



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

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ  
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

της

Πετράκης Τσαμπίκας Μαρούλας

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

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

Θεσσαλονίκη 2018

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα είναι ένα νομοθετικό πλαίσιο βάσει του οποίου ορίζονται οι αρχές και οι διαδικασίες, βάσει των οποίων εκτελείται το έργο του ελέγχου. Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να παρουσιάσει και να αναλύσει τα βασικότερα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και να εξετάσει κατά πόσο αυτά συνδέονται με τον εξωτερικό έλεγχο. Από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση προκύπτει ότι τα ΔΠΕ αφορούν τις ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή κατά τη διενέργεια του οικονομικού ελέγχου των οικονομικών πληροφοριών και βοηθούν ώστε να διεξάγει καλύτερα, ορθολογικότερα και χωρίς να επηρεάζεται από πουθενά τον εξωτερικό έλεγχο στην επιχείρηση.

## Πίνακας περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	6
1.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα .....	7
1.3 Δομή της μελέτης .....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	9
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	9
2.1 Εισαγωγή.....	9
2.2 Ο Κώδικας δεοντολογίας που διέπει τους ορκωτούς .....	10
2.3 Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) .....	12
2.4 Σύνοψη .....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	17
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	17
3.1 Εισαγωγή.....	17
3.2 Ορισμός και έννοια της ελεγκτικής επιστήμης.....	18
3.3 Αντικείμενο της Ελεγκτικής.....	19
3.4 Υποκείμενο της Ελεγκτικής .....	20
3.5 Οι σκοποί της Ελεγκτικής .....	21
3.6 Διακρίσεις ελέγχου .....	22
3.7 Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής .....	24
3.8 Η εξέλιξη της ελεγκτικής στην Ελλάδα .....	26
3.9 Κώδικας δεοντολογίας που διέπει τους ορκωτούς .....	28
3.10 Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) .....	30
3.11 Ο Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) .....	32
3.12 Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών (Άρθρο 3) .....	33
3.13 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα (Άρθρο 4).....	34
3.14 Εχεμύθεια ελεγκτικού έργου (Άρθρο 5).....	35
3.15 Ποιοτική Επάρκεια Εργασιών Ελέγχου (Άρθρο 6).....	36

3.16 Διαφήμιση και Αθέμιτος Ανταγωνισμός (Άρθρο 7) .....	36
3.17 Σχέσεις με Συναδέλφους και Ελεγκτικούς φορείς (Άρθρο 8) .....	37
3.18 Υποχρεωτική εφαρμογή του κανονισμού – Κυρώσεις.....	37
3.19 Ευθύνη Ελεγκτή .....	39
3.20 Σύνοψη .....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	42
ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	42
4.1 Εισαγωγή.....	42
4.2 Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου .....	42
4.3 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου .....	43
4.4 Απαιτήσεις δεοντολογίας .....	44
4.5 Επαγγελματική κρίση .....	45
4.6 Επάρκεια και καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων .....	46
4.7 Ελεγκτικός κίνδυνος.....	46
4.8 Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος.....	47
4.9 Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου (ΔΠΕ 210).....	49
4.10 Προϋποθέσεις ανάληψης ελέγχου .....	49
4.11 Συμφωνία των όρων ανάθεσης.....	50
4.12 Αποδοχή αλλαγής στους όρους της δέσμευσης ελέγχου.....	51
4.13 Δικλείδες Ποιότητας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 220).....	51
4.14 Τεκμηρίωση του ελέγχου (ΔΠΕ 230).....	52
4.15 Μορφή, Περιεχόμενο και Έκταση της Τεκμηρίωσης Ελέγχου.....	53
4.16 Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 240) .....	54
4.17 Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 250) .....	54
4.18 Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (ΔΠΕ 260) .....	56
4.19 Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 300).....	57
4.20 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Σπουδαιότητα) (ΔΠΕ 315).....	58
4.21 Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους (ΔΠΕ 330).....	59
4.22 Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με την οντότητα που χρησιμοποιεί τον οργανισμό υπηρεσιών (ΔΠΕ 402) .....	60
4.23 Ελεγκτικά τεκμήρια (ΔΠΕ 500) .....	60

4.24 Χρησιμοποίηση της εργασίας άλλου ελεγκτή (ΔΠΕ 600) .....	61
4.25 Συνεκτίμηση του έργου του εσωτερικού ελέγχου (ΔΠΕ 610) .....	62
4.26 Έκθεση του Ανεξάρτητου ελεγκτή επί των Οικονομικών Καταστάσεων και διαφοροποιήσεις στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή (ΔΠΕ 700).....	62
4.27 Έκθεση του Ανεξάρτητου ελεγκτή σε Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού (ΔΠΕ 800) .	63
4.28 Σύνοψη .....	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	64
ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	64
5.1. Εισαγωγή.....	64
5.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός εξωτερικού ελέγχου .....	64
5.3 Αναγκαιότητα και σημασία εξωτερικού ελέγχου.....	65
5.4 Ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή .....	67
5.5 Ο Ν. « Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσιας εποτείας επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» 4449/201768	
5.6 Λειτουργία εξωτερικού ελέγχου.....	69
5.7 Νομοθετικό πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου .....	70
5.8 Οικονομικές σχέσεις ελεγκτή- ελεγχόμενου .....	73
5.9 Σύνοψη .....	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....	75
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	80

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ως συνέπεια της διεθνούς χρηματοπιστωτικής κρίσης και οικονομικών σκανδάλων, η έκθεση ελέγχου ήταν πρόσφατα στην προσοχή των τυποποιημένων ρυθμιστών και των ρυθμιστικών αρχών, αλλά και υπό τον έλεγχο του κοινού και τρίτων χρηστών. Η εισαγωγή αναθεωρημένων κανονισμών, με επίκεντρο τις αυξημένες απαιτήσεις γνωστοποίησης στο πλαίσιο της έκθεσης ελέγχου οδήγησαν, με τη σειρά τους, σε αύξηση του επιπέδου διαφάνειας της έκθεσης.

Η ευθύνη των ελεγκτών είναι ένα αμφιλεγόμενο θέμα που έχει προκαλέσει πολλή συζήτηση μεταξύ των ακαδημαϊκών και των ειδικών, τα τελευταία χρόνια. Λαμβάνοντας υπόψη τις παγκόσμιες οικονομικές ανακατατάξεις, οι κίνδυνοι στους οποίους υποβάλλονται οι ελεγκτές αυξήθηκαν και διαφοροποιήθηκαν πολύ. Έτσι, η αντίληψη του κοινού και η εμπιστοσύνη στη διαβεβαίωση που παρέχουν οι ελεγκτές για τις υπηρεσίες τους έχουν μειωθεί, γεγονός που συνεπάγεται αρνητικές συνέπειες. Οι νομοθέτες αντέδρασαν σε αυτό, με την έκδοση νέων κανόνων και κωδίκων πρακτικής για την καλύτερη αποφυγή της εμφάνισης σημαντικών διαταραχών, στο μέλλον. Αντίστροφα, μεγάλο μέρος των οικονομικών ανισοτήτων έχει προκύψει λόγω της έλλειψης ενημέρωσης ή παραπλάνησης των χρηστών από τις οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, είναι αναγκαίες βελτιώσεις στην υποβολή εκθέσεων και την πιστοποίηση των λογιστικών πληροφοριών.

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards) είναι ένα ελεγκτικό πλαίσιο, το οποίο καθορίζει τις αρχές και τις διαδικασίες της εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ελέγχου εκδίδονται, υπό την εποπεία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB).

Στην Ελλάδα, το πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) υιοθετήθηκε με το άρθρο 24 του Ν. 3693/2008, σύμφωνα με το οποίο οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, αναλόγως της φύσης τους, διενεργούνται βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (International Standards of Auditing), των Διεθνών Προτύπων Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements) και των Διεθνών Προτύπων Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).

## **1.2 Σκοπός και ερευνητικά ερωτήματα**

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να εξετάσει και να αναλύσει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και πώς συνδέονται με τον εξωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων, μέσα από την ανασκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας.

Τα ερευνητικά ερωτήματα είναι:

1. Ποια είναι τα βασικότερα ΔΠΕ;
2. Ποια ΔΠΕ συνδέονται με την ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή;
3. Ποια είναι τα οφέλη στον εξωτερικό έλεγχο από τη χρήση των ΔΠΕ;

Το συγκεκριμένο θέμα επιλέχθηκε γιατί είναι ένα θέμα που απασχολεί ιδιαίτερα τις επιχειρήσεις σήμερα, λόγω των σκανδάλων διαφόρων επιχειρήσεων και της αναγκαιότητας του εξωτερικού ελέγχου στις σύγχρονες επιχειρήσεις. Η χρησιμότητα του θέματος είναι να μπορέσει η διοίκηση μιας επιχείρησης να κατανοήσει τη σύνδεση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου με τον εξωτερικό έλεγχο. Το κενό στην έρευνα που επιχειρείται να καλυφθεί είναι η αξιολόγηση των ωφελειών του εξωτερικού ελέγχου από τη χρήση των ΔΠΕ στις επιχειρήσεις.

### 1.3 Δομή της μελέτης

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνονται κάποιες εισαγωγικές παρατηρήσεις, αναφέρεται ο σκοπός και τα ερευνητικά ερωτήματα και η δομή της μελέτης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο ορίζεται η Ελεγκτική, αναφέρονται οι σκοποί της και η ιστορική της εξέλιξη.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται ο Κώδικας Δεοντολογίας που διέπει τους Ορκωτούς της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών και των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται τα βασικά Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο προσδιορίζεται εννοιολογικά ο εξωτερικός έλεγχος, η αναγκαιότητά και η σημασία του, ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή, το νομοθετικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου και οι οικονομικές σχέσεις ελεγκτή-ελεγχόμενου.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο εξάγονται τα βασικά συμπεράσματα της μελέτης.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

#### 2.1 Εισαγωγή

Η δεοντολογία είναι κάτι παραπάνω από απλή συμμόρφωση με το νόμο ή την επιλογή μεταξύ του ορθού και του λάθους. Όταν μια ενέργεια είναι σαφώς σωστή ή λανθασμένη, η απόφαση για το τι να κάνει μπορεί να είναι σχετικά εύκολη, αλλά όταν υπάρχουν γκρίζες περιοχές μια απόφαση μπορεί εξίσου εύκολα να είναι μεταξύ δυο επιλογών. Οι δεοντολογικοί κώδικες είναι τα εργαλεία που βοηθούν στη συμπεριφορά των ανθρώπων όταν πρέπει να αποφασίσουν. Ένας αριθμός από εταιρικά σκάνδαλα υψηλού προφίλ, συμπεριλαμβανομένων αυτών της Enron και της WorldCom, συνέβαλε στη μείωση της εμπιστοσύνης του κοινού στις επιχειρήσεις και το λογιστικό επάγγελμα τα τελευταία χρόνια.

Το άμεσο αποτέλεσμα αυτών των αδυναμιών ήταν η αύξηση των κανονιστικών ρυθμίσεων και στην αυξημένη πίεση στις εταιρείες να είναι υπεύθυνες και αξιόπιστες, οδηγώντας στην υιοθέτηση και την ενσωμάτωση κωδίκων δεοντολογίας τόσο επαγγελματικών όσο και σε εταιρικά επίπεδα. Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με τη σχέση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και του εξωτερικού ελέγχου. Ακόμη περιγράφεται ο Κώδικας δεοντολογίας που διέπει τους ορκωτούς. Τα ηθικά πρότυπα, μαζί με την τεχνική ικανότητα, είναι αυτά που ορίζουν έναν επαγγελματία. Βοηθούν τα μέλη ενός επαγγελματικού σώματος να ξεχωρίζουν από τους άλλους με παρόμοια ακαδημαϊκά προσόντα.

## 2.2 Ο Κώδικας δεοντολογίας που διέπει τους ορκωτούς

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι ανεξάρτητοι και αδέσμευτοι προς την οικονομική μονάδα που ελέγχουν. Ωστόσο, ο ελεγχόμενος φορέας επιστεύεται τον επαγγελματία ελεγκτή και η διατήρηση μιας τέτοιας σχέσης είναι θεμελιώδης στην επαγγελματική αυτή σχέση. Η κατάχρηση αυτής της σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ του ελεγχόμενου φορέα και του ελεγκτή, που στηρίζεται πολλές φορές στην αδυναμία της αξιολόγησης του έργου του ελέγχου από το φορέα, προλαμβάνεται από την ύπαρξη ενός ρυθμιστικού κώδικα που επιβάλλει τη δέουσα στάση και αντιμετώπιση των θεμάτων από όλα τα μέλη που εμπλέκονται (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Ο κάθε ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη δημόσια χρήση των οικονομικών ακταστάσεων και να δηλώνει πως αντιπροσωπεύουν μια δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας. Ακόμη, πρέπει να φυλάσσει τις χρηματοπιστωτικές αγορές και να αναφέρει τυχόν παράτυπες πρακτικές που μπορεί να στρεβλώσουν την εικόνα των καταστάσεων (Duska, 2005).

Από τις εταιρίες που αναγκάζονται να καταθέσουν ξανά διορθωμένες παρελθούσες καταστάσεις το 60% έχει βιώσει την παραίτηση από ένα ανώτατο στέλεχος εντός 24 μηνών από την αναθεώρηση (Desai et. al., 2006).

Βάσει της νομοθεσίας που ισχύει, οι πράξεις του ορκωτού ελεγκτή κατά τη διαδικασία είναι δυνατόν να τον οδηγήσουν σε πειθαρχικό έλεγχο στην περίπτωση που ο ίδιος δεν ακολουθήσει τη διαδικασία που πρέπει και τη δεοντολογία (Bostick and Luehting, 2007). Για να είναι κάποιος ορκωτός Ελεγκτής, δεν αρκεί μόνο να έχει γνώσεις λογιστικής αλλά και αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, πλήρη προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία.

Οι λογιστικές καταστάσεις ολοένα και αλλοιώνονται, λόγω του έντονου ανταγωνιστικού περιβάλλοντος σε συνδυασμό με τις πιέσεις των συμφερόντων των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων. Οι ανεπαρκείς ελεγκτικοί μηχανισμοί της αγοράς έχουν οδηγήσει σε σκάνδαλα τις επιχειρήσεις και έχουν θέσει στο προσκήνιο το θέμα της ανεξαρτησίας και της ευθύνης των ελεγκτών. Επειδή οι ορκωτοί ελεγκτές είναι

δυνατόν να υποπέσουν σε παραπτώματα, δημιουργήθηκαν νόμοι που στοχεύουν στη συμμόρφωσή τους (Ferry, 2012).

Η συμπεριφορά των ορκωτών ελεγκτών- λογιστών και η εφαρμογή των κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας αποτελούν τον ακρογωνιαίο λίθο με στόχο να πραγματοποιήσουν ορθά τα επαγγελματικά τους καθήκοντα (Kavanagh and Drennan, 2008).

Οι κώδικες δεοντολογίας είναι συνήθως είτε ένα σύνολο κανόνων που πρέπει να τηρούνται (προσέγγιση βασισμένη στους κανόνες) ή αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν (βασισμένη στην αρχή προσέγγιση). Υπάρχουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα και στις δύο αυτές προσεγγίσεις. Οι κώδικες που βασίζονται στις αρχές συνήθως θεωρούνται πιο ευέλικτοι από τους κανόνες και παρέχουν μια ευθύνη στο άτομο που θα τις εφαρμόσει. Οι αρχές θεωρούνται επίσης ότι ενθαρρύνουν τους ανθρώπους να ενεργούν σύμφωνα με το πνεύμα της καθοδήγησης.

Ένας κανόνας που βασίζεται σε κανόνες, από την άλλη πλευρά, συνδέεται συνήθως με απαγορεύσεις τις οποίες υποχρεούνται να συμμορφώνονται οι χρήστες. Οι κανόνες μπορούν να ενθαρρύνουν ένα πλαίσιο ελέγχου, μια προσέγγιση που βασίζεται στη συμμόρφωση και μπορεί να υπάρχει μια τάση να αναζητούνται κενά που πρέπει να τα παρακάμψουν. Ένας κώδικας που βασίζεται σε κανόνες πρέπει να καλύπτει κάθε πιθανότητα συγκεκριμένα, έτσι μερικές φορές θεωρούνται λιγότερο ευέλικτοι από τις αρχές που μπορούν να εφαρμοστούν σε μια σειρά από καταστάσεις.

