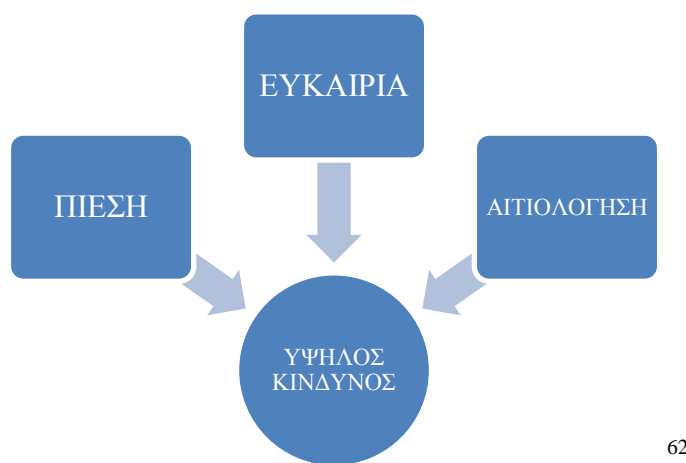
Το αντικείμενο του ελέγχου, είτε αναφερόμαστε σε εσωτερικό, είτε σε εξωτερικό, είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με την απάτη, ενώ πολλές φορές έχει «κατηγορηθεί» είτε για αποτυχία στην ανίχνευσή της, είτε για αποτυχία στην αναφορά μιας ανακαλυφθείσας απάτης. Είναι επομένως λογικό να περιμένει κανείς ότι όσο πιο οργανωμένο είναι ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, και όσο πιο αναλυτικός και προσεκτικός είναι ο εξωτερικός έλεγχος, τόσο λιγότερες θα είναι και επακόλουθα οι περιπτώσεις λογιστικής απάτης. Ακόμα, για να συνδέσουμε τα δύο είδη ελέγχων, μπορούμε να θεωρήσουμε, όπως έχει αποδειχθεί και από διάφορες έρευνες, ότι ο αριθμός και το μέγεθος των λαθών-παραλείψεων-απατών που απαιτούν τη ρύθμιση εξωτερικού ελεγκτή είναι μικρότεροι για τις επιχειρηματικές οντότητες που έχουν τμήμα εσωτερικού λογιστικού ελέγχου αντί εκείνων που δεν έχουν, καθώς και οι εξωτερικοί και οι εσωτερικοί ελεγκτές γνωρίζουν που μπορεί να σημειωθούν τέτοιες περιπτώσεις. Συνεπάγεται επομένως, ότι εταιρίες που έχουν σύστημα εσωτερικού λογιστικού ελέγχου είναι πιθανότερο να εντοπίσουν μια πιθανότητα λογιστικής απάτης σε σχέση με εκείνες που δεν διαθέτουν αντίστοιχο τμήμα.

Την σπουδαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στην απάτη επισημαίνουν οι Hillison, Pacini και Sinason (1999), οι οποίοι θεωρούν ότι οι περισσότεροι επαγγελματίες λογιστές αναγνωρίζουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές στις περισσότερες των περιπτώσεων πιθανώς να μην έχουν τη δυνατότητα να ανιχνεύσουν μια απάτη, καθώς στερούνται της συνεχούς παρουσίας μες στην επιχείρηση που είναι απαραίτητη για την εφαρμογή προγραμμάτων πρόληψης και αποτροπής της, κάτι που δεν ισχύει για τον εσωτερικό έλεγχο, οποίος έχει τη δυνατότητα αυτή. Έτσι, ο εσωτερικός ελεγκτής, όσον αφορά την απάτη, πρέπει να αξιολογήσει το περιβάλλον ελέγχου, να προσδιορίσει τους δείκτες ή τα δείγματα απάτης και τις αδυναμίες που μπορεί να επιτρέψουν στην απάτη να εμφανιστεί, να συστήσει κατάλληλες έρευνες όπου απαιτείται, να επικοινωνεί με τη διοίκηση σχετικά με τα περιστατικά απάτης και να βοηθά στη δίωξη των δραστών. Οι συγγραφείς προτείνουν ένα μοντέλο απάτης, κατά

το οποίο οι τρεις παράγοντες που οδηγούν στη διάπραξη απάτης είναι η *πίεση*, η *ευκαιρία* και η *αιτιολόγηση*. Η *πίεση* αφορά στην άμεση ανάγκη ενός ατόμου για περιουσιακά στοιχεία (συνήθως μετρητά), η οποία ανάγκη δεν είναι απαραίτητο να είναι πραγματική ή ορατή σε τρίτους, αλλά αρκεί να έχει δημιουργηθεί στο μυαλό του υπαλλήλου, και καθώς οι πιέσεις δεν είναι αρκετά προφανείς στις καθημερινές δραστηριότητες ενός υπαλλήλου, είναι ζωτικής σημασίας για τους εσωτερικούς ελεγκτές να αποκτήσουν γνώση και κατανόηση για τους υπαλλήλους της επιχείρησης και να εξετάζουν τους τύπους πιέσεων που επικρατούν.

Η *ευκαιρία* από την άλλη, μπορεί να παρουσιαστεί όταν ένας υπάλληλος μπορεί να κερδίσει την εμπιστοσύνη των ανωτέρων του ή το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ανεπαρκές ή ανύπαρκτο. Γεγονότα που αυξάνουν την ευκαιρία για απάτη είναι η έλλειψη διαχωρισμού των καθηκόντων, η αποτυχία ενημέρωσης των υπαλλήλων για τους κανόνες της επιχείρησης και τις συνέπειες παράβασής τους, η έλλειψη μιας διαδρομής ελέγχου, η μη ύπαρξη εγκρίσεων συναλλαγής, έλλειψη φυσικών ελέγχων και άλλα.

Ενώ το τελευταίο στοιχείο, η *αιτιολόγηση* (ακεραιότητα) σημαίνει ότι τα άτομα δεν προχωρούν στην απάτη εκτός αν μπορούν να την δικαιολογήσουν με τον προσωπικό κώδικα ηθικής τους. Για τους περισσότερους υπαλλήλους, η προσωπική ακεραιότητα μπορεί να είναι ο βασικός περιοριστικός παράγοντας στην ιδιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, δηλαδή πολλοί υπάλληλοι δεν θα διέπρατταν την απάτη ακόμα και αν υπήρχε μια ανάγκη ή προέκυπτε μια ευκαιρία.



⁶² Hillison, W., Pacini, C. and Sinason, D. (1999), "The internal auditor as fraud-buster", *Managerial Auditing Journal*, pp. 351-362.

Επιπλέον ο έλεγχος, και ιδιαίτερα ο εσωτερικός έλεγχος, έχουν αλλάξει σε πολλές επιχειρηματικές οντότητες, μετά τα πρόσφατα λογιστικά σκάνδαλα. Μελέτη των Carcello, Hermanson και Raghunandan (2005), βασισμένη σε απαντήσεις προϊστάμενων τμημάτων εσωτερικού ελέγχου στις ΗΠΑ, δείχνουν ότι οι προϋπολογισμοί εσωτερικού λογιστικού ελέγχου και ο αριθμός του προσωπικού αυξήθηκαν περισσότερο κατά μέσο όρο 10% από το 2001 στο 2002, ενώ οι συνεδριάσεις των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου με την επιτροπή ελέγχου αυξήθηκαν τόσο σε συχνότητα όσο και σε μήκος κατά περισσότερο από 25% κατά μέσο όρο. Επιπλέον, ενώ τα έτη 2000 και 2001 η αύξηση των μελών του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου ήταν 5%-6% ετησίως, το 2002 η αύξηση έφτασε με ποσοστό της τάξης των 10,4% και 8,5% το 2003.⁶³

Τέλος, σε μια αυστραλιανή μελέτη των Goodwin και Kent (2004), αναφέρεται θετική σχέση μεταξύ της ύπαρξης τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε μια επιχείρηση με το μέγεθος της εταιρίας, τη σύνθεση των περιουσιακών στοιχείων, την παρουσία ενός ανεξάρτητου Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς και μιας επιτροπής λογιστικού ελέγχου. Επίσης, διαπίστωσαν ότι ο αριθμός του προσωπικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου συνδέεται θετικά με τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.⁶⁴