Οι κωδικοί που βασίζονται σε κανόνες είναι επίσης συχνά μεγαλύτεροι από εκείνους που βασίζονται στις αρχές και τείνουν να αυξάνονται με την πάροδο του χρόνου καθώς προκύπτουν νέες καταστάσεις που πρέπει να καλυφθούν. Οι κωδικοί που στηρίζονται στις βασικές αρχές δεν προσπαθούν να καλύψουν ειδικά κάθε περίπτωση, αλλά μπορούν να εφαρμοστούν σε μια ευρεία ποικιλία καταστάσεων. Η προσέγγιση πλαίσιο, ωστόσο, απαιτεί την επαγγελματική κρίση για να την εφαρμοστεί και μπορεί να είναι λιγότερο σαφής (Kavanagh and Drennan, 2008).

Ο κώδικας δεοντολογίας των ορκωτών ελεγκτών πρέπει να στηρίζεται στον κώδικα δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC). Ο κώδικας καθορίζει ένα πλαίσιο πέντε θεμελιωδών αρχών:

- ακεραιότητα. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι απλός και ειλικρινής σε όλες τις επαγγελματικές και επιχειρηματικές σχέσεις.

- αντικειμενικότητα. Να μην επιτρέπει την προκατάληψη, τη σύγκρουση συμφερόντων ή την αδικαιολόγητη επιρροή από τους άλλους να υπερισχύουν επαγγελματικών ή επιχειρηματικών κρίσεων.

- επαγγελματική ικανότητα και σωστή φροντίδα. Για τη διατήρηση των επαγγελματικών γνώσεων και των δεξιοτήτων στο επίπεδο που απαιτείται για να εξασφαλιστεί ότι ένας πελάτης ή εργοδότης λαμβάνει την κατάλληλη επαγγελματική υπηρεσία βασισμένη στις τρέχουσες εξελίξεις στην πρακτική, τη νομοθεσία και τις τεχνικές και να ενεργούν επιμελώς και σύμφωνα με τα ισχύοντα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα.

- εμπιστευτικότητα. Να σέβεται τον εμπιστευτικό χαρακτήρα των πληροφοριών που αποκτώνται ως αποτέλεσμα επαγγελματικών και επιχειρηματικών σχέσεων και, ως εκ τούτου, δεν αποκαλύπτουν κάθε τέτοια πληροφορία σε τρίτους χωρίς κατάλληλη και ειδική εξουσία, εκτός εάν υπάρχει νομικό ή επαγγελματικό δικαίωμα ή υποχρέωση να αποκαλύπτεται ή να χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες για το προσωπικό όφελος του επαγγελματία λογιστή ή τρίτων.

- επαγγελματική συμπεριφορά. Να συμμορφώνεται με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς και να αποφεύγει οποιαδήποτε ενέργεια που δυσφημεί το επάγγελμα.

### **2.3 Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC)**

Η δεοντολογία καλύπτει τις ηθικές αρχές και τους κανόνες με τους οποίους μπορούν να κριθούν ανθρώπινες ενέργειες. Η επιχειρηματική δεοντολογία αφορά τη διαχείριση της

ηθικής σε ένα οργανωσιακό πλαίσιο και περιλαμβάνει την εφαρμογή αρχών και προτύπων που καθοδηγούν τη συμπεριφορά στην επιχειρηματική συμπεριφορά (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Η επιχειρηματική δεοντολογία εφαρμόζεται σε όλες τις πτυχές των επιχειρηματικών πρακτικών - από τον τρόπο με τον οποίο οι οργανισμοί αναπτύσσουν, παράγουν και παραδίδουν προϊόντα και υπηρεσίες, σε αλληλεπιδράσεις με πελάτες, προμηθευτές, εργαζόμενους και την κοινωνία. Περιλαμβάνει τα ανθρώπινα δικαιώματα, τις εργασιακές πρακτικές και τις πρακτικές απασχόλησης, όπως η κατάρτιση, η ποικιλομορφία, η ισότητα των φύλων, η υγεία και ευεξία των εργαζομένων και η δωροδοκία και διαφθορά. Ορισμένοι οργανισμοί χρησιμοποιούν επίσης τον όρο για να καλύψουν θέματα περιβαλλοντικής βιωσιμότητας, όπως η κλιματική αλλαγή και η αποδοτικότητα των πόρων (Ferry, 2012).

Ένα χαρακτηριστικό του λογιστικού επαγγέλματος είναι η ευθύνη να ενεργεί προς το δημόσιο συμφέρον. Επιπλέον, για τους λογιστές, η επιχειρηματική ηθική απαιτεί την εφαρμογή επαγγελματικής δεοντολογίας. Οι οργανισμοί μέλη της IFAC υποχρεούνται να εφαρμόζουν πρότυπα δεοντολογίας τουλάχιστον τόσο αυστηρά όσο ο Κώδικας. Η σύγκλιση προς ένα ενιαίο σύνολο προτύπων μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα και τη συνέπεια των υπηρεσιών που παρέχονται από τους επαγγελματίες λογιστές σε όλο τον κόσμο και να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα των παγκόσμιων κεφαλαιαγορών (Kavanagh and Drennan, 2008).

Το επάγγελμα έχει αναπτύξει μια σειρά πόρων - συμπεριλαμβανομένων εκθέσεων, καθοδήγησης και γραμμών υποστήριξης υποστήριξης - για να βοηθήσει τους λογιστές και τους εργοδότες τους να εφαρμόσουν τον Κώδικα (και τοπικές προσαρμογές) και να επιλύσουν τα ηθικά διλήμματα (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Οι αποφάσεις και οι συμπεριφορές των λογιστών θα πρέπει να ενισχύσουν τη χρηστή διακυβέρνηση και τις δεοντολογικές πρακτικές, να αναπτύξουν και να προωθήσουν μια ηθική κουλτούρα, να προωθήσουν την εμπιστοσύνη και τη διαφάνεια, να δώσουν αξιοπιστία και αξία στη λήψη αποφάσεων και να παρουσιάσουν μια πιστή εικόνα της οργανωτικής υγείας στους ενδιαφερόμενους (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Οι λογιστές που διορίζονται σε ανώτερες διοικητικές θέσεις, τόσο στην επιχειρηματική όσο και στην πρακτική, έχουν ιδιαίτερη ευθύνη να παρέχουν ηθική και αξιόπιστη ηγεσία. Δεν αναμένεται να είναι μόνο τεχνικά ικανοί, αλλά και να χρησιμοποιήσουν τη θέση τους για να ενθαρρύνουν την ηθική συμπεριφορά και τη λήψη αποφάσεων σε ολόκληρο τον οργανισμό τους (Ferry, 2012).

Αυτός ο Κώδικας περιέχει τρία μέρη. Το Μέρος Α καθορίζει τις θεμελιώδεις αρχές της επαγγελματικής ηθικής για τους επαγγελματίες λογιστές και παρέχει ένα εννοιολογικό πλαίσιο που οι επαγγελματίες λογιστές εφαρμόζουν για (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

(α) τον προσδιορισμό των απειλών για τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές.

(β) την αξιολόγηση της σημασίας των απειλών που εντοπίστηκαν και

(γ) την εφαρμογή των διασφαλίσεων, όταν είναι αναγκαίο, για την εξάλειψη των απειλών ή τη μείωση τους σε αποδεκτό επίπεδο. Τα μέτρα διασφάλισης είναι απαραίτητα όταν ο επαγγελματίας λογιστής καθορίζει ότι οι απειλές δεν είναι σε ένα επίπεδο στο οποίο μια λογική και ο ενημερωμένος τρίτος θα ήταν πιθανό να ολοκληρώσει, σταθμίζοντας όλα τα συγκεκριμένα γεγονότα και περιστάσεις που ήταν διαθέσιμες στον επαγγελματία λογιστή την εποχή εκείνη, ότι δεν τίθεται σε κίνδυνο η τήρηση των θεμελιωδών αρχών.

Ένας επαγγελματίας λογιστής χρησιμοποιεί την επαγγελματική κρίση για την εφαρμογή του εννοιολογικού πλαισίου. Τα μέρη Β και Γ περιγράφουν πώς εφαρμόζεται το εννοιολογικό πλαίσιο σε ορισμένες περιπτώσεις. Παρέχουν παραδείγματα διασφαλίσεων που μπορεί να είναι κατάλληλα για την αντιμετώπιση των απειλών με τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές. Περιγράφουν επίσης καταστάσεις όπου δεν υπάρχουν εγγυήσεις για την αντιμετώπιση των απειλών και, κατά συνέπεια, η κατάσταση ή η σχέση που δημιουργεί τις απειλές πρέπει να αποφεύγεται. Το Μέρος Β εφαρμόζεται σε επαγγελματίες λογιστές στη δημόσια πρακτική. Το μέρος Γ ισχύει για επαγγελματίες λογιστές στην επιχείρηση. Μπορούν επίσης να βρεθούν επαγγελματίες λογιστές στη δημόσια πρακτική στο Μέρος Γ που σχετίζονται με τις ιδιαίτερες συνθήκες τους (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Η χρήση της λέξης «θα» στον παρόντα κώδικα επιβάλλει στον επαγγελματία την απαίτηση του λογιστή ή της επιχείρησης να συμμορφώνεται με τη συγκεκριμένη διάταξη στην οποία έχει «γίνει». Η συμμόρφωση απαιτείται, εκτός εάν επιτρέπεται εξαίρεση από τον παρόντα κώδικα (Desai et. al., 2006).

Οι περιστάσεις υπό τις οποίες λειτουργούν οι επαγγελματίες λογιστές μπορεί να δημιουργήσουν συγκεκριμένες απειλές για τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές. Είναι αδύνατον να καθοριστεί κάθε κατάσταση που δημιουργεί απειλές για τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές και καθοριστεί η κατάλληλη ενέργεια. Επιπλέον, η φύση των δεσμεύσεων και οι εργασίες ενδέχεται να διαφέρουν και, κατά συνέπεια, μπορεί να δημιουργηθούν διαφορετικές απειλές, απαιτώντας την εφαρμογή διαφορετικών διασφαλίσεων. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω κώδικας θεσπίζει ένα εννοιολογικό πλαίσιο που απαιτεί από έναν επαγγελματία λογιστή να προσδιορίσει, να αξιολογήσει και να αντιμετωπίσει τις απειλές για τη συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές. Το πλαίσιο της εννοιολογικής προσέγγισης βοηθά τους επαγγελματίες λογιστές να συμμορφώνονται με τις ηθικές απαιτήσεις του παρόντος κώδικα και να ανταποκριθούν στην ευθύνη τους να ενεργούν στο κοινό ενδιαφέρον. Εξαρτάται από πολλές παραλλαγές στις συνθήκες που δημιουργούν απειλές για την τήρηση των θεμελιωδών αρχών και μπορεί να αποτρέψει έναν επαγγελματία λογιστή να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι μια κατάσταση επιτρέπεται εάν δεν απαγορεύεται συγκεκριμένα (Desai et. al., 2006).

Ο ορκωτός ελεγκτής λαμβάνει ποιοτικούς και ποσοτικούς παράγοντες υπόψη κατά την αξιολόγηση της σημασίας μιας απειλής. Κατά την εφαρμογή του εννοιολογικού πλαισίου, μπορεί να αντιμετωπίσει καταστάσεις στις οποίες απειλές δεν μπορούν να εξαλειφθούν ή να μειωθούν σε αποδεκτό επίπεδο, είτε επειδή η απειλή είναι πολύ σημαντική ή επειδή δεν υπάρχουν οι κατάλληλες διασφαλίσεις διαθέσιμες ή δεν μπορούν να εφαρμοστούν. Σε τέτοιες καταστάσεις, ο επαγγελματίας λογιστής απαγορεύει ή διακόπτει τη συγκεκριμένη επαγγελματική δραστηριότητα ή υπηρεσία ή, όταν είναι απαραίτητο, να παραιτηθεί από τη δέσμευση (στην περίπτωση επαγγελματία λογιστή σε δημόσια πρακτική) ή τον οργανισμό που απασχολεί (στην περίπτωση του επαγγελματία λογιστή στην επιχείρηση) (Desai et. al., 2006).

## 2.4 Σύνοψη

Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διασφαλίζει την ακεραιότητα και τη διαφάνεια του εσωτερικού ελεγκτή όταν επικαλείται την έκθεση του εσωτερικού ελεγκτή. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να διασφαλίζει ότι ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει υπόψη τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου κατά την προετοιμασία της έκθεσής του. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τη φύση των διαφορών στο έργο του εσωτερικού ελεγκτή στο πλαίσιο της προετοιμασίας της έκθεσής του αλλά και να τηρεί τον Κώδικα Δεοντολογίας.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

#### 3.1 Εισαγωγή

Η ανάπτυξη και μεγέθυνση των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων δημιούργησε την ανάγκη υιοθέτησης νέων μορφών επιχειρηματικής (εταιρικής) συνεργασίας. Μάλιστα, η συνεργασία αυτή δεν υποχρεώνει τον κεφαλαιούχο για ενεργό ανάμειξη στη διοίκηση και στη διαχείριση της εταιρικής μονάδας, προκειμένου να επιτευχθούν οι επιχειρηματικοί στόχοι (Καζαντζής, 2006). Έτσι, το νομικό πλαίσιο προβλέπει, αφενός ότι η ιδιότητα του κεφαλαιούχου δεν συνεπάγεται την υποχρέωσή του για ενεργό συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας, αφετέρου δε ότι η διοίκηση και διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων μπορεί να ανατίθεται σε τρίτα πρόσωπα, που δεν συνδέονται με κεφαλαιακό δεσμό με την εταιρία (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Η δημιουργία της παραπάνω μορφής εταιριών έκανε φανερό τόσο την ανάγκη για ένα ολοκληρωμένο σύστημα παροχής ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης, όσο και την υποχρέωση για έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Βασική προϋπόθεση για την ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή των παραπάνω είναι η υιοθέτηση ορισμένων κανόνων και αρχών, που όμως, στο πέρασμα του χρόνου, υπόκεινται σε αναθεώρηση, αναπροσαρμογή και αναδιατύπωση όταν μεταβληθούν οι οικονομικές συνθήκες που τις δημιούργησαν (Καζαντζής, 2006). Ωστόσο, η ορθή τήρηση των κανόνων αυτών εξασφαλίζει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος της τήρησης αυτής αποτελεί έναν ανεξάρτητο κλάδο της λογιστικής, την Ελεγκτική (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Η σημερινή κατάσταση της οικονομίας, με προσπάθεια για την ανάκαμψή της, για ενθάρρυνση των επενδύσεων, αναζωογόνηση της αγοράς, και αύξηση της ανταγωνιστικότητας δίνει ιδιαίτερο ρόλο στην Ελεγκτική, τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο (Παπαδάτου, 2001).

Από την άλλη, η αλλοίωση των λογιστικών καταστάσεων με σημαντικά εταιρικά και χρηματιστηριακά σκάνδαλα είναι ολοένα και πιο συχνό φαινόμενο. Τα αίτια είναι το έντονο ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον σε συνδυασμό με τις πιέσεις που υφίστανται τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να πετύχουν όλο και μεγαλύτερους στόχους. Έτσι, η Ελεγκτική καλείται να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι «αληθινές» και χωρίς ουσιώδη σφάλματα παρουσιάζοντάς τες τόσο στη διοίκηση της εταιρίας όσο και στους χρήστες τους (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

### **3.2 Ορισμός και έννοια της ελεγκτικής επιστήμης**

Οι Σιώτης και Ζωϊτσάς αναφέρουν ότι ο όρος «Ελεγκτική» προσδιορίζεται από τη συστηματική διαδικασία του λογιστικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ακολουθείται από τους ελεγκτές. Η ελεγκτική εκτός από τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών περιλαμβάνει και τον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών της επιχείρησης με τους ισχύοντες νόμους (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2009).

Σύμφωνα με τον Τσιμάρα (1956) η Ελεγκτική αποτελεί το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών διαδικασιών, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος των εμπορικών βιβλίων, των οικονομικών καταστάσεων, των λογιστικών εγγραφών, των δικαιολογητικών εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση. Οι κανόνες και διαδικασίες απορρέουν από τη βαθιά γνώση της οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων, της Λογιστικής και του Δικαίου.