Αντίθετα με τα παραπάνω αποτελέσματα ερευνών, το SAS 65, “The Auditor’s Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements”, παρέχει οδηγίες σχετικά με την εξέταση και τη χρησιμοποίηση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή από τον εξωτερικό ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ανεξάρτητου λογιστικού ελέγχου. Ο ανεξάρτητος ελεγκτής πρέπει να καταλάβει τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή κατά την αξιολόγηση του πελάτη του και να μη δεχτεί την εργασία του εσωτερικού ελεγκτή ως δική του. Επίσης, παρέχει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο κατά τον οποίο οι ανεξάρτητοι ελεγκτές πρέπει να τροποποιούν τις ελεγκτικές διαδικασίες βάσει της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή και να αξιολογούν την ικανότητα και την αντικειμενικότητά του. Ακόμη, σύμφωνα με το SAS 82, ο ρόλος

⁶³ Carcello, J., Hermanson, D. and Raghunandan, K. (2005), “Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals”, International Journal of Auditing, Vol. 9, pp. 117-127.

⁶⁴ Coram, P., Ferguson, C. and Detection, R. (2006), “The Value of Internal Audit in Fraud Detection”, May 2006.

του εξωτερικού ελεγκτή στην πρόληψη της απάτης είναι σπουδαιότερος από εκείνον του εσωτερικού ελεγκτή.⁶⁵

⁶⁵ Todd, F.D. and Lee, A.T. (1998), "The Impact of SAS No. 82 on Perceptions of External Auditor Responsibility for Fraud Detection", *International Journal of Auditing*, pp. 167-182.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ

Η σημασία μιας χρηματοπιστωτικής αγοράς είναι σημαντική. Οι ελεγκτές είναι σημαντικοί στην χρηματοπιστωτική αγορά και μπορούν να συμβάλλουν σε μια σταθερή οικονομία. Η σημερινή παγκόσμια οικονομική κρίση έφερε στην επιφάνεια νέες απαιτήσεις για τους ελεγκτές. Κατά συνέπεια, ο ρόλος των ελεγκτών πρέπει να αλλάξει. Η κρίση, αναμφίβολα, θα ήταν χειρότερη χωρίς τους ελεγκτές.

Ωστόσο, οι ελεγκτές έκαναν λάθη κατά τη διάρκεια της πρόσφατης οικονομικής κρίσης. Ο ρόλος του ελεγκτή δεν είναι μόνο να προβλέπει το μέλλον, αλλά και να διασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα των οικονομικών αποδόσεων του έτους.

Η παρούσα οικονομική κρίση, λόγω του χαρακτήρα της, απαιτεί από του ελεγκτές να γνωρίζουν πολύ καλά την πρωταρχική σημασία της εκτίμησης των διάφορων κινδύνων. Ένα από τα σημαντικά χαρακτηριστικά της κρίσης είναι η αυξανόμενη τάση της αφερεγγυότητας.⁶⁶

Αξίζει όμως να σημειωθεί, πως το 2018 έχει χαρακτηριστεί ως το έτος των καινούριων κανονισμών, των καινοτόμων τεχνολογιών και του αναμφισβήτητα αυξημένου λειτουργικού κινδύνου. Το σημερινό εργασιακό περιβάλλον είναι σαφώς πιο περίπλοκο αλλά και πιο συνδεδεμένο. Μέσω συνεχών εξελίξεων, οι οργανισμοί καλούνται να αντιμετωπίσουν άγνωστους κινδύνους και να αξιοποιήσουν πιθανές προκλήσεις και ευκαιρίες.

⁶⁶ Pal T. (2010), "The Impact of the Economic Crisis on the Auditing", European Integration, Miskolc, Vol. 8, pp. 131-142.