Σύμφωνα με τον Stradling, η Ελεγκτική αποτελεί τη συστηματική εξέταση των βιβλίων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης με σκοπό (Καραμάνης, 2008):

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

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

Τέλος κατά τον J. Baude, «Ελεγκτική είναι η συστηματική έρευνα των βιβλίων και των δικαιολογητικών μιας επιχείρησης που μας επιτρέπει (Καραμάνης, 2008):

- *Να επαληθεύουμε αν 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.*
- *Να πειθόμαστε ότι η τηρούμενη λογιστική είναι σαφής, κατανοητή και καλά οργανωμένη, καθώς και ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν κανονικά.*
- *Να κρίνουμε ενδεχομένως μία οικονομική διαχείριση» (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2009).*

### **3.3 Αντικείμενο της Ελεγκτικής**

Το αντικείμενο της ελεγκτικής είναι η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Ως «ξένη» θεωρείται η περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου την οποία διαχειρίζονται τρίτοι. Ο Τσαγκαλάνος αναφέρει ότι πιο ειδικά, αντικείμενο του ελέγχου είναι ο έλεγχος της εύρυθμης λειτουργίας του συστήματος της επιχείρησης και των

υποσυστημάτων της, δηλαδή των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων της (Τσακλάγκανος, 2005).

### 3.4 Υποκείμενο της Ελεγκτικής

Το υποκείμενο της ελεγκτικής είναι ο ίδιος ο ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) το οποίο διορίζεται για να διενεργήσει τον έλεγχο της επιχείρησης. Ο ελεγκτής εξασφαλίζει την ορθολογική οργάνωση, λειτουργία και ομαλή οικονομική διαχείριση της δημόσιας ή ιδιωτικής περιουσίας. Αυτός είναι και ο λόγος που ο θεσμός του ελέγχου έχει καθιερωθεί από τα αρχαία χρόνια. Οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης στο βιβλίο τους αναφέρουν ότι ο ελεγκτής ανάλογα με την εξάρτηση του, οικονομική ή άλλη, από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο σκοπό που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

● **Εσωτερικός Ελεγκτής:** είναι στέλεχος της επιχείρησης η οποία ελέγχεται, δηλαδή είναι υπάλληλός της με αρμοδιότητα την διενέργεια ελέγχων μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Ο έλεγχος που διενεργεί έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα και αφορά τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές καταχωρήσεις, με σκοπό την άμεση επισήμανση θελημένων ή αθέλητων σφαλμάτων ή αντικανονικών και παρανόμων ενεργειών (Καραμάνης, 2008). Ο εσωτερικός ελεγκτής έχοντας ως βασική αποστολή την πρόληψη επιζήμιων ενεργειών ασκεί ελέγχους πριν ή και κατά τη διάρκεια της οικονομικής διαχείρισης και της λογιστικής καταχώρησης, χωρίς όμως να αποκλείεται και ο έλεγχος ειδικών θεμάτων μεταγενέστερα. Ο αποτελεσματικός έλεγχος υποχρεώνει για ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή από επιρροές των ελεγχόμενων. Έτσι, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου συνήθως υπάγεται οργανωτικά, απ' ευθείας στην διοίκηση της επιχείρησης, στην οποία παρέχει αξιόλογες πληροφορίες για την λήψη αποφάσεων (Παπαδάτου, 2001). Ο εσωτερικός ελεγκτής λοιπόν, με διαρκή ετοιμότητα και ευαισθησία για την ανακάλυψη γεγονότων που πρέπει να αναφερθούν στα ανώτερα διοικητικά στελέχη, αξιολογεί τόσο τον αποτελεσματικό σχεδιασμό του συστήματος όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

- **Εξωτερικός Ελεγκτής:** αναφέρεται και ως «Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής». Ο εξωτερικός ελεγκτής διορίζεται με μια επιστολή ανάθεσης από την εταιρία που προορίζεται για έλεγχο. Ωστόσο δεν είναι υπάλληλός της και δεν σχετίζεται εργασιακά ή οικονομικά με αυτή, αλλά ούτε και με τους μετόχους της (Aladele, 2012).

### 3.5 Οι σκοποί της Ελεγκτικής

Ο κύριος σκοπός της ελεγκτικής είναι η διαπίστωση περί ορθής ή μη παρουσίασης της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων δράσεως μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή της λειτουργίας της μονάδας σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος) (Κάντζος και Χονδράκη, 2006).

Γενικά οι σκοποί της ελεγκτικής είναι (Τσακλάγκανος, 2005):

- Ο εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών, απάτης
- Η διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκουσίων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες.
- Η έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός μετά από συστηματικό έλεγχο της ακρίβειας και της αλήθειας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων (π.χ. Ισολογισμού και Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης).
- Η 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 (κύκλος εργασιών, κοστολόγιο, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία μετοχών κ.λπ.)

- Η πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων.
- Η υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης.
- Η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να γίνει δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων (Aladele, 2012).

### 3.6 Διακρίσεις ελέγχου

Η γενικότητα των όρων «έλεγχος» και «ελεγκτική» μπορεί να διασαφηνιστεί και να γίνει πιο συγκεκριμένη στα πλαίσια της λειτουργίας των διαφόρων οικονομικών μονάδων με την κατάταξη των ελέγχων σε κατηγορίες. Η κατάταξη αυτή γίνεται βέβαια με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Έτσι, οι επικεφαλής των επιχειρήσεων υποβοηθούνται σημαντικά στο να προσεγγίσουν και να αξιολογήσουν τα είδη των ελέγχων και να διατάξουν τη διενέργεια εκείνων των ελέγχων που αρμόζουν στη φύση, στις ιδιαιτερότητες και στις επιλεγμένες προτεραιότητες της διαχείρισης ενός οικονομικού οργανισμού (Ferry, 2012). Οι έλεγχοι διακρίνονται:

A) Ανάλογα με το εύρος τους σε (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

**Γενικούς:** που επεκτείνονται σε ολόκληρη την διαχείριση μιας δοσμένης χρονικής περιόδου(π.χ. ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης). Αποβλέπουν στην έκφραση γνώμης για την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη του σκοπού της.

**Ειδικούς:** που έχουν ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα, θέμα, λογαριασμό και διαδικασίες της εταιρίας (π.χ. έλεγχος αποθεμάτων, ταμείου, πελατών). Συνήθως

πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών, εσκεμμένων ή μη, στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

B) Ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν σε (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

**Προληπτικούς:** που διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και έχουν σκοπό να προλάβουν τα πιθανά λάθη και την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών (Ferry, 2012).

**Κατασταλτικούς:** που διενεργούνται εκ των υστέρων και αποβλέπουν στην αποκάλυψη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων.

Γ) Ανάλογα με την περιοδικότητά τους σε (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

**Μόνιμους ή διαρκείς:** που διενεργούνται συνέχεια και καθ' όλη την διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

**Τακτικούς ή περιοδικούς:** που δεν είναι μεν συνεχής αλλά διενεργούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους (ετήσιοι, τριμηνιαίοι κ.λ.π.)

**Έκτακτους ή περιστασιακούς:** που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους( π.χ. υπόνοιες για κατάχρηση) σε τυχαία χρονική στιγμή.

Δ) Ανάλογα με το πρόσωπο του ελεγκτή σε (Goodwin and Kent, 2006):

**Εσωτερικούς:** που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργούνται από πρόσωπα εξαρτημένα από αυτήν.

**Εξωτερικούς:** που διενεργούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν καμία σχέση ή εξάρτηση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

E) Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει σε (Goodwin and Kent, 2006):

**Υποχρεωτικούς:** που επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες (π.χ έλεγχοι των τραπεζών, εταιρίες που είναι εισηγμένες).

**Προαιρετικούς:** που επιβάλλονται από την διοίκηση ή τους μετόχους για δικιά τους χρήση.

Στ) Ανάλογα με τον τομέα που διενεργούν σε (Goodwin and Kent, 2006):

**Διαχειριστικούς:** οι οποίοι έχουν ως αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας.

**Διοικητικούς:** που ασχολούνται με την διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.

**Φορολογικούς:** που αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

Συνήθως οι παραπάνω κατηγορίες ελέγχων συνδυάζονται και αλληλοσυμπληρώνονται, με απώτερο σκοπό ο έλεγχος να είναι περισσότερο αποτελεσματικός και τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν να είναι αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα. Πάντως, οι δυο κυριότερες κατηγορίες ελέγχων, που αποτελούν και το βασικό σημείο αναφοράς της ελεγκτικής διαδικασίας, είναι ο εσωτερικός έλεγχος και ο εξωτερικός (Karagiorgos et. al., 2009).

### 3.7 Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής

Η αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου, των βασικών κανόνων και των πρακτικών της ελεγκτικής φαίνεται να χρονολογείται από των παλαιότερων χρόνων της ιστορίας του οικονομικού βίου και του πολιτισμού του ανθρώπου και ιδιαίτερα από το χρόνο της εμφάνισης των πρώτων ανταλλαγών αγαθών μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων. Η εισαγωγή του χρήματος ως μονάδας μέτρησης των αξιών και ως μέσου διεξαγωγής των οικονομικών συναλλαγών, δημιούργησε την ανάγκη ελέγχου των οικονομικών συναλλαγών και ελέγχου της χρηστής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών, προκειμένου να διασφαλισθεί η διαφάνεια πράξεων και ενεργειών (Καζαντζής, 2006).



Οι πρώτες γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη λογιστικών εκθέσεων με στοιχεία ελεγκτικών μαρτυριών εμφανίζονται στην αρχαία Βαβυλώνα το 3000 π.Χ. Στην αρχαία Αίγυπτο θεσπίζεται το αξίωμα των «Επιστατών» για το στοιχειώδη έλεγχο της συγκομιδής των σιτηρών και της απόδοσης των φόρων (Καζαντζής, 2006).

Στην αρχαία Ελλάδα, στην περίοδο 500-300 π.Χ., απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή για την εξέταση της διαχείρισης των Οικονομικών του Κράτους. Πιο συγκεκριμένα στην Αθήνα δημιουργήθηκε ο θεσμός των «Λογιστών» και των «Ευθυνών» οι οποίοι με προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση, είχαν ως κύριο έργο, τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και των Λογαριασμών διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα (Σιώτης και Ζωΐτσας, 2009).

Στην ευθύνη των λογιστών ελεγκτών εκείνης της εποχής ανήκε το έργο της δημοσιοποίησης των ελεγκτικών τους πορισμάτων και η καταδίκη ή απαλλαγή των διαχειριστών για απάτη, παραλείψεις και παραβατικής συμπεριφορά. Με ελεγκτικές αρμοδιότητες ήταν επιφορτισμένοι στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα οι «Εξεταστές», «Συνήγοροι» και «Δοκιμαστήριοι» στην Αχαϊκή Συμπολιτεία, οι «Απόλογοι» στη Θάσο και οι «Αρχησκόποι» στη Φθιώτιδα (Σιώτης και Ζωΐτσας, 2009). Στην εποχή της ρωμαϊκής αυτοκρατορίας υπήρχαν οι «Υπατοι», οι «Κήνσορες», οι «Τιμητές» και οι «Ταμίες», με αρμοδιότητες και πρακτικές ανάλογες των ελεγκτών της αρχαίας Ελλάδας και με υποχρέωση να υποβάλλουν τις εκθέσεις των ελέγχων τους στη ρωμαϊκή Σύγκλητο για τη διαχείριση του Δημόσιου Χρήματος (Καζαντζής, 2006).

Στο Βυζάντιο, λόγω της σημαντικής παρέμβασης του κρατικού μηχανισμού στην οικονομική ζωή, ο θεσμός των λογιστών ελεγκτών ισχυροποιείται, με κύρια υπευθυνότητα την εξέλεξη και διακρίβωση της ακρίβειας των λογαριασμών του Δημοσίου και τη σωστή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Στη Δυτική Ευρώπη, κατά τα πρώτα χρόνια του Μεσαίωνα, δεν παρατηρούνται αξιοσημείωτες εξελίξεις στον τομέα της Ελεγκτικής. Στις αρχές της Αναγέννησης, η οικονομική και εμπορική άνθιση των πόλεων της Ιταλίας δίνει νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Στις αρχές του 16ου αιώνα η πόλη της Πίζας είχε τον επίσημο ελεγκτή των

οικονομικών της στοιχείων, ενώ το 1581 εμφανίζεται στη Βενετία η «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» (Φλιτούρης, 2007). Η σημαντική γεωγραφική διεύρυνση της επιχειρηματικής δράσης πολλών εμπορικών επιχειρήσεων προκάλεσε την ανάγκη ανάθεσης μέρους του εμπορικού έργου σε τρίτους, με συνέπεια τη δημιουργία μιας γενικευμένης ανάγκης για επισκόπηση και έλεγχο των οικονομικών συναλλαγών και των αποφάσεων τους (Κάντζος και Χονδράκη, 2008).

Ο όρος Ελεγκτές (Auditors) πρωτοεμφανίζεται στη Μεγάλη Βρετανία το 1285 σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α', το οποίο όριζε ότι όλοι οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος θα ελέγχονται από τους Auditors. Στην ίδια χώρα με τον εταιρικό νόμο του 1862 αναγνωρίζεται η ανάγκη για ακριβοδίκαιη χρηματοοικονομική πληροφόρηση μαζί με την ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων. Από τις αρχές του 20<sup>TM</sup> αιώνα την πρωτοπορία των εξελίξεων της Ελεγκτικής ανέλαβαν και φαίνεται να διατηρούν οι Η.Π.Α. με αρκετές χώρες της Δυτικής Ευρώπης, αργότερα να ακολουθούν τις εξελίξεις (Καζαντζής, 2006).

### 3.8 Η εξέλιξη της ελεγκτικής στην Ελλάδα

Η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται σε τρεις χρονικές περιόδους (<http://www.soel.gr>):

- **Η περίοδος μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (από το έτος 1920- 1955):** Την περίοδο αυτή ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.

Το πρώτο ουσιαστικό βήμα για την καθιέρωση εξωτερικού ελέγχου έγινε με το Νόμο 5076/1931 περί ανωνύμων εταιριών και τραπεζών, όπου προβλεπόταν η δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ). Ωστόσο, ο θεσμός αυτός δε λειτούργησε, καθώς συνέχισαν να ισχύουν τα άρθρα 36-38 του Νόμου 2190/1920, τα οποία όριζαν ότι οι

έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνται από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές, οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Α.Ε. (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, <http://www.soel.gr>).

Το 1948 υπεγράφη σύμβαση ανάμεσα στην Ελληνική Κυβέρνηση και τη Διοίκηση Οικονομικής Συνεργασίας των ΗΠΑ, με την οποία κλήθηκαν Άγγλοι ορκωτοί λογιστές, ενώ στη συνέχεια εκδόθηκαν οι ακόλουθες υπουργικές αποφάσεις για τη διασφάλιση ύπαρξης πραγματικών ορκωτών λογιστών (Κάντζος και Χονδράκη, 2008):

1. Υπ. αρ. 12984/13.9.49 απόφαση του Υπουργού Συντονισμού «Περί συμπλήρωσεως συντονιστικού συμβουλίου θεσμού ορκωτών λογιστών».

2. Υπ. αρ. 16498/16.11.49 απόφαση του Υπουργού Συντονισμού «Περί συμπλήρωσεως συντονιστικού συμβουλίου θεσμού ορκωτών λογιστών».

3. Υπ. αρ. 1001/20/29.10.50 «Περί καταρτίσεως σχεδίου Νόμου περί συντάξεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» (Φ.Ε.Κ. Α/255/1950).

Η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια υλοποίησης των αποφάσεων αυτών για τη δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών έγινε το 1952, όταν συγκροτήθηκε δωδεκαμελές σώμα αποτελούμενο από καθηγητές, διευθυντές υπουργείων και τραπεζών, το οποίο όμως δε λειτούργησε ουσιαστικά μετά την παραίτηση της Κυβερνήσεως Πλαστήρα τον Οκτώβριο του 1952 (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, <http://www.soel.gr>).