7.1.Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ

Τόσο ο ρόλος του εξωτερικού, όσο και ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή παίζουν καθοριστικό ρόλο για την εξέλιξη του τρέχοντος μεταβαλλόμενου οικονομικού περιβάλλοντος. Ο εσωτερικός ελεγκτής, για να είναι σε θέση να παρέχει ουσιώδους επιπρόσθετη αξία και στρατηγική υποστήριξη στον οργανισμό, μέσα από τις σημερινές κανονιστικές και τεχνολογικές συνθήκες, οφείλει να προσαρμοστεί σε ένα ευέλικτο πρόγραμμα ελέγχου, ικανό να υπόκειται σε αλλαγές σε πραγματικό χρόνο.

Τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί πολύ η σημασία του εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Με την εφαρμογή στις ΗΠΑ του νόμου Sarbanes Oxley το 2002 και τις αυστηρότατες κυρώσεις που συνεπάγεται η μη τήρησή του από τις μητρικές επιχειρήσεις αλλά και τις απανταχού στον κόσμο θυγατρικές αυτών, τα περιθώρια για οποιαδήποτε μορφή ατασθαλίας έχουν εκμηδενισθεί.

Το φαινόμενο αυτό εξαπλώνεται και σε άλλες μη αμερικανικές επιχειρήσεις, που ζητούν οικειοθελώς να εφαρμόσουν τους ελεγκτικούς μηχανισμούς που προβλέπει ο νόμος αυτός. Είναι πολύ μεγάλος ο θόρυβος που προκάλεσε η πτώση εταιρειών κολοσσών που κατέρρευσαν ξαφνικά λόγω μη ύπαρξης αυστηρών ελεγκτικών μηχανισμών.

Ο ελεγκτικός αυτός ρόλος ανατέθηκε στον εσωτερικό έλεγχο της κάθε επιχείρησης. Πολλές επιχειρήσεις πρόσθεσαν στα οργανογράμματά τους τέτοιες θέσεις εσωτερικών ελεγκτών, συνήθως αναφερόμενων στην οικονομική διεύθυνση.

Η οικονομική διεύθυνση με την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου μπορεί και πρέπει να αποτελέσει ισχυρό και αποτελεσματικό εργαλείο στα χέρια των διοικήσεων για την αντιμετώπιση των προαναφερθέντων κινδύνων.

Όμως, ο έλεγχος και οι κανόνες που αυτός συνεπάγεται δεν αποδίδουν πυροσβεστικά αλλά προληπτικά μόνο, έχοντας αρχικά δημιουργήσει εξ αρχής ισχυρό πλέγμα κανόνων και κυρίως έχοντας καθιερωθεί στη συνείδηση διοίκησης και προσωπικού ως καθημερινή εργασιακή πραγματικότητα και όχι ως αναγκαίο κακό.⁶⁷

⁶⁷ Μορφής, Ε. (2007). «Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων».
<https://www.naftemporiki.gr/printStory/156916>

Συνοψίζοντας τις απεριόριστες προκλήσεις και ρίσκα που μπορεί να προκύψουν, οι πέντε σημαντικότερες είναι.⁶⁸

Διαχείριση ταλέντων

Ως μεγαλύτερη πρόκληση κρίνεται η εξεύρεση εσωτερικών ελεγκτών με τις αναγκαίες δεξιότητες για ικανοποίηση των εξελισσόμενων αναγκών τόσο του εσωτερικού ελέγχου όσο και του ιδίου του οργανισμού. Η καθοδήγηση και διατήρηση των εξιδεικευμένων πλέον ταλέντων της νέας γενιάς, των λεγόμενων «millennials», είναι όλο και πιο δύσκολη, με αποτέλεσμα την αύξηση του ρίσκου απώλειας πνευματικού κεφαλαίου και ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος. Επομένως, η συνεχής εκπαίδευση και εξέλιξη του προσωπικού θεωρείται απαραίτητη για την επιβίωση στον επιχειρηματικό κόσμο.