• **Η περίοδος λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1956 έως το έτος 1992:** Το 1955, ψηφίστηκε το Ν.Δ. 3329 «Περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» και δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. Α230/25.8.55, μέσω του οποίου το Σ.Ο.Λ αποτέλεσε το κύριο ελεγκτικό σώμα στην Ελλάδα μέχρι το 1992. Κατά την περίοδο αυτή οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ένωσης προσώπων (επαγγελματιών Ελεγκτών) σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και αναδείχθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, που

διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιρειών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, <http://www.soel.gr>).

- **Η περίοδος από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα:** Η περίοδος αυτή ξεκινά με την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και τη λειτουργία ελεγκτικών εταιρειών (<http://www.soel.gr>).

### **3.9 Κώδικας δεοντολογίας που διέπει τους ορκωτούς**

Όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο Κεφάλαιο, οι «Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές» δεν ανήκουν στο ανθρώπινο δυναμικό του ελεγχόμενου φορέα και είναι ανεξάρτητοι και αδέσμευτοι προς την οικονομική μονάδα που ελέγχουν. Ωστόσο, ο ελεγχόμενος φορέας εμπιστεύεται τον επαγγελματία ελεγκτή και η διατήρηση μιας τέτοιας σχέσης είναι θεμελιώδης στην επαγγελματική αυτή σχέση. Η κατάχρηση της σχέσης αυτής, εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας, ανάμεσα στον ελεγχόμενο φορέα και τον ελεγκτή, η οποία πολλές φορές οφείλεται στην αδυναμία αξιολόγησης του ελεγκτικού έργου από τον φορέα προλαμβάνεται από την ύπαρξη ενός ρυθμιστικού κώδικα που επιβάλλει τη δέουσα στάση και αντιμετώπιση των θεμάτων από όλα τα εμπλεκόμενα μέλη (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Ο κάθε ελεγκτής οφείλει να είναι υπεύθυνος για τη δημόσια χρήση των οικονομικών καταστάσεων και να δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν μια δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας. Δευτερευόντως, πρέπει να είναι φύλακας των χρηματοπιστωτικών αγορών και να αναφέρει παράτυπες πρακτικές που θα μπορούσαν να στρεβλώσουν την εικόνα των καταστάσεων (Duska, 2005).

Είναι χαρακτηριστικό, ότι από τις εταιρείες που αναγκάζονται να επανακαταθέσουν διορθωμένες παρελθούσες καταστάσεις το 60% βιώνει την παραίτηση ενός ανωτάτου διευθυντικού στελέχους μέσα σε 24 μήνες από την αναθεώρηση (Desai et al., 2006).

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, οι πράξεις του ορκωτού ελεγκτή κατά τη διαδικασία μπορεί να τον οδηγήσουν σε πειθαρχικό έλεγχο σε περίπτωση που δεν ακολουθήσει την πρέπουσα διαδικασία και δεοντολογία (Bostick & Luehting, 2007).

Εξάλλου, για να μπορέσει κάποιος να θεωρηθεί σωστός Ορκωτός Ελεγκτής, δεν αρκούν μόνο οι γνώσεις της λογιστικής, αλλά απαιτούνται, αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, πλήρης προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία (Kavanagh and Drennan, 2008).

Το έντονα ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον σε συνδυασμό με τις πιέσεις συμφερόντων και τον ανταγωνισμό που υφίστανται τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να πετύχουν όλο και μεγαλύτερους στόχους, έχει οδηγήσει στην ολοένα συχνότερη εμφάνιση αλλοίωσης των λογιστικών καταστάσεων (Kavanagh and Drennan, 2008). Τα σκάνδαλα αυτά αποτελούν πολύ σημαντικά δείγματα της παθογένειας των ελεγκτικών μηχανισμών της κεφαλαιαγοράς. Έχουν επίσης μεταθέσει στην κορυφή του νομικού προβληματισμού, τόσο σε επίπεδο θεωρίας όσο και σε επίπεδο νομοθεσίας, το ζήτημα της ευθύνης των ελεγκτών. Τα παραπτώματα στα οποία μπορούν να υποπέσουν οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν επιφέρει και τη δημιουργία νόμων με στόχο την άμεση συμμόρφωσή τους (Ferry, 2012).

Επομένως, η συμπεριφορά των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών καθώς και η εφαρμογή των κανόνων επαγγελματικής δεοντολογίας συνιστούν τον ακρογωνιαίο λίθο με στόχο την ορθή πραγμάτωση των επαγγελματικών τους καθηκόντων (Kavanagh and Drennan, 2008).

Ο όρος «Κώδικας» σημαίνει μια λογική συστημική καταγραφή κανόνων. Το πλεονέκτημά του, είναι η συγκέντρωση, το ορισμένο, η σαφήνεια των κανόνων, η λογική και όχι ιστορική καταγραφή τους, η ευχέρεια πρόσβασης και τροποποίησης (Κοτσίρης, 1995).

Η λέξη «δεοντολογία» σύμφωνα με το λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας σημαίνει «υπόδειξη των δεόντων, δηλαδή του τι πρέπει να γίνεται ή να λέγεται και ειδικότερα ένα σύνολο κανόνων που ρυθμίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να φέρεται κανείς (Κοτσίρης, 1995).

Όλα σχεδόν τα επαγγέλματα στις σημερινές σύγχρονες κοινωνίες έχουν διαμορφώσει ή διαμορφώνουν κανόνες ή κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας οι οποίοι καθορίζουν για τα μέλη τους τι συνιστά ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά. Οι κανόνες αυτοί θεσπίζονται προκειμένου (Kavanagh and Drennan, 2008):

i. Οι χρήστες των επαγγελματικών υπηρεσιών να γνωρίζουν τι πρέπει να προσδοκούν από τις υπηρεσίες που αγοράζουν.

ii. Τα μέλη του επαγγέλματος να γνωρίζουν τι συνιστά αποδεκτή συμπεριφορά.

iii. Το επάγγελμα να χρησιμοποιεί τους κανόνες για την παρακολούθηση της συμπεριφοράς των μελών του.

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, όπως και τα μέλη των άλλων οργανωμένων επαγγελμάτων, έχουν αναπτύξει τους δικούς τους κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας και ηθικής. Δεν υπάρχει ένας γενικής αποδοχής κώδικας επαγγελματικής συμπεριφοράς που να μπορεί να εφαρμοστεί σε όλους τους ελεγκτές όλου του κόσμου, και τούτο γιατί οι επιμέρους κανόνες των κανονισμών αυτών, διαμορφώνονται σε κοινωνικούς χώρους με αρκετές διαφορές στα ήθη, τα έθιμα, τις αρχές και τις αξίες τους (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

### **3.10 Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC)**

Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC – International Federation of Accountants) ορίζει τις αρχές που πρέπει να εφαρμόζονται α) οι επαγγελματίες λογιστές και ελεγκτές που είναι μέλη της αλλά και β) οι εξωτερικοί ελεγκτές, ελεύθεροι επαγγελματίες ή υπάλληλοι ελεγκτικών εταιριών και γ) οι λογιστές ή εσωτερικοί ελεγκτές επιχειρήσεων (IESBA, 2016).

Ο Κώδικας της IFAC ή Εγχειρίδιο IESBA (International Ethics Standard Board of Accountants) του 2016 περιέχει ολόκληρο τον Κώδικα Δεοντολογίας για τους Επαγγελματίες Λογιστές. Η τελευταία αυτή έκδοση περιέχει νέα τμήματα που απευθύνονται στις ευθύνες των επαγγελματιών λογιστών όταν διαπιστώνουν μη συμμόρφωση ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς (NOCLAR) που διαπράττονται από πελάτη ή εργοδότη (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Σύμφωνα με τον Κώδικα της IFAC ο επαγγελματίας ελεγκτής επιβάλλεται να χαρακτηρίζεται από (IESBA, 2016):

- Ακεραιότητα (integrity): να είναι ευθύς, έντιμος και ειλικρινής
- Αντικειμενικότητα (objectivity): να είναι δίκαιος και αμερόληπτος, χωρίς προκαταλήψεις, συμφέροντα και επιρροές τρίτων
- Εμπιστευτικότητα (confidentiality): να σέβεται τις εμπιστευτικές πληροφορίες που αποκτώνται κατά την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών
- Επαγγελματική συμπεριφορά (professional behavior): δρώντας με συνέπεια σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους, κανονισμούς και ρυθμίσεις
- Επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια (professional competence and due care): βελτιώνοντας συνεχώς τις γνώσεις και ικανότητές του στο γνωστικό του αντικείμενο, παρέχοντας ανταγωνιστικές υπηρεσίες
- Τεχνικά – επαγγελματικά κριτήρια (technical standards): σύμφωνα με τα επαγγελματικά κριτήρια του Σώματος που υπηρετούν.

Ο νόμος 3693/08 περί Εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, στο Άρθρο 19 ορίζει ότι (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012):

*Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να συμμορφώνονται με τον ισχύοντα Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants), εκτός των περιπτώσεων που η Επιτροπή, σύμφωνα με τη κανονιστική διαδικασία στην οποία παραπέμπει το άρθρο 48 παράγραφος 2 της Οδηγίας 2006/43/EK, θεσπίσει μέτρα εφαρμογής βασιζόμενα επί των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας.*

Αυτή ήταν και η πρώτη αναφορά της Ελληνικής νομοθεσίας στην εφαρμογή ενός Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας για τους ελεγκτές στη χώρα μας.

### **3.11 Ο Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.)**

Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και τη βελτίωση της διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές υπηρεσιών για την προστασία του ηθικού και επαγγελματικού κύρους των μελών και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές (<https://www.soel.gr>).

Για το σκοπό αυτό, ο κάθε Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. υποχρεούται να ακολουθεί τις γενικές αρχές και κανόνες, παράλληλα με άλλες ειδικότερες υποχρεώσεις σύμφωνα με διατάξεις νόμων και οδηγιών του Σ.Ο.Ε.Λ. Οι υποχρεώσεις αυτές αφορούν τα μέλη των διοικήσεων των κατά το νόμο εταιριών ή κοινοπραξιών Ορκωτών Ελεγκτών, τους Επίκουρους, Δόκιμους και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012).

Περιληπτικά, το άρθρο 1 του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας ορίζει ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

- i. Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.
- ii. Να μην αναλαμβάνει οποιαδήποτε εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον νόμο, και τον Κανονισμό, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.



- iii. Να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα πρότυπα και οδηγίες.
- iv. Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.
- v. Να μη χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προκειμένου σ' αυτόν προσώπου.
- vi. Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθείσα σ' αυτόν εργασία.
- vii. Να μην παρέχει ανακριβή στοιχεία.
- viii. Να μη δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- ix. Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο.
- x. Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ..

### **3.12 Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών (Άρθρο 3)**

Το άρθρο 3 του Κώδικα ορίζει ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής (Παπάς, 1999):

- i. 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.
- ii. δικαιούται να χρησιμοποιεί βοηθούς έχοντας όμως την ευθύνη για την εργασία τους.
- ii. απαγορεύεται να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ.

iv. 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 πορίσματος του.

### **3.13 Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα (Άρθρο 4)**

Στην ελεγκτική θεωρία η ανεξαρτησία αποτελεί και αυτή θέμα επαγγελματικής δεοντολογίας. Το επαγγελματικό κύρος του ορκωτού ελεγκτή εξασφαλίζεται μόνο αν αυτός θεωρείται ότι διαθέτει πραγματική ανεξαρτησία κατά την εκτέλεση του έργου του και χαρακτηρίζεται από αμεροληψία στη σχέση του με τον ελεγχόμενο φορέα αλλά και σε ότι αφορά στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων (Παπάς, 1999).

Η επαγγελματική ανεξαρτησία που εγκρίθηκε για πρώτη φορά το 1975 από την Εκτελεστική Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών ορίζει ότι το επάγγελμα του ελεγκτή ασκείται με τρόπο ανεξάρτητο και αντικειμενικό. 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 (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Η επαγγελματική ανεξαρτησία προσδιορίζεται στο άρθρο 4 του κανονισμού, σύμφωνα με το οποίο ο Ορκωτός Ελεγκτής έχει την υποχρέωση (Φλιτούρης, 2007):

- i. Να μην παρέχει στον ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος.
- ii. Να μην αποφασίζει ο ίδιος σε θέματα αρμοδιότητας του ελεγχόμενου, αποφεύγοντας επίσης να εκφράζει την κρίση του στις επιχειρηματικές επιλογές του.
- iii. Να τηρεί αμερόληπτη στάση σε αντικρουόμενες απόψεις των ελεγχόμενων ή άλλων ενδιαφερομένων, εκφράζοντας αντικειμενικές διαπιστώσεις και υποδείξεις.
- iv. Να μην έχει οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό συμφέρον από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου του.

v. Να μη αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχόμενου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση των καθηκόντων του.

vi. Να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στον ελεγχόμενο υπηρετούν συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα.

vii. Να μην δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρονήσεως και φιλοξενίας.

viii. Να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή προμήθεια από τον ελεγχόμενο, πέραν της νομίμου, αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας του.

ix. Να τηρεί αυστηρά τις 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 εργασίας.

x. Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή σε ελεγκτικό φορέα η με οποιοδήποτε τρόπο διαπραγμάτευση ή εκ των υστέρων μείωση της νόμιμης αμοιβής ελέγχου.

Επίσης, απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή η ανάληψη του ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα του έχει διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία μέλος της διοίκησης, διευθυντικό στέλεχος ή οικονομικός, λογιστικός ή φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής (Φλιτούρης, 2007).

### **3.14 Εχεμύθεια ελεγκτικού έργου (Άρθρο 5)**

Σύμφωνα με το Άρθρο 5 του Κώδικα, ο Ορκωτός Ελεγκτής (Φλιτούρης, 2007):

i. οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και να μην αποκαλύπτει γεγονότα ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εργασία του.

- ii. απαγορεύεται να κάνει χρήση για δικό του όφελος ή όφελος τρίτων, των γεγονότων και των πληροφοριών που περιήλθαν σε γνώση του.
- iii. οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και μετά τη λήξη της παροχής των επαγγελματικών υπηρεσιών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.
- iv. οφείλει να εξασφαλίζει την τήρηση του επαγγελματικού απορρήτου από τους βοηθούς του.

### **3.15 Ποιοτική Επάρκεια Εργασιών Ελέγχου (Άρθρο 6)**

Σύμφωνα με το Άρθρο 6 του Κώδικα, ο Ορκωτός Ελεγκτής (Φλιτούρης, 2007):

- i. υποχρεούται να ακολουθεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο, τα φύλλα εργασίας του ελέγχου.
- ii. Από τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι: Κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα πρότυπα Ελέγχου και Εκθέσεων του Σ.Ο.Ε.Λ..
- iii. Τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή Έκθεση του ελέγχου του.

### **3.16 Διαφήμιση και Αθέμιτος Ανταγωνισμός (Άρθρο 7)**

Σύμφωνα με το Άρθρο 7 του Κώδικα, ο Ορκωτός Ελεγκτής δεν πρέπει να προβάλλει το όνομά του με τρόπο που υποβαθμίζει το επάγγελμα θέτοντας σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων Ορκωτών Ελεγκτών ή ελεγκτικών φορέων. Η διαφήμιση, δηλαδή η πρόκληση για προσφορά των επαγγελματικών υπηρεσιών του χωρίς έγγραφη

πρόσκληση του ενδιαφερόμενου καθώς και η μείωση ή δέσμευση μείωσης της νόμιμης αμοιβής ελέγχου αποτελούν για τον ελεγκτή πράξεις αναξιοπρεπείς (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

### **3.17 Σχέσεις με Συναδέλφους και Ελεγκτικούς φορείς (Άρθρο 8)**

Σύμφωνα με το Άρθρο 8 του Κώδικα ορίζεται ότι (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2009):

i. Ο Ορκωτός Ελεγκτής, οφείλει να συμπεριφέρεται με ευγένεια, ειλικρίνεια και εκτίμηση έναντι όλων των άλλων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.

ii. 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, σε ποιους λόγους οφείλεται κατά την γνώμη του η απομάκρυνσή του από το συγκεκριμένο έλεγχο.

iii. 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.

### **3.18 Υποχρεωτική εφαρμογή του κανονισμού – Κυρώσεις**

Οποιοδήποτε μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ή οποιοσδήποτε ελεγκτικός φορέας υποχρεούται να καταγγείλει γραπτώς προς το Εποπτικό Συμβούλιο κάθε παράβαση του παρόντος κανονισμού, που έχει υποπέσει στην αντίληψή του, αναφέροντας ρητά το ονοματεπώνυμο του μέλους ή την επωνυμία του φορέα που υπέπεσε στην παράβαση, καθώς και τα περιελθόντα σε γνώση του αποδεικτικά στοιχεία. Η αναφορά είναι απόρρητη και γνωστοποιείται από το Εποπτικό Συμβούλιο μόνο στον αναφερόμενο

ελεγκτή ή φορέα, ο οποίος και καλείται για παροχή εξηγήσεων πριν αποφασιστεί η τυχόν πειθαρχική δίωξή του (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2009).

Αναφορά για παράβαση του παρόντος κανονισμού ή των υποχρεώσεων ενός Ορκωτού Ελεγκτή που απορρέουν από νόμο ή από τα ελεγκτικά πρότυπα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορεί να γίνει από οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό.

Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα να επιληφθεί αυτεπαγγέλτως για κάθε παράβαση (Σιώτης και Ζωϊτσάς, 2009).

i. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. αν συντρέχει παράβαση νόμου ή του παρόντος Κανονισμού και με αιτιολογημένη απόφασή του παραπέμπει την υπόθεση στα αρμόδια όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ., παραγγέλλοντας και τις αναγκαίες ενέργειες ή θέτει την υπόθεση στο αρχείο.

ii. Παραβάσεις του νόμου και του παρόντος κανονισμού από ελεγκτικούς φορείς εξετάζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο παραπέμπει στο Πειθαρχικό Συμβούλιο κάθε μέλος της διοίκησης του υπαίτιου ελεγκτικού φορέα, που κατά την κρίση του Εποπτικού Συμβουλίου, βασιζόμενη στις υπάρχουσες καταγγελίες, μαρτυρίες ή στοιχεία, ευθύνεται ως εκ της θέσης ή των αρμοδιοτήτων του για την διαπιστούμενη ή την καταγγελλόμενη παράβαση.

iii. Το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να κρίνει ότι ένα μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. έχει απολέσει το απαιτούμενο ήθος και την αναμφισβήτητη αρετή και να το διαγράψει από το οικείο Μητρώο, εφόσον από τα υπάρχοντα στοιχεία αποδεικνύεται ότι το μέλος αυτό έχει υποπέσει καθ' υποτροπή σε σκόπιμες παραβάσεις του παρόντος Κανονισμού.

### 3.19 Ευθύνη Ελεγκτή

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι να συγκεντρώσει και να αξιολογήσει τις λογιστικές πληροφορίες καθώς και να εκφράσει μία αντικειμενική και ανεξάρτητη γνώμη για την ποιότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης μονάδας. Η όλη διαδικασία ουσιαστικά προσθέτει επιπλέον αξία στη σχέση διοίκησης και μετόχων καθώς αποτυπώνεται μία ανεπηρέαστη γνώμη που αφορά την εικόνα της επιχείρησης. Παρόλα αυτά, ο ελεγκτής οφείλει κάθε φορά να είναι προσεκτικός τόσο στην έκφραση της γνώμης του όσο και στην έκδοση του πιστοποιητικού καθώς η νομική ευθύνη έναντι του πελάτη και όσων χρησιμοποιούν το τελικό προϊόν του ελέγχου, μαζί με την πειθαρχική ευθύνη του ελεγκτή αποτελούν τους κυριότερους παράγοντες προσοχής. Οι ποινές τόσο για τις ελεγκτικές εταιρείες όσο και για τους ελεγκτές προσωπικά είναι τόσο σημαντικές έτσι ώστε τα τελευταία χρόνια έχουν καταβληθεί τεράστια χρηματικά ποσά για διακανονισμό νομικών υποθέσεων (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Γενικά, ένας κοινός ή ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής έχει υποχρέωση να (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990):

- i. Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του Σ.Ο.Ε.Λ.
- ii. Επιδεικνύει τις ικανότητες και την κατάρτισή σου
- iii. Ελέγχει τους συνεργάτες του
- iv. Απορρίπτει έναν έλεγχο που θεωρεί ότι δε μπορεί να ανταπεξέλθει
- v. Συλλέγει, διερευνά και αξιολογεί πληροφορίες.
- vi. Ελέγχει λογιστικές καταστάσεις με ευθύτητα και καλή πίστη

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920, άρθρο 37, παρ. 3 για την ευθύνη των ελεγκτών, ορίζεται ότι η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική ακόμα και αν ο έλεγχος διενεργείται από περισσότερους ελεγκτές. Ο ελεγκτής με την εργασία του αναλαμβάνει την ευθύνη απέναντι στην επιχείρηση και σε περίπτωση παράβασης

καθήκοντος, πταίσματος, ζημίας ή μη εκπλήρωση της υποχρέωσης, καταλογίζεται ευθύνη και ορίζεται η παράβαση των όρων της σύμβασης. (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990)

Ο ελεγκτής δεν μπορεί να είναι βέβαιος ότι θα ολοκληρώσει το έργο του χωρίς λάθη και παραλείψεις καθώς τα μικρά αυτά λάθη είναι μέσα στην ανθρώπινη φύση. Για αυτό που μπορεί κάποιος να τον κατηγορήσει είναι για αμέλεια, ασυνέπεια και απάτη προς τον οποιοδήποτε ενδιαφερόμενο που έχει συμφέροντα από την εξεταζόμενη επιχείρηση (Τσαγκαλάνος, 2005). Επιπλέον πρέπει να επισημανθεί ότι οι ορκωτοί ελεγκτές οι οποίοι πιστοποιούν την εικόνα της επιχείρησης, έχουν ευθύνη για την τελική τους γνώμη που δηλώνεται εγγράφως με την έκθεση και το πιστοποιητικό ελέγχου και σε περίπτωση που διαπιστωθεί εκ των υστέρων ότι οι λογιστικές καταστάσεις δεν απεικόνιζαν την πραγματικότητα, μπορούν να τροποποιήσουν το πιστοποιητικό τους δημοσιεύοντάς το σε εφημερίδα για να γίνει ευρέως γνωστή η αλλαγή που σημειώθηκε (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Με βάση το άρθρο 19 του Π.Δ. 226/92, πιθανή καταλογιζόμενη ζημία του ορκωτού ελεγκτή που μπορεί να έχει προκληθεί από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι ανώτερη από το πενταπλάσιο του συνόλου των ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου ορκωτού ελεγκτή (Τσαγκαλάνος, 2005). Συμπεραίνοντας και από την αποζημίωση, δεν μπορεί να θεωρηθεί μεγάλο ποσό συγκριτικά με την πιθανή ζημιά που μπορεί να έχει προκαλέσει μία λάθος εκτίμηση γνώμης τόσο στους μετόχους όσο και στους τρίτους προς την επιχείρηση. Μετά την πάροδο της ζημίας και τη δημιουργία της απαίτησης, η επιχείρηση μπορεί να παραιτηθεί από την αξίωσή της κατά των ελεγκτών ή να καταλήξει σε συμβιβασμό. Οποιαδήποτε αξίωση κατά του ελεγκτή παραγράφεται μετά από δύο έτη (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Σύμφωνα με το νόμο 2190/192019 και τα άρθρα 63β, 63γ παρ.2 και παρ.3., ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος τόσο για την τήρηση απόλυτης εχεμύθειας περί όσων αντιμετωπίζει κατά την άσκηση των καθηκόντων του όσο και για τον έλεγχο του προσωπικού του. Είναι εξίσου υποχρεωμένος για τη μη παράνομη θεώρηση των οικονομικών καταστάσεων και για τη δήλωση κολλήματος διορισμού ως ελεγκτή λόγω προηγούμενης θέσης του μέσα



στην επιχείρηση. Ο ελεγκτής έχει ποινική ευθύνη και τιμωρείται από τις διατάξεις του νόμου με φυλάκιση τριών μηνών και χρηματική αμοιβή ή μία από τις ποινές αυτές (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.Δ. 226/92, στοιχειοθετείται πειθαρχική ευθύνη όταν οι ελεγκτές ασκούν πλημμελώς τα καθήκοντά τους, επιδεικνύουν ανάρμοστη συμπεριφορά συμπεριλαμβανομένου της διαπραγμάτευσης της αμοιβής τους ή προβούν σε παράβαση του κανονισμού δεοντολογίας (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

Ο ελεγκτής ο οποίος έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα, παραπέμπεται από το Εποπτικό Συμβούλιο στο πειθαρχικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. Το πειθαρχικό Συμβούλιο, αφού πρώτα κρίνει την ενοχή του ελεγκτή, μπορεί να του επιβάλει την οριστική παύση, προσωρινή παύση τριών μηνών, επίπληξη είτε το χρηματικό πρόστιμο. Σε περίπτωση που το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το παράπτωμα είναι ελαφρύ, τότε ο ελεγκτής υφίσταται αυστηρή σύσταση και επίπληξη (Σώμα Ορκωτών Λογιστών, 1990).

### **3.20 Σύνοψη**

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύθηκε ο κώδικας δεοντολογίας που διέπει τους ορκωτούς ελεγκτές. Ο κάθε ελεγκτής οφείλει να είναι υπεύθυνος για τη δημόσια χρήση των οικονομικών καταστάσεων και να δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν μια δίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας. Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών ορίζει τις αρχές που πρέπει να εφαρμόζονται. Ο Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και τη βελτίωση της διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές υπηρεσιών. Αναφέρονται οι παράγοντες παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών, η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα, η εχεμύθεια του ελεγκτικού έργου, η ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου, η διαφήμιση και ο αθέμιτος ανταγωνισμός, οι σχέσεις με συναδέλφους και ελεγκτικούς φορείς. Η υποχρεωτική εφαρμογή του κανονισμού και η ευθύνη του ελεγκτή.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

#### 4.1 Εισαγωγή

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι το νομοθετικό πλαίσιο που ορίζει τις αρχές και τις διαδικασίες βάσει των οποίων εκτελείται το έργο του ελέγχου. Λειτουργούν ως καθοδήγηση που θα πρέπει να ακολουθείται υποχρεωτικά από τους επαγγελματίες που ασχούν εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο.

#### 4.2 Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Διασφάλισης Ποιότητας (ΔΠΔΠ 1) που αφορά όλες τις ελεγκτικές εταιρείες, κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να θεσπίσει και να διατηρεί σύστημα δικλίδων ποιότητας που να περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες για κάθε ένα από τα ακόλουθα στοιχεία (Τσαγκαλάνος, 2005):

- α. Ευθύνη Διοίκησης για την ποιότητα εντός της ελεγκτικής εταιρείας.
- β. Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.
- γ. Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες και ειδικές αναθέσεις.
- δ. Ανθρώπινοι πόροι.
- στ. Εκτέλεση ανάθεσης

Κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να καθιερώσει αρχές και διαδικασίες που είναι κατάλληλα σχεδιασμένες προκειμένου να προωθήσουν μια κατάλληλη εσωτερική κουλτούρα, στην οποία τονίζεται ότι η ποιότητα είναι σημαντική για να διεκπαιρωθεί ένα έργο. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, θα πρέπει η Διοίκηση της ελεγκτικής εταιρείας (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012):

- Να απαιτεί την εκτέλεση κάθε έργου σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις ειδικότερες διοικητικές και νομικές απαιτήσεις.
- Να απαιτεί, όπως οι χορηγούμενες Εκθέσεις Ελέγχου να είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις.
- Να ενημερώνει, σε συνεχή και συστηματική βάση (π.χ. σεμινάρια, συναντήσεις, υπομνήματα κλπ.) το προσωπικό για τη σημασία της ποιότητας του ελεγκτικού έργου και πώς αυτό πρακτικά επιτυγχάνεται.
- Να ανταμείβει την υψηλής ποιότητας ελεγκτική εργασία και να επιβάλλει κυρώσεις στην αντίθετη περίπτωση.
- Να αναθέτει διοικητικές ευθύνες για εξασφάλιση της ποιότητας του ελεγκτικού έργου.
- Να διαθέτει επαρκείς πόρους και μέσα για την υποστήριξη των αρχών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου.

### **4.3 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου**

Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 200) ασχολείται με τις γενικές ευθύνες του ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή κατά τη διενέργεια ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Συγκεκριμένα, ορίζει συνολικά τους στόχους του ανεξάρτητου ελεγκτή και εξηγεί τη φύση και το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου που αποσκοπεί να επιτρέψει στον ανεξάρτητο ελεγκτή να ανταποκριθεί σε αυτούς τους στόχους. Εξηγεί επίσης το πεδίο, την εξουσία και τη διάρθρωση των ΔΠΕ και

περιλαμβάνει τις απαιτήσεις που καθορίζουν τις γενικές ευθύνες των ανεξάρτητων ελεγκτών που εφαρμόζεται σε όλους τους λογιστικούς ελέγχους (Καζαντζής, 2006).

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει του γενικούς στόχους του ελεγκτή που περιλαμβάνουν (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:35):

α) την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, έτσι ώστε να μπορεί να εκφράσει γνώμη για το εάν οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτισθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει του εφαρμοστέου πλαισίου της χρηματοοικονομικής αναφοράς και

β) έκδοση κατάλληλης έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου.

Ο σκοπός του ελέγχου είναι να ενισχυθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκφραση της γνωμοδότησης του ελεγκτή για το κατά πόσον οι οικονομικές καταστάσεις είναι έτοιμες σύμφωνα με τη δομή της ισχύουσας οικονομικής έκθεσης (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:36).

Ο σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να διατυπωθεί η γνώμη του ελεγκτή αναφορικά με αυτές τις καταστάσεις που συντάχθηκαν από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και κάποιου άλλου έγκυρου πλαισίου λογιστικών αρχών, ειδικά για τις οικονομικές καταστάσεις (Καζαντζής, 2006).

#### **4.4 Απαιτήσεις δεοντολογίας**

Ο ελεγκτής συμμορφώνεται με τις σχετικές δεοντολογικές απαιτήσεις, συμπεριλαμβανομένων αυτών σχετικά με την ανεξαρτησία, σχετικά με τις υποχρεώσεις ελέγχου των δημοσιονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής σχεδιάζει και διενεργεί έλεγχο

με επαγγελματικό σκεπτικισμό αναγνωρίζοντας ότι ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις που προκαλούν τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός σημαίνει πως ο ελεγκτής πρέπει να αντιδρά στις ακόλουθες περιπτώσεις (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012: 36):

1. Όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια έρχονται σε αντίθεση με τα άλλα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.
2. Όταν πληροφορίες θέτουν σε αμφισβήτηση την αξιοπιστία των εγγράφων και των απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια.
3. Όταν υπάρχουν γεγονότα που υποδεικνύουν πως υπάρχει πιθανή απάτη.
4. Όταν υπάρχουν περιπτώσεις που υποδεικνύουν πως υπάρχει ανάγκη για ελεγκτικές διαδικασίες, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ.

#### **4.5 Επαγγελματική κρίση**

Ο ελεγκτής ασκεί επαγγελματική κρίση κατά τον προγραμματισμό και την εκτέλεσή του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Η επαγγελματική κρίση είναι το επιστέγασμα της σχετικής εκπαίδευσης, των γνώσεων και της εμπειρίας, στο πλαίσιο που παρέχονται από τα πρότυπα ελέγχου, κατά η λήψη αναγκαίων αποφάσεων για τρόπους δράσης που είναι κατάλληλοι στις περιστάσεις του ελέγχου. Η επαγγελματική κρίση, είναι αναγκαία κυρίως σε αποφάσεις που έχουν να κάνουν με (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012: 37):

- Το ουσιώδες μέγεθος και τον ελεγκτικό κίνδυνο.
- Τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ΔΠΕ και τη συγκέντρωση ελεγκτικών συνεδρίων.
- Την αξιολόγηση κατά πόσο έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και εάν πρέπει να αποκτηθούν περισσότερα για την επίτευξη του σκοπού του ελεγκτή.

- Την αξιολόγηση των κρίσεων της διοίκησης της οικονομικής μονάδας κατά την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Την εξαγωγή συμπερασμάτων με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.