Ανάλυση δεδομένων

Ένα από τα άμεσα αποτελέσματα της τεχνολογικής ανάπτυξης είναι η υψηλή διαθεσιμότητα δεδομένων. Παράλληλα όμως, εν τη απουσία των κατάλληλων δεξιοτήτων και εργαλείων, η διαχείριση και ανάλυση δεδομένων, για την ικανοποιητική εξαγωγή συμπερασμάτων, μπορεί να αποβεί αποθαρρυντική. Πριν την εφαρμογή οποιωνδήποτε αποτελεσμάτων, σημαντική είναι η αξιολόγηση της ασφάλειας, ιδιωτικότητας, αξιοπιστίας, επάρκειας και καταλληλότητας των δεδομένων. Για την εποικοδομητική ανάλυση δεδομένων, χρειάζεται μια εύρωστη ομάδα από ικανούς ανθρώπους, κατάλληλα συστήματα και αποτελεσματικές διαδικασίες.

⁶⁸ Λέφα, Μ. (2018). «Ο σύγχρονος ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή».
<https://inbusinessnews.reporter.com.cy/business/article/193576/o-rol-os-toy-synchronoy-esoterikoy-eleggti>

Κυβερνασφάλεια

Ή αλλιώς cyber security. Η αυξημένη συνδεσιμότητα των ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών συσκευών έχει επιφέρει την επέκταση των εγκληματιών του κυβερνοχώρου. Οι τεχνικές που χρησιμοποιούν εξελίσσονται διαρκώς και είναι αδύνατον για τον οποιονδήποτε επαγγελματία να συμβαδίσει μαζί τους. Ο κάθε οργανισμός οφείλει να αξιολογεί τον κίνδυνο κυβερνασφάλειας και να διατηρεί επίκαιρο πλάνο άμυνας σε περίπτωση επίθεσης. Καθήκον του εσωτερικού ελεγκτή είναι να διαβεβαιώνει ως προς την αποτελεσματικότητα της στρατηγικής αντιμετώπισης κυβερνασφάλειας και να παρέχει συστάσεις για τη βελτίωσή του.

Νόμοι και κανονισμοί

Η μετά-κρίση περίοδος οδήγησε ανά το παγκόσμιο στην εφαρμογή καινούριων ή αλλαγή υφιστάμενων κανονισμών. Οι πιο σημαντικοί κανονισμοί εστιάζουν στη διαχείριση οικονομικών κινδύνων, στην εφαρμογή οικονομικών ελέγχων, και στην ασφάλεια και ιδιωτικότητα δεδομένων, και επηρεάζουν οργανισμούς όλων των βιομηχανιών οι οποίοι καλούνται να συμμορφωθούν, διατηρώντας ταυτόχρονα και την ανταγωνιστικότητά τους. Ως αποτέλεσμα, ο εσωτερικός ελεγκτής αναμένεται να παρέχει διαβεβαίωση ως προς την ικανοποιητική συμμόρφωση και καθοδήγηση για αξιοποίηση των ευκαιριών που μπορεί να προέρχονται από τις αλλαγές στο κανονιστικό περιβάλλον.

Ανταπόκριση σε καινοτομίες

Καθημερινά ζητείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές να παρέχουν διορατικές και προοδευτικές εισηγήσεις στον οργανισμό μέσω καινοτόμων τεχνολογιών. Για την αποτελεσματική ανταπόκριση, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι όχι μόνο ενήμεροι αλλά και να κατέχουν τις αντίστοιχες δεξιότητες κριτικής σκέψης και δημιουργικότητας. Οφείλουν να προσαρμόσουν την ελεγκτική μεθοδολογία χρησιμοποιώντας καινοτόμα τεχνολογία, ούτως ώστε να γίνει πιο χρήσιμη, ευκίνητη και δυναμική.

Εν κατακλείδι, είναι πλέον προφανές πως το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή έχει προχωρήσει από διαβεβαιωτής οικονομικών κινδύνων σε έμπιστο σύμβουλο για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων του οργανισμού. Ο σύγχρονος εσωτερικός ελεγκτής, για να είναι σε θέση να προσθέσει αξία στον οργανισμό, οφείλει να διαθέτει φάσμα ικανοτήτων και γνώσεων για αντιμετώπιση των συνεχών προκλήσεων που μπορεί να προκύψουν.

7.2. Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ

Ειδικά για τους Εξωτερικούς Ελεγκτές Λογιστές, το εκσυγχρονισμένο θεσμικό πλαίσιο που ισχύει μετά την εναρμόνιση της νομοθεσίας με τη σχετική Ευρωπαϊκή Οδηγία και οι σύγχρονες οικονομικές παράμετροι που επηρεάζουν το συγκεκριμένο επάγγελμα, αναδεικνύουν το κύρος και τη σπουδαιότητα των υπηρεσιών τους.

Οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αν είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αξιών, συνειδητοποιούν όλο και περισσότερο την εξάρτησή τους από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που αποφαινεται πάνω σε σοβαρά χρηματοοικονομικά και λογιστικά θέματα για λογαριασμό τους ή που τους παρέχει χρηματοοικονομικές συμβουλές γύρω από κρίσιμες επιχειρηματικές αποφάσεις (εξαγορές, συγχωνεύσεις, συμπράξεις, εξαγωγές, επενδύσεις κλπ). Οι σύγχρονες διαδικασίες ελέγχου της απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων επιχειρήσεων, χρίζουν ιδιαίτερης προσοχής και επιμέλειας, στο πλαίσιο της δημοσίευσης των Οικονομικών Καταστάσεων.

Είναι προφανές πως η αναβάθμιση του ρόλου του Εξωτερικού Ελεγκτή Λογιστή πέρα από την ανάγκη για διαρκή ενημέρωση πάνω στις σύγχρονες απαιτήσεις του επαγγέλματος, συνεπάγεται και αυξημένες υποχρεώσεις.⁶⁹

Οι ευθύνες που αναλαμβάνει ο Ελεγκτής Λογιστής επιβάλλουν τη σωστή νομική και οικονομική «θωράκισή» του που δεν είναι άλλη από την ασφαλιστική κάλυψη της επαγγελματικής του ευθύνης. Η εν λόγω ασφάλιση γίνεται όλο και πιο επίκαιρη για τους Ελεγκτές Λογιστές, δεδομένου ότι είναι πλέον και υποχρεωτική δια νομοθεσίας. Ωστόσο, θα πρέπει να αντιμετωπισθεί με περισσότερη αξιοπιστία και αντικειμενικότητα.

⁶⁹Κουτίνας, Γ. (2010). «Ορκωτοί Λογιστές», <https://www.professional-liability.gr>

Μέσα στο τρέχον οικονομικό περιβάλλον, ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή έχει ενισχυθεί σε μια προσπάθεια αναδιάρθρωσης του φοροελεγκτικού μηχανισμού και καταπολέμησης των φαινομένων της φοροδιαφυγής και της εισφοροδιαφυγής, που στερεί από το κράτος τους αναγκαίους πόρους, διευρύνει τη διαφθορά και δημιουργεί συνθήκες κοινωνικής αδικίας μεταξύ των πολιτών και του αθέμιτου ανταγωνισμού των επιχειρήσεων.⁷⁰

Ο ελεγκτής προσφέρει τις υπηρεσίες του στο κοινωνικό σύνολο και υποχρέωσή του είναι να εκτελεί ορθά και αποτελεσματικά το έργο του. Οφείλει να διαθέτει γνώση του αντικειμένου, πολυετή εμπειρία, επάρκεια και ανεξαρτησία, ώστε να μπορεί να ανταπεξέλθει όσο το δυνατόν καλύτερα στις προσδοκίες των εταιριών, αλλά και των υπόλοιπων ενδιαφερομένων.

Έτσι, σύμφωνα με τον νόμο για τον περιορισμό της φοροδιαφυγής, οι ορκωτοί ελεγκτές υποχρεούνται, να διενεργούν και τον έλεγχο ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και να εκδίδουν πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης. Αντίστοιχα, από 1 Ιουλίου 2013 καθιερώθηκε το ασφαλιστικό πιστοποιητικό που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις από ορκωτούς ελεγκτές σε μια προσπάθεια περιορισμού της εισφοροδιαφυγής.