#### **4.6 Επάρκεια και καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων**

Για να αποκτήσει εύλογη βεβαιότητα, ο ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς ενδείξεις και αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο και συνεπώς να επιτρέπουν στον ελεγκτή να συνάγει εύλογα συμπεράσματα βάσει των οποίων θα βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή (Κοτσίρης, 1995).

Η επάρκεια έχει να κάνει με την ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, ωστόσο η απόκτηση περισσότερων ελεγκτικών τεκμηρίων, δεν μπορεί να αντισταθμίσει τη μη κατάλληλη ποιότητά τους.

Η καταλληλότητα έχει να κάνει με την ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή τη συνάφεια και την αξιοπιστία τους. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι σωευτικής φύσης και κατά κύριο λόγο αποκτώνται από τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου ή μπορεί να περιλαμβάνουν πληροφορίες που έχουν αποκτηθεί από άλλες πηγές, όπως είναι οι προηγμένοι έλεγχοι. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και κάθε πληροφορία που έρχεται σε αντίθεση με τέτοιους ισχυρισμούς (Παπάς, 1999).

#### **4.7 Ελεγκτικός κίνδυνος**

Ο κίνδυνος του ελέγχου είναι συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας και κινδύνου ανίχνευσης. Η αξιολόγηση των κινδύνων βασίζεται σε διαδικασίες ελέγχου για την απόκτηση των αναγκαίων πληροφοριών για το σκοπό αυτό και τα αποδεικτικά στοιχεία που αποκτώνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η εκτίμηση των κινδύνων είναι

θέμα επαγγελματικής κρίσης και όχι θέμα ικανότητας ακριβών μετρήσεων. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, ο κίνδυνος ελέγχου δεν περιλαμβάνει τον κίνδυνο ότι ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει την άποψη ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες όταν δεν είναι. Αυτός ο κίνδυνος είναι συνήθως ασήμαντος. Επιπλέον, ο έλεγχος είναι ένας τεχνικός όρος που σχετίζεται με τη διαδικασία ελέγχου, δεν αναφέρεται στους επιχειρηματικούς κινδύνους του ορκωτού ελεγκτή, όπως η απώλεια από δικαστικές διαφορές, η αρνητική δημοσιότητα ή άλλα γεγονότα που προκύπτουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Τσαγκαλάνος, 2005).

#### **4.8 Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος**

Οι κίνδυνοι ουσιώδους ανακρίβειας μπορεί να υπάρχουν σε δύο επίπεδα:

- Το επίπεδο των συνολικών οικονομικών καταστάσεων και
- Το επίπεδο βεβαίωσης για κλάσεις συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις.

Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο των συνολικών οικονομικών καταστάσεων αναφέρονται στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται εκτεταμένα με τις οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό του και ενδέχεται να επηρεάσει πολλούς ισχυρισμούς. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο βεβαίωσης αξιολογούνται προκειμένου να καθοριστεί η φύση, το χρονοδιάγραμμα και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που απαιτούνται για επαρκείς κατάλληλες ελεγκτικές αποδείξεις. Αυτά τα στοιχεία επιτρέπουν στον ελεγκτή να εκφράζει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις σε αποδεκτό επίπεδο ελέγχου του κινδύνου. Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν διάφορες προσεγγίσεις για την επίτευξη του στόχου της αξιολόγησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα μοντέλο που εκφράζει τη γενική σχέση των συνιστωσών του ελεγκτικού κινδύνου σε μαθηματικούς όρους ώστε να καταλήξει σε αποδεκτό επίπεδο κινδύνου σφάλματος (Τσαγκαλάνος, 2005).

Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο βεβαίωσης αποτελούνται από δύο συνιστώσες: τους εγγενείς κινδύνους και τους κινδύνους ελέγχου. Ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος ελέγχου είναι οι κίνδυνοι της οντότητας και υπάρχουν ανεξάρτητα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Καραμάνης, 2008).

Ο εγγενής κίνδυνος είναι υψηλότερος για ορισμένους ισχυρισμούς και τις σχετικές κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις από ό, τι για άλλους. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι υψηλότερος για περίπλοκους υπολογισμούς ή για λογαριασμούς που συνίστανται σε ποσά που προκύπτουν από λογιστικές εκτιμήσεις που υπόκεινται σε σημαντική αβεβαιότητα εκτίμησης. Οι εξωτερικές συνθήκες που δημιουργούν επιχειρηματικούς κινδύνους ενδέχεται επίσης να επηρεάσουν τον εγγενή κίνδυνο (Τσαγκαλάνος, 2005).

Ο κίνδυνος ελέγχου είναι συνάρτηση της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού, της υλοποίησης και της εφαρμογής της διατήρησης του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση για την αντιμετώπιση των εντοπισθέντων κινδύνων που απειλούν την επίτευξη των στόχων της οικονομικής οντότητας που σχετίζονται με την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Ωστόσο, ο εσωτερικός έλεγχος, ανεξάρτητα από το πόσο καλά είναι σχεδιασμένος και λειτουργικός, μπορεί μόνο να μειώσει, αλλά όχι να εξαλείψει, τους κινδύνους του ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω των εγγενών περιορισμών του εσωτερικού ελέγχου. Αυτοί περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τη δυνατότητα των ανθρώπινων σφαλμάτων ή τα λάθη ή τους ελέγχους που παρακάμπτονται από συμπαιγνία ή ακατάλληλη αντικατάσταση της διοίκησης. Κατά συνέπεια, θα υπάρχει πάντα κάποιος κίνδυνος ελέγχου. Τα ΔΠΕ παρέχουν τους όρους υπό τους οποίους ο ελεγκτής υποχρεούται ή μπορεί να επιλέξει να δοκιμάσει την αποτελεσματικότητα λειτουργίας των ελέγχων κατά τον προσδιορισμό της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών που πρέπει να διεξαχθούν (Καραμάνης, 2008).



#### **4.9 Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου (ΔΠΕ 210)**

Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή για την αποδοχή των όρων της δέσμευσης ελέγχου με τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Αυτό περιλαμβάνει τον καθορισμό ορισμένων προϋποθέσεων για τον έλεγχο, την ευθύνη η οποία ανήκει στη διοίκηση και, κατά περίπτωση, σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διαδικασία διακυβέρνησης (Καραμάνης, 2008).

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποδεχθεί ή να συνεχίσει μόνο μια ελεγκτική δέσμευση όταν έχει συμφωνηθεί η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεσθεί, μέσω:

α) του καθορισμού του κατά πόσον υπάρχουν οι προϋποθέσεις για τον έλεγχο και

β) επιβεβαιώνοντας ότι υπάρχει κοινή συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης και, ενδεχομένως, τους υπεύθυνους διακυβέρνησης των όρων της ελεγκτικής δέσμευσης (Καραμάνης, 2008).

#### **4.10 Προϋποθέσεις ανάληψης ελέγχου**

Για να διαπιστωθεί εάν υπάρχουν οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει (Καραμάνης, 2008):

α) Να προσδιορίσει εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που πρέπει να εφαρμοστεί στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι αποδεκτό.

β) Να αποκτήσει τη συμφωνία της διοίκησης που αναγνωρίζει και κατανοεί την ευθύνη της:

(i) για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συμπεριλαμβανομένου, όπου είναι απαραίτητο, της ακριβούς παρουσίας τους.

(ii) για έναν τέτοιο εσωτερικό έλεγχο, όπως καθορίζει η διοίκηση, είναι απαραίτητο ώστε να είναι δυνατή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε σφάλμα.

(iii) να παρέχει στον ελεγκτή:

✓ Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες που γνωρίζει η διοίκηση που σχετίζεται με την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα.

✓ Πρόσθετες πληροφορίες τις οποίες μπορεί να ζητήσει ο ελεγκτής από τη διοίκηση για τους σκοπούς του ελέγχου και

✓ Απεριόριστη πρόσβαση στα πρόσωπα εντός της οικονομικής οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει απαραίτητο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

#### **4.11 Συμφωνία των όρων ανάθεσης**

Ο ελεγκτής συμφωνεί τους όρους της ελεγκτικής δέσμευσης με τη διοίκηση ή εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, κατά περίπτωση. Οι συμφωνηθέντες όροι της ελεγκτικής δέσμευσης είναι που καταγράφονται σε επιστολή ελεγκτικής εντολής ή σε άλλη κατάλληλη γραπτή μορφή και περιλαμβάνει (Παπαδάτου, 2001):

α) το στόχο και το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

(β) τις ευθύνες του ελεγκτή.

γ) τις ευθύνες της διοίκησης.

δ) τον προσδιορισμό του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και

ε) αναφορά στην αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενο των εκθέσεων που πρόκειται να εκδοθούν από τον ελεγκτή και δήλωση ότι μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις

στις οποίες μια αναφορά μπορεί να διαφέρει από την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενο της.

#### **4.12 Αποδοχή αλλαγής στους όρους της δέσμευσης ελέγχου**

Ο ελεγκτής δεν θα συμφωνήσει με την αλλαγή των όρων της ελεγκτικής δέσμευσης όπου δεν υπάρχει εύλογη αιτιολόγηση για κάτι τέτοιο. Εάν πριν από την ολοκλήρωση της εντολής ελέγχου ζητηθεί από τον ελεγκτή να αλλάξει τους όρους ανάθεσης σε μια δέσμευση που μεταφέρει ένα χαμηλότερο επίπεδο διαβεβαίωσης, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει αν υπάρχει εύλογη αιτιολόγηση για το σκοπό αυτό (Παπαδάτου, 2001).

Εάν αλλάξουν οι όροι της ανάθεσης, ο ελεγκτής και η διοίκηση συμφωνούν και καταγράφουν τους νέους όρους της ανάθεσης σε μια επιστολή ανάθεσης ή άλλη κατάλληλη μορφή γραπτής συμφωνίας.

Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συμφωνήσει σε αλλαγή των όρων της ανάθεσης και δεν επιτρέπεται από τη διοίκηση να συνεχίσει τον αρχικό έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) να αποσύρεται από την ελεγκτική υπηρεσία όπου αυτό είναι δυνατόν σύμφωνα με τον ισχύον νόμο ή κανονισμό και

(β) να προσδιορίσει εάν υπάρχει συμβατική ή άλλη υποχρέωση τις περιστάσεις σε άλλα μέρη, όπως εκείνα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση, τους ιδιοκτήτες ή τις ρυθμιστικές αρχές.

#### **4.13 Δικλείδες Ποιότητας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 220)**

Ο σκοπός αυτού του διεθνούς προτύπου ελέγχου (ΔΠΕ 220) είναι να παρέχει πρότυπα και να παρέχει καθοδήγηση σχετικά με συγκεκριμένες ευθύνες του προσωπικού της επιχείρησης σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου ποιότητας για λογιστικούς ελέγχους

ιστορικών στοιχείων στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων.

Οι ομάδες ανάθεσης (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:51-55):

(α) Εφαρμόζουν τις διαδικασίες ελέγχου ποιότητας που ισχύουν για τον έλεγχο της ανάθεσης.

(β) Παρέχουν στην επιχείρηση τις σχετικές πληροφορίες που θα επιτρέψουν τη λειτουργία του τμήματος του συστήματος ποιοτικού ελέγχου της επιχείρησης που αφορά την ανεξαρτησία και

(γ) Δικαιούνται να βασίζονται στα συστήματα της επιχείρησης (για παράδειγμα, σε σχέση με τις ικανότητες του προσωπικού μέσω της πρόσληψής τους και της επίσημης εκπαίδευσης. Ανεξαρτησία μέσω της συσσώρευσης και της κοινοποίησης των σχετικών πληροφοριών ανεξαρτησίας, διατήρηση των σχέσεων των πελατών μέσω συστημάτων αποδοχής και συνέχισης και την τήρηση των κανονιστικών και νομικών απαιτήσεων μέσω της διαδικασίας παρακολούθησης), εκτός εάν παρέχονται πληροφορίες από την επιχείρηση ή άλλα μέρη προτείνουν διαφορετικά.

#### **4.14 Τεκμηρίωση του ελέγχου (ΔΠΕ 230)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για την προετοιμασία των εγγράφων ελέγχου για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Τα έγγραφα ελέγχου που πληρούν τις απαιτήσεις αυτού του ISA και των συγκεκριμένων απαιτήσεων τεκμηρίωσης άλλων σχετικών ΔΠΕ προβλέπουν (Παπαδάτου, 2001):

(α) Απόδειξη της βάσης του ελεγκτή για συμπεράσματα σχετικά με το επίτευγμα

των συνολικών στόχων του ελεγκτή και

(β) Αποδεικτικά στοιχεία ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις (Λουμιώτης & Τζίφας, 2012:58).

#### **4.15 Μορφή, Περιεχόμενο και Έκταση της Τεκμηρίωσης Ελέγχου**

Ο ελεγκτής καταρτίζει τεκμηρίωση ελέγχου που είναι επαρκής για να καταστεί δυνατός ένας έμπειρος ελεγκτής, χωρίς προηγούμενη σύνδεση με τον έλεγχο, προκειμένου να καταλάβει (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:65):

α) Τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργήθηκαν προκειμένου να συμμορφώνονται με τα ΔΠΕ και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

(β) Τα αποτελέσματα των διαδικασιών ελέγχου που διενεργήθηκαν και τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που λήφθηκαν και

(γ) Σημαντικά θέματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής και σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις για την επίτευξη αυτών των συμπερασμάτων.

Ο ελεγκτής τεκμηριώνει τις συζητήσεις για σημαντικά θέματα με τη διοίκηση και όσους έχουν τη διακυβέρνηση και άλλους, συμπεριλαμβανομένης της φύσης των σημαντικών θεμάτων που συζητήθηκαν και πότε και με ποιον συζητήθηκαν. Εάν ο ελεγκτής προσδιόρισε πληροφορίες που δε συνάδουν με τα τελικά συμπεράσματα του ελεγκτή σχετικά με ένα σημαντικό θέμα, ο ελεγκτής θα τεκμηριώσει πώς ο ελεγκτής αντιμετώπισε την ασυνέπεια (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:65).

#### **4.16 Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 240)**

Το ΔΠΕ 240 ορίζει την απάτη ως εσκεμμένη πράξη ενός ή περισσότερων ατόμων μεταξύ των διοικητικών στελεχών, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, των υπαλλήλων ή τρίτων, που συνεπάγεται τη χρήση δόλου για την απόκτηση άδικου ή παράνομου πλεονεκτήματος. Οι δύο τύποι απάτης που σχετίζονται περισσότερο με τον ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 240, είναι οι ανακρίβειες που προκύπτουν από δόλια χρηματοοικονομική αναφορά και οι ανακρίβειες που προκύπτουν από την υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Σε αντίθεση με την απάτη, ο όρος «σφάλμα» αναφέρεται σε ακούσιο σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης της παράλειψης ποσού ή αποκάλυψης. Το ΔΠΕ 240 αναφέρει ότι ο διακριτικός παράγοντας μεταξύ της απάτης και του σφάλματος είναι κατά πόσον η υποκείμενη ενέργεια που οδηγεί σε ανακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων είναι σκόπιμη ή ακούσια. Ένας ελεγκτής που διεξάγει έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΠΕ είναι υπεύθυνος για τη λήψη εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες, είτε προέρχονται από απάτη είτε από λάθος (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:66-70).

#### **4.17 Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 250)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εξετάσει νόμους και κανονισμούς στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

##### **Στόχος του ελεγκτή**

Οι στόχοι του ελεγκτή είναι οι εξής (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:93):

(α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια σχετικά με τη συμμόρφωση με τις διατάξεις των εν λόγω νόμων και κανονισμών γενικά που αναγνωρίζεται ότι έχουν άμεση

επίδραση στον προσδιορισμό των ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Να διεξάγει συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου για να συμβάλει στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.

(γ) Να ανταποκρίνεται κατάλληλα σε μη συμμόρφωση ή υποψία μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς που προσδιορίστηκαν κατά τον έλεγχο.