Εν κατακλείδι, εκφράζεται λοιπόν η άποψη πως οι προσεγγίσεις που συνήθως εφαρμόζονται απέχουν από αυτό που θα έπρεπε, ώστε ο σημερινός Επαγγελματίας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής να νιώθει ασφάλεια στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Είναι επιτακτική ανάγκη οι Έλληνες Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές να αντιμετωπίσουν το όλο θέμα ρεαλιστικά και να το αντιμετωπίσουν σε σύγχρονη ορθολογική βάση.

⁷⁰ Σταματόπουλος Δ. (2011), «Οι φορολογικές διατάξεις στη σημερινή πραγματικότητα», www.foring.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η παγκόσμια οικονομική κρίση συνεχίζεται και διεθνώς τα αρμόδια όργανα αναζητούν διάφορες δραστηριότητες στις αγορές κεφαλαίου που μπορεί να χρειάζονται μεταρρύθμιση για να αποφευχθούν τέτοιου είδους οικονομικές καταρρεύσεις στο μέλλον. Στο πλαίσιο αυτό απαιτείται και αναθεώρηση του ελεγκτικού πλαισίου, που διέπει όλους τους διενεργηθέντες ελέγχους. Η κατάρρευση μεγάλων επιχειρήσεων παγκοσμίως είναι η απόδειξη των συστηματικών προβλημάτων στον χώρο.

Σε αυτό το σημείο να τονίσουμε τη σημαντική προσφορά της Ελεγκτικής επιστήμης και συγκεκριμένα των ορκωτών λογιστών-ελεγκτών. Προκειμένου να αναβαθμιστεί η ελεγκτική διαδικασία, ως ανεξάρτητοι επαγγελματίες, απέκτησαν αυξημένες δραστηριότητες μέσα σε αυτό το δυσμενές οικονομικό περιβάλλον.

Ένας ισχυρός, τακτικός εσωτερικός έλεγχος συνεργαζόμενος σωστά με τον εξωτερικό ελεγκτή δεν αφήνει περιθώρια λαθών και απάτης. Επομένως είναι στην ικανότητα και στην αποκλειστική θέληση του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή να αποκαλύψουν οποιοδήποτε πρόβλημα.

Ένα όπλο της οικονομικής διεύθυνσης είναι το λογιστήριο. Ένα επαρκώς στελεχωμένο και σωστά οργανωμένο λογιστήριο, σε συνδυασμό με την παρουσία ανεξάρτητου εσωτερικού ελεγκτή, παρέχει όλα τα εχέγγυα για την επιτυχή αντιμετώπιση σοβαρών κινδύνων.

Η εμπιστοσύνη προς το ελεγκτικό επάγγελμα έχει κλονιστεί και ίσως μια συνεχής αναπροσαρμογή των νόμων και των ελεγκτικών προτύπων θα μπορούσε να την αποκαταστήσει.

Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω, στην εργασία αυτή συμπεραίνεται ότι ο έλεγχος, ανεξάρτητα από τη μορφή του, εφόσον εφαρμόζεται σωστά στην πράξη από τους καταξιωμένους ελεγκτές αποτελεί μια σημαντική διαδικασία με πολλαπλά οφέλη τόσο για τις ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες, όσο για το σύνολο των ενδιαφερομένων για την πορεία αυτών και την κοινωνία συνολικά. Κάθε στέλεχος

της επιχείρησης, σε οποιοδήποτε τμήμα και να εργάζεται, είναι ο ίδιος ένας ακόμα εσωτερικός ελεγκτής, του εαυτού του αλλά και των συναδέλφων γύρω του.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2007), «Εγχειρίδιο Ελέγχου για τα Ελεγκτικά Σώματα και τις Υπηρεσίες Επιθεώρησης και Ελέγχου».

Δρογαλάς, Γ. (2010). *Διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα*.

Καζαντζής, Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus Α.Ε

Καραμάνης, Κ. (2008), *Σύγχρονη Ελεγκτική*, Εκδόσεις ΟΠΑ.

Κυριάκου, Μ. (2006). *Γενικές Αρχές και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου*, Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Σ.Ε.Υ.Υ.Ο).