### **Διαδικασίες ελέγχου όταν διαπιστωθεί ή υπάρχει υπόνοια μη συμμόρφωσης**

Εάν ο ελεγκτής λάβει γνώση πληροφοριών σχετικά με την περίπτωση μη συμμόρφωσης ή υποψία μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε πρέπει να λάβει (Καραμάνης, 2008):

(α) Η κατανόηση της φύσης της πράξης και των περιστάσεων υπό τις οποίες έχει συμβεί.

β) Περαιτέρω πληροφορίες για την αξιολόγηση των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων.

Εάν ο ελεγκτής υποπτεύεται ότι μπορεί να υπάρξει μη συμμόρφωση, θα συζητήσει το ζήτημα με τη διοίκηση και, ενδεχομένως, με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. Εάν η διοίκηση ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες που υποστηρίζουν ότι η οικονομική μονάδα βρίσκεται σε συμμόρφωση με τους νόμους και κανονισμούς και, κατά την κρίση του ελεγκτή, το αποτέλεσμα της ύποπτης μη συμμόρφωσης μπορεί να είναι ουσιώδες για τις οικονομικές καταστάσεις. Εάν δεν μπορούν να ληφθούν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την υποψία μη συμμόρφωσης, ο ελεγκτής αξιολογεί την επίδραση της έλλειψης επαρκών κατάλληλων στοιχείων ελέγχου σχετικά με τη γνώμη του ελεγκτή (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:65).

Ο ελεγκτής αξιολογεί τις επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή και την αξιοπιστία των γραπτών δηλώσεων και να λάβει τα κατάλληλα μέτρα.

#### **4.18 Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (ΔΠΕ 260)**

Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση όσον αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Καραμάνης, 2008).

##### **Στόχος του ελεγκτή**

Οι στόχοι του ελεγκτή είναι (Λουμιώτης και Τζίφας, 2012:99):

α) Να κοινοποιήσει σαφώς στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του σχετικά με τον έλεγχο των δημοσιονομικών καταστάσεων και μια επισκόπηση του προβλεπόμενου πεδίου εφαρμογής και του χρονικού πλαισίου του ελέγχου.

β) Να αποκτήσει από τους υπεύθυνους διακυβέρνησης πληροφορίες σχετικές με τον έλεγχο.

γ) Να παρέχει στους υπεύθυνους διακυβέρνησης έγκαιρες παρατηρήσεις από τον έλεγχο που είναι σημαντικές και συναφείς με την ευθύνη του να εποπτεύει τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς.

##### **Ανεξαρτησία του ελεγκτή**

Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα εξής (Καραμάνης, 2008):



- Δήλωση ότι η ελεγκτική ομάδα και άλλοι στην ελεγκτική εταιρεία, έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αφορούν την ανεξαρτησία.
- Όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα μεταξύ της ελεγκτικής εταιρείας και της οικονομικής μονάδας που κατά την επαγγελματική κρίση του, μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία.
- Τα σχετικά μέτρα προστασίας που έχουν εφαρμοστεί για την εξάλειψη των απειλών κατά της ανεξαρτησίας ή τη μείωσή τους σε αποδεκτό επίπεδο.

#### **4.19 Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων (ΔΠΕ 300)**

Το παρόν ΔΠΕ αναφέρεται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να σχεδιάσει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ο σχεδιασμός δεν αποτελεί μια διακριτική φάση του ελέγχου αλλά μια συνεχή και επαναλαμβανόμενη διαδικασία, η οποία συχνά ξεκινά αμέσως μετά την ολοκλήρωση του τρέχοντος έτους (Καραμάνης, 2008).

Ο βαθμός του σχεδιασμού του ελέγχου εξαρτάται από το μέγεθος και την πολυπλοκότητα των εργασιών της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, τη γνώση και την εμπειρία του ελεγκτή γι' αυτή, καθώς και από την εμπειρία και ικανότητα της ελεγκτικής μονάδας.

Για τον καθορισμό τη συνολικής στρατηγικής ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει (Τσαγκαλάνος, 2005):

- α) να αναγνωρίσει τα χαρακτηριστικά ελέγχου που καθορίζουν το πεδίο αυτού
- β) να επιβεβαιώσει τους σκοπούς αναφοράς του ελέγχου και να σχεδιάσει το χρόνο καθώς και τη φύση των απαιτούμενων κοινοποιήσεων,
- γ) να λάβει υπόψη τους παράγοντες που είναι σημαντικοί για την καθοδήγηση των προσπαθειών της ελεγκτικής ομάδας.

δ) να λάβει υπόψη τα αποτελέσματα των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων του ελέγχου και να εξετάσει τις αποκτηθείσες γνώσεις από τυχόν άλλες εκτελεσθείσες εργασίες στην οικονομική μονάδα είναι σχετικές, και

ε) να εξακριβώσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των απαραίτητων πόρων στην εκτέλεση του ελέγχου.

#### **4.20 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Σπουδαιότητα) (ΔΠΕ 315)**

Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος της, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου της οικονομικότητας οντότητας (Τσαγκαλάνος, 2005).

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να προσδιορίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους της λανθασμένης αναφοράς, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε σφάλμα, στις οικονομικές καταστάσεις και τα επίπεδα βεβαίωσης, μέσω της κατανόησης της οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντος της, συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας, παρέχοντας έτσι τη βάση για το σχεδιασμό και την εφαρμογή απαντήσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας.

Οι διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα (Τσαγκαλάνος, 2005):

(α) Έρευνες της διοίκησης, καθώς και άλλων ατόμων εντός της οικονομικής οντότητας, οι οποίοι σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή μπορεί να έχει πληροφορίες που είναι πιθανόν να βοηθήσουν στην αναγνώριση των κινδύνων της ουσιώδους ανακρίβειας που οφείλεται σε απάτη ή σφάλμα.

β) Αναλυτικές διαδικασίες.

γ) Παρατήρηση και επιθεώρηση

#### **4.21 Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους (ΔΠΕ 330)**

Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για το σχεδιασμό και την εφαρμογή απαντήσεων στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που εντοπίζονται και εκτιμώνται από αυτός βάσει του ΔΠΕ 315 στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, μέσω σχεδιασμού και υλοποίησης κατάλληλων αντιδράσεων σε αυτούς τους κινδύνους. Κατά το σχεδιασμό των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει (Τσαγκαλάνος, 2005):

(α) Να εξετάσει τους λόγους της εκτίμησης που δίνεται στον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού για κάθε κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, συμπεριλαμβανομένων:

(i) Της πιθανότητας ουσιώδους σφάλματος λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής κατηγορίας συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (δηλαδή, ο εγγενής κίνδυνος) και

ii) κατά πόσον η εκτίμηση επικινδυνότητας λαμβάνει υπόψη τους σχετικούς ελέγχους (δηλαδή, ο κίνδυνος ελέγχου), οπότε απαιτείται από τον ελεγκτή να λάβει αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου για να διαπιστωθεί εάν λειτουργούν οι έλεγχοι αποτελεσματικά (δηλαδή, ο ελεγκτής προτίθεται να βασιστεί στη λειτουργία - αποτελεσματικότητα των ελέγχων για τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και του χρόνου της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών).

(β) Να αποκτήσει πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο πιο υψηλή είναι η εκτίμηση κινδύνου.

#### **4.22 Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με την οντότητα που χρησιμοποιεί τον οργανισμό υπηρεσιών (ΔΠΕ 402)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για την απόκτηση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών παροχής υπηρεσιών.

Ο σκοπός του ελεγκτή, όταν η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός οργανισμού υπηρεσιών, είναι (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

α) Να αποκτήσει κατανόηση της φύσης και της σημαντικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον οργανισμό υπηρεσιών, καθώς και της επίπτωσής τους επό των εσωτερικών δικλίδων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που είναι σχετικές με τον έλεγχο, επαρκής για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και

β) Να σχεδιάσει και αν εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες που αντιδρούν σε αυτούς τους κινδύνους.

#### **4.23 Ελεγκτικά τεκμήρια (ΔΠΕ 500)**

Αυτό το ΔΠΕ εξηγεί τι συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο σε έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για το σχεδιασμό και τη διενέργεια διαδικασιών ελέγχου για την εξασφάλιση επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών

τεκμηρίων για να μπορέσουν να αντλήσουν εύλογα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάσει και να εκτελέσει τις διαδικασίες ελέγχου με τέτοιο τρόπο, έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου για να είναι σε θέση να αντλεί εύλογα συμπεράσματα βάσει των οποίων θα βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Για την εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, να διενεργήσει, τις εξής διαδικασίες (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

1. Να επιθεωρήσει, δηλαδή να εξετάσει αρχεία, έγγραφα ή να καταμετρήσει υλικά περιουσιακά στοιχεία.
2. Να παρακολουθήσει μια εξελικτική πορεία ή διαδικασία που εκτελείται από άλλους (π.χ. απογραφή αποθεμάτων από την εταιρία κλπ.)
3. Να επιβεβαιώσει, δηλαδή να αναζητήσει πληροφορίες από τρίτους.

#### **4.24 Χρησιμοποίηση της εργασίας άλλου ελεγκτή (ΔΠΕ 600)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με ειδικές εκτιμήσεις που ισχύουν για τους ελέγχους των ομίλων, ιδιαίτερα εκείνων που αφορούν τους επιμέρους ελεγκτές. Ένας ελεγκτής μπορεί να βρει αυτόν το ΔΠΕ, προσαρμοσμένο ανάλογα με τις περιστάσεις, χρήσιμο όταν ο εν λόγω ελεγκτής εμπλέκει άλλους ελεγκτές στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που δεν αποτελούν οικονομικές καταστάσεις ομίλου. Για παράδειγμα, ένας ελεγκτής μπορεί να περιλαμβάνει έναν άλλο ελεγκτή για να παρακολουθήσει την καταμέτρηση του αποθέματος ή να επιθεωρήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε απομακρυσμένη θέση (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Ορκωτός ελεγκτής μπορεί να απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή άλλο λόγο, να εκφράσει μια ελεγκτική γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ενός στοιχείου.

#### **4.25 Συνεκτίμηση του έργου του εσωτερικού ελέγχου (ΔΠΕ 610)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με τις αρμοδιότητες του εξωτερικού ελεγκτή που σχετίζονται με το έργο των εσωτερικών ελεγκτών όταν ο εξωτερικός ελεγκτής έχει προσδιορίσει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι πιθανό να είναι σχετικός με τον έλεγχο.

Οι στόχοι της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου καθορίζονται από τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. Ενώ οι στόχοι της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή είναι διαφορετικοί, ορισμένοι από αυτούς τους τρόπους με τους οποίους η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής επιτυγχάνουν τις δραστηριότητές τους μπορεί να είναι παρόμοιοι (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

#### **4.26 Έκθεση του Ανεξάρτητου ελεγκτή επί των Οικονομικών Καταστάσεων και διαφοροποιήσεις στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή (ΔΠΕ 700)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για τη διατύπωση γνώμης σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Ασχολείται επίσης με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή που εκδόθηκε ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι οι εξής (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

(α) Να σχηματίσει γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αξιολόγησης των συμπερασμάτων από τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν ληφθεί και

(β) Να εκφραστεί σαφώς αυτή η άποψη μέσω γραπτής έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση αυτής της γνώμης.

#### **4.27 Έκθεση του Ανεξάρτητου ελεγκτή σε Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού (ΔΠΕ 800)**

Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με ειδικές εκτιμήσεις κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού.

Ο στόχος του ελεγκτή, όταν εφαρμόζει το ΔΠΕ σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τις ειδικές εκτιμήσεις που αφορούν (Κάντζος και Χονδράκη, 2008):

- α) την αποδοχή της πρόσληψης.
- β) τον προγραμματισμό και την εκτέλεση αυτής της δέσμευσης και
- γ) γνωμοδότηση και υποβολή εκθέσεων σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις.

#### **4.28 Σύνοψη**

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύθηκε το Πρότυπο του Ποιοτικού Ελέγχου και πιο διεξοδικά όλες οι Γενικές Αρχές και ευθύνες που φέρει ο ανεξάρτητος ελεγκτής όταν διενεργεί τον έλεγχο βάσει των ΔΛΠ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ**

#### **5.1. Εισαγωγή**

Ο βασικός στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι να ελεγχθούν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, δηλαδή ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι συντάσσουν έκθεση, που επισυνάπτεται κάτω από τον ισολογισμό και δημοσιοποιείται μαζί με τις προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις.

#### **5.2 Εννοιολογικός προσδιορισμός εξωτερικού ελέγχου**

Ο εξωτερικός έλεγχος αξιολογεί κατά πόσο είναι έγκυρες και εξιόπιστες οι αναφερόμενες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών. Οι μέτοχοι περιμένουν κάποιο αντικειμενικό τρίτο μέρος για να τους παρέχει τη βεβαιότητα πως οι πληροφορίες που αναγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας είναι ακριβείς (Bostick and Luehting, 2007). Ο στόχος των εξωτερικών ελεγκτών είναι να



εκφράσουν τη γνώμη τους κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας συνάδουν με τα λογιστικά πρότυπα. Ο εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί έλεγχο και διασφαλίζει πως οι οικονομικές πληροφορίες που έχουν δοθεί από την επιχείρηση στους επενδυτές είναι αξιόπιστες και οι λογιστικές αρχές που χρησιμοποιήθηκαν είναι αποδεκτές και κατάλληλες, οπότε εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και εξάγει απόφαση κατά πόσο είναι ακριβείς με βάση τις λογιστικές αρχές (Alabede, 2012).

Βάσει του ΔΠΕ 240 ο εξωτερικός ελεγκτής (Karagiorgos et. al., 2009):

- Προσδιορίζει και αξιολογεί τους κινδύνους που ενέχει μια λανθασμένη αναφορά πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να διασφαλίσει πως οι εσωτερικοί έλεγχοι σχεδιάστηκαν και εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά.
- Αναλύσει τις ασυνήθιστες κινήσεις των συναλλαγών της επιχείρησης.
- Αξιολογεί τους κινδύνους που απορρέουν από λανθασμένες πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις λόγω απάτης.
- Αναφέρει ποια είναι η απάτη που υπάρχει ή αν υπάρχει κάποια υποψία για απάτη σε όσους είναι υπεύθυνοι για την εταιρική διακυβέρνηση.

### **5.3 Αναγκαιότητα και σημασία εξωτερικού ελέγχου**

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ιδιαίτερα σημαντικός προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να είναι αξιόπιστες. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αξιοπιστία της οικονομικής βιωσιμότητας και των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να γίνει εξωτερική επαλήθευση (Karagiorgos et. al., 2009). Η Ε.Ε. αναφέρει πως η επαλήθευση από ανεξάρτητα τρίτα μέρη όσον αφορά τις πληροφορίες θα πρέπει να δημοσιεύονται στις εκθέσεις της κοινωνικής ευθύνης προκειμένου να αποφευχθεί η κριτική πως οι εκθέσεις είναι ένα μέσο για τις δημόσιες σχέσεις, χωρίς κάποια ουσία (Alabede, 2012).

Με την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης του 2007, φάνηκαν κάποια σημαντικά λάθη και κάποιες σημαντικές αδυναμίες που είχαν τα μοντέλα εταιρικής διακυβέρνησης που ακολουθούσαν μεγάλες εταιρίες, τα οποία προέρχονταν αρχικά από τον τρόπο που παρατίθονταν οι οικονομικές πληροφορίες που αφορούσαν τις επιχειρήσεις. Η παράθεση αυτών των πληροφοριών είναι μια βασική αρχή για να λειτουργήσουν αποτελεσματικά οι αγορές και το πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης να είναι αποτελεσματικό. Οι μέτοχοι και οι επενδυτές και ιδώς το κοινό θα πρέπει να γνωρίζουν ποια είναι η πραγματική αξία και η οικονομική επίδοση της επιχείρησης και ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου είναι να διασφαλίσει πως οι πληροφορίες που έχουν παρατεθεί είναι ακριβείς και αξιόπιστες μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας και πως έχουν εφαρμοστεί οι κατάλληλες λογιστικές αρχές (Pantelidis, 2009). Ο εξωτερικός έλεγχος πρέπει να ενισχύει την εμπιστοσύνη όσων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις και να εκφράζει την άποψη σχετικά με το πώς έχουν συνταχθεί βάσει του ισχύοντος πλαισίου αναφοράς, καθώς και το αν οι καταστάσεις αυτές παρέχουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της επιχείρησης με ακρίβεια και αξιοπιστία, πάντα σύμφωνα με το πλαίσιο αναφορά που ισχύει (Alabede, 2012).