Κυριάκου, Μ. (2003). *Ποιοτική αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και εσωτερικός έλεγχος*, Φορολογική Επιθεώρηση.

Κύτταρης, Χ. (2008). *Η Ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους των επιχειρήσεων*, σελ.12.

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία.

Ντζανάτος, Δ. (2009). *Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας*, Εκδόσεις Καστανιώτη.

Παππάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Εκδόσεις Γ. Μπένου.

Πιτσαρής, Β., (1997), *Διοικητική Ελεγκτική*, Εκδόσεις Κριτήριον.

Σιώτης, Θ. και Ζωϊτσάς Α. (2009). *Σύγχρονη Ελεγκτική*.

Τσαγκλάκανος, Α. (2005). *Ελεγκτική*.

Arens and Loebbecke, (1997), *Auditing, An Integrated Approach*, 7th Edition, Prentice Hall.

Auditing Concepts Committee, American Accounting Association, (1973), *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, The Accounting Review.

Auditing Practices Committee, (1980), *Auditing Standards and Guidelines - explanatory forward*, para. 2

Baude, J. (1996). *Ελεγκτική-Λογιστικοί Έλεγχοι κι Πραγματογνωμοσύνη*.

Carcello, J., Hermanson D. and Raghunandan K. (2005). “*Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals*”, *International Journal of Auditing*.

Constantin, V. and Susmanschi G. (2012). *Internal and External Auditor as a Team-Work*, *Revista Economica*.

Coram, P., Ferguson C. and Detection R. (2006). *The Value of Internal Audit in Fraud Detection*.

Hillison, W., Pacini C. and Sinason D. (1999). “*The internal auditor as fraud-buster*”, *Managerial Auditing Journal*.

Lemon, M and Tatum, K., (2003), “*Internal Auditing’s systematic disciplined process*”, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

Meigs, W., Larsen J. and Meigs R. (1984). *Ελεγκτική, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος, Θ. και Ταλαρούγκας, Ι., Εκδόσεις Παπαζήση.*

Miller, M.A. & Bailey L.P., (1989), *Comprehensive GAAS Guide 1989*, Harcourt Brace Jovanovich.

Pal, T. (2010). *The Impact of the Economic Crisis on the Auditing*, European Integration, Miskolc.

Pop, A., Bota-Avram C. and Bota-Avram F. (2008). *The relationship between internal and external audit.*

Suciu, G. (2008). *Similarities and Differences Between Internal Auditing, Internal Public Auditing and Other Services*, University of Craiova, Annals of Computational Economics.

Todd, D. and Lee T. (1998). “*The Impact of SAS No. 82 on Perceptions of External Auditor Responsibility for Fraud Detection*”, *International Journal of Auditing*.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

Δρογαλάς, Γ. (2018). *Ο Εσωτερικός έλεγχος*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <http://www.drogalas.gr/> [ημερομηνία πρόσβασης 15 Ιουλίου 2018].

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2018). *Πλαίσιο Διεθνών Επαγγελματικών Προτύπων*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf> [ημερομηνία πρόσβασης 15 Ιουλίου 2018].

Κουτίνας, Γ. (2018). *Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, Οι εξελίξεις της αγοράς αναβαθμίζουν τον ρόλο τους*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.professional-liability.gr> [ημερομηνία πρόσβασης 20 Νοεμβρίου 2018].

Λέφα, Μ. (2018). *Ο ρόλος του σύγχρονου εσωτερικού ελεγκτή*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://inbusinessnews.reporter.com.cy/business/article/193576/o-rolos-toy-synchronoy-esoterikoy-eleggti> [ημερομηνία πρόσβασης 20 Νοεμβρίου 2018].

Μορφής, Ε. (2007). «*Η σημασία του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων*». [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.naftemporiki.gr/printStory/156916> [ημερομηνία πρόσβασης 25 Οκτωβρίου 2018].

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (2018). *Κώδικας Δεοντολογίας*. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.soel.gr/el/> [ημερομηνία πρόσβασης 21 Αυγούστου 2018].