Ο εξωτερικός έλεγχος αναφέρεται, επίσης, στο κενό ανάμεσα στις προσδοκίες που έχει το κοινό και το ρόλο που έχει ανατεθεί στον εξωτερικό ελεγκτή αποκαλύπτοντας οποιαδήποτε άλλη απάτη. Το μοντέλο της εταιρικής διακυβέρνησης που έχει εφαρμοστεί σε αρκετές επιχειρήσεις μπορεί να έχει αρνητικό αντίκτυπο στη χειραγώγηση των κερδών και στο πώς παρατίθενται τα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις, όπως έγινε αντιληπτό από την οικονομική κρίση (Pantelidis, 2009). Οι μέτοχοι είναι δυνατόν να ασκήσουν πιέσεις στους μάνατζερς για την παράθεση πληροφοριών όσον αφορά τα κέρδη των εταιριών, κάτι που μειώνει την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και είναι δυνατόν να οφείλεται σε κάποια συμφωνία που έχουν κάνει οι ιδιοκτήτες και οι επενδυτές ή ανάμεσα στα ανώτατα ιεραρχικά στελέχη ή και στις προσδοκίες που έχει η αγορά (Desai et. al., 2006).

Ο εξωτερικός έλεγχος βοηθά και στην αντιμετώπιση των προβλημάτων μεταξύ εντολέα- εντολοδόχου ή εντολέα – αντιπροσώπου, κάτι που προκύπτει από το ότι οι ιδιοκτήτες της εταιρίας ενδιαφέρονται να μεγιστοποιήσουν την αξία των μετόχων τους,

αλλά οι μάνατζερς θέλουν να αναπτύξουν τους πόρους της εταιρίας. Οι παραδοσιακοί μηχανισμοί ελέγχου δεν είναι αποτελεσματικοί και κατάλληλοι προκειμένου να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα του εντολέα- αντιπροσώπου και ο εξωτερικός ελεγκτής έρχεται να επηρεάσει τα κίνητρα του μάνατζμεντ προκειμένου να αναλάβει το ρίσκο, μέσα από την κατάλληλη εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών. Ο εξωτερικός ελεγκτής παρακινεί τους μάνατζερς μιας επιχείρησης να ενισχύσουν την αξιοπιστία και τη διαφάνεια της εταιρίας. Οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορεί να παρακινήσουν τους μάνατζερς να υιοθετήσουν τα κατάλληλα λογιστικά συστήματα και να εφαρμόσουν τους απαραίτητους εσωτερικούς ελέγχους αλλά και να παρέχουν συστάσεις στους μάνατζερς προκειμένου να αυτήσουν την ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθούνται όταν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις (Desai et. al., 2006).

#### **5.4 Ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή**

Ο εξωτερικός ελεγκτής προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς να συσχετίζεται με τα άτομα ή τους παράγοντες που προσδιορίζουν τις δυνατότητες και τις αδυναμίες της επιχείρησης. Στις περισσότερες οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες ο εξωτερικός ελεγκτής είναι λειτούργημα. Σήμερα, απαιτείται να υπάρχει διαύγεια στις οικονομικές συναλλαγές για όλο το παραγωγικό και διοικητικό δυναμικό των επιχειρήσεων αλλά και στα ευρύτερα στρώματα του κοινωνικού συνόλου (Τσαγκαλάνος, 2005). Ο εξωτερικός ελεγκτής διαδραματίζει επομένως σημαντικό ρόλο καθώς αξιολογεί το προφίλ κινδύνου της επιχείρησης μέσω του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και των υποχρεωτικών επιστροφών και αξιολογήσεις εσωτερικών ελέγχων, διαχείρισης κινδύνου και διακυβέρνησης στην εκτέλεση του ελέγχου. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να διαθέτει τα ακόλουθα (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

- Υψηλό επίπεδο από εξειδικευμένες γνώσεις που πρέπει να ανανεώνονται και να προσαρμόζονται στις εξελίξεις της οικονομικής επιστήμης.

- Εμπειρία από τη μακροχρόνια ενασχόληση του εξωτερικού ελεγκτή με το αντικείμενο του ελέγχου. Η πείρα που θα αποκτήσει θα πρέπει να μπορεί να την αξιοποιήσει στα νέα δεδομένα που θα προκύπτουν κάθε φορά.
- Να έχει ανεπτυγμένη κριτική ικανότητα και αντίληψη και να μπορεί να ιεραρχεί τη σπουδαιότητα των μεγεθών της Ελεγκτικής.
- Θα πρέπει να είναι εύστροδος και να μπορεί να αυτοσχεδιάζει και να επινοεί συνεχώς νέες μεθόδους και διαδικασίες, έτσι ώστε να απλοποιεί τις σύνθετες καταστάσεις.
- Να είναι πρόθυμος να συνεργάζεται με τους ελεγχόμενους και την καλλιέργεια των σχέσεων της αμοιβαίας κατανόησης και της αλληλοενημέρωσης.
- Να είναι εργατικός και να επιτελεί το έργο του με επιμέλεια.

### **5.5 Ο Ν. « Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσιας εποτείας επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» 4449/2017**

Με το νόμο 4449/2017 (Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις) και σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση, ενσωματώνεται στη νομοθεσία Ελλάδας, η Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών.

Η Οδηγία 2006/43/ΕΚ όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014, καθορίζει τους όρους χορήγησης αδειάς ασκήσεως επαγγέλματος και εγγραφής στο Δημόσιο Μητρώο των φυσικών προσώπων και οντοτήτων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, τους κανόνες περί ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας και επαγγελματικής δεοντολογίας που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά και το πλαίσιο για τη δημόσια εποπτεία τους.

Σκοπός της τροποποίησης είναι επίσης να αυξηθεί ο ελάχιστος βαθμός σύγκλισης σε ό,τι αφορά τα ελεγκτικά πρότυπα βάσει των οποίων διενεργούνται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι. Επίσης, προκειμένου να βελτιωθεί η προστασία των επενδυτών, είναι σημαντικό να ενισχυθεί η δημόσια εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών, με την εδραίωση της ανεξαρτησίας των αρχών δημόσιας εποπτείας στην Ένωση και την ανάθεση σε αυτές των κατάλληλων αρμοδιοτήτων, μεταξύ των άλλων εξουσιών διενέργειας ερευνών και επιβολής κυρώσεων, ώστε να εντοπίζονται, να αποτρέπονται και να προλαμβάνονται οι παραβάσεις των εφαρμοστέων κανόνων στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες.

Μεταξύ άλλων, ο νόμος καθορίζει τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση από την αρμόδια αρχή, που είναι η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποιήσεις και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), της επαγγελματικής άδειας τόσο στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές όσο και στις ελεγκτικές εταιρείες. Για τις ελεγκτικές εταιρείες καθορίζονται τα ποσοστά συμμετοχής των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή και των ελεγκτικών εταιρειών στα δικαιώματα ψήφου και στη διοίκησή τους που αποτελούν προϋπόθεση για τη χορήγηση αδειάς.

## **5.6 Λειτουργία εξωτερικού ελέγχου**

Η ανάγκη διενέργειας ελέγχου από πρόσωπα εκτός της εταιρίας δεν είναι θέμα που αφορά αποκλειστικά την Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.). Σε κάθε περίπτωση διαχείρισης κεφαλαίων από πρόσωπα στα οποία δεν ανήκουν τα κεφάλαια αυτά, γεννάται η ανάγκη ελέγχου. Οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων λαμβάνουν αποφάσεις που αφορούν τη διαχείριση σημαντικών ποσών κεφαλαίου που προέρχονται από εισροές. Αν δεν υπήρχε θεσπιθετημένη υποχρέωση ελέγχου των υιοθετούμενων, για την επίτευξη των εταιρικών στόχων, διαδικασιών, αλλά και παροχής, από την πλευρά της διοίκησης, των αναγκαίων για τον έλεγχο πληροφοριών, θα ήταν μεγάλος κίνδυνος λήψης λανθασμένων αποφάσεων από εκείνους που έχουν επενδύσει χρηματικά ποσά στην εταιρία, προσδοκώντας οφέλη χωρίς να συμμετέχουν στη διοίκηση (Τσαγκαλάνος, 2005).

Η ελληνική νομοθεσία θεσμοθέτησε κανόνες για τον έλεγχο των διαδικασιών και της εφαρμογής αυτών από κάθε βαθμίδα στελεχών της επιχείρησης, προκειμένου να αποφευχθούν ενέργειες, εσκεμμένες ή μη, οι οποίες θα έβλαπταν τόσο τα άτομα που εισέφεραν τα κεφάλαιά τους στην εταιρία, όσο και τρίτους που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με αυτή (Φλιτούρης, 2007).

Η θεσμοθέτηση αυτών των κανόνων εναρμονίστηκε με τις νομοθεσίες των άλλων χωρών μελών της Ε.Ε., καθότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν πραγματοποιούνται μόνο στην ελληνική επικρατεία.

### **5.7 Νομοθετικό πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου**

Η αποστολή του εξωτερικού ελέγχου βάσει των ΔΠΕ και των Διεθνών Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας είναι (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

- Το ΔΠΕ 200 ορίζει ότι σκοπός του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών στις πληροφορίες που λαμβάνουν. Έτσι, κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι: α) να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, είτε αυτά οφείλονται σε απάτη, είτε σε λάθος, καθιστώντας τον ικανό να εκφράσει γνώμη για το εάν οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με το νέο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και β) να υποβάλει έκθεση επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να προβεί σε κοινοποιήσεις, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων των εργασιών του.

- Το ΔΠΕ 700 ορίζει ότι η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, να έχει τίτλο που δηλώνει σαφώς ότι πρόκειται για την έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή και να απευθύνεται εκεί όπου απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης (δηλ. έκθεση ελέγχου ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή λογιστή προς τους μετόχους της ελεγχόμενης εταιρίας).

Ο έλεγχος διενεργείται από πρόσωπα με αυξημένα επιστημονικά- επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία των πορισμάτων ελέγχου.

### **Επαγγελματική ανεξαρτησία**

Ο νόμιμος ελεγκτής και οι ελεγκτικές εταιρίες πρέπει να απολαμβάνουν προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχόμενων εταιριών, προκειμένου να επιτυγχάνουν αυτονομία στον τρόπο με τον οποίο δρουν. Πρόκειται για την εγγύηση για τη διενέργεια αντικειμενικού και ανεπηρέαστου ελέγχου, προκειμένου το έργο των εξωτερικών ελεγκτών να έχει αξιοπιστία και τα αποτελέσματα του ελέγχου να είναι ευρύτερα χρήσιμα (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Η ελεγκτική εταιρία πρέπει να καθιερώσει αρχές και διαδικασίες, κατάλληλα σχεδιασμένες, ώστε να παρέχουν διασφάλιση ότι η διοίκησή της ενημερώνεται εγκαίρως για αθετήσεις απαιτήσεων ανεξαρτησίας και μπορεί να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για την επίλυση τέτοιων καταστάσεων. Συγκεκριμένα, οι αρχές και διαδικασίες που θα καθιερωθούν, πρέπει να προβλέπουν: α) την υποχρέωση άμεσης ενημέρωσης της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρίας από όλους τους εμπλεκόμενους ελεγκτές, σχετικά με τις αθετήσεις ή τους κινδύνους της ανεξαρτησίας που λαμβάνουν γνώση, β) την υποχρέωση άμεσης ενημέρωσης των προϊσταμένων των ελεγκτικών ομάδων και του λοιπού αρμόδιου προσωπικού από τη διοίκηση της ελεγκτικής εταιρίας, σχετικά με τις διαπιστωθείσες αθετήσεις ανεξαρτησίας και τις ενέργειες που έγιναν, ώστε να μπορούν να ενεργήσουν κατάλληλα (λήψη μέτρων για απάλειψη των απειλών κατά της ανεξαρτησίας ή τη μείωση αυτών σε ένα αποδεκτό επίπεδο ή την αποχώρηση από τον έλεγχο) (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

### **Ελεγκτική θητεία**

Το νομοθετικό πλαίσιο προέβλεπε αρχικά ότι η ανάθεση του ελέγχου των επιχειρήσεων που ανήκουν στο δημόσιο τομέα δε μπορεί να υπερβεί για τον ίδιο ελεγκτή τις δύο τριετίες. Παρόμοιος χρονικός περιορισμός είχε τεθεί και τις επιχειρήσεις του

ιδιωτικού τομέα. Ο νομοθέτης ωστόσο μεταγενέστερα επαναπροσδιόρισε σε πέντε έτη τον ανώτατο χρόνο παραμονής του ορκωτού ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία.

Στα πλαίσια προστασίας και περιφρούρησης της επαγγελματικής ανεξαρτησίας του ελεγκτή ή/ και της ελεγκτικής εταιρίας, προβλέπεται ότι οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται από ορκωτό ελεγκτή δεν μπορούν να υπερβούν τα πέντε συνεχόμενα έτη, αλλά μπορεί ωστόσο να επανέλθει στα ελεγκτικά του καθήκοντα στην ίδια ελεγχόμενη εταιρία, εφόσον παρέλθουν δύο δυναπτά έτη από τον τελευταίο έλεγχο. Στην περίπτωση κύριου μετόχου ελεγκτικής εταιρίας ορίζεται σε τέσσερα συνεχή έτη και τρία συνεχόμενα έτη, αντίστοιχα. Ταυτόχρονα, προβλέπεται ότι τόσο ο ελεγκτής όσο και ο κύριος μέτοχος της ελεγκτικής εταιρίας δεν μπορούν να αναλάβουν οποιαδήποτε διοικητική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία, εάν παρέλθουν δύο έτη από την ημερομηνία που διεκπεραίωσαν τον τελευταίο έλεγχο (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

### **Παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών**

Η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή- λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβίβαστων. Ο νόμιμος ελεγκτής ασκεί έργο που ασκεί απείσπαστη και αποκλειστική ενασχόλησή του μ' αυτό πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν υπάρχουν πολλαπλές ιδιότητες ή ενασχολήσεις. Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρία, στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που διενεργεί τον έλεγχο εταιριών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία σχέσης, από την οποία δημιουργείται αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013):

- Εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
- Συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας,
- Συμμετοχή σε εταιρίες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση,
- Προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,
- Τήρηση λογιστικών βιβλίων,
- Παροχή λογιστικών υπηρεσιών,



- Εκπροσώπηση προς φορολογικές και δικαστικές αρχές,
- Υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή,
- Εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων, τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις,
  - Ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού,
  - Εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης,
  - Κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου,
  - Διαχείριση προγραμμάτων και έργων,
  - Διενέργεια χρηματοοικονομικών προβλέψεων, αποτιμήσεων εταιριών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πωλήσεων, εξαγοράς ή συγχώνευσης,
    - Παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιριών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, συμβούλου επενδύσεων, εκκαθαριστή, έκτακτου οικονομικού ελέγχου σε περιπτώσεις εισαγωγής της εταιρίας στο Χ.Α.Α.

## **5.8 Οικονομικές σχέσεις ελεγκτή- ελεγχόμενου**

Η ύπαρξη οικονομικών σχέσεων, μπορεί να λάβει τις εξής μορφές: α) οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό αντάλλαγμα καθ' οποιονδήποτε τρόπο που εξαρτάται από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου του, β) αποδοχή από τον ελεγχόμενο δώρων, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρόνησης και φιλοξενίας, γ) οποιαδήποτε επιπλέον αμοιβή ή προμήθεια ή μεσιτεία ή τόκος από τον ελεγχόμενο πέραν της νόμιμης, 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 προσφερόμενης από αυτόν υπηρεσίας, κ.ο.κ (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Η απρόσκοπτη εκτέλεση του έργου του ελεγκτή περιορίζεται όχι μόνο όταν ο ίδιος έχει οικονομικό ενδιαφέρον για την πορεία των εργασιών της εταιρίας, αλλά και όταν κάποιο μέλος της οικογένειάς του, ή συγγενής εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή η ελεγκτική εταιρία στην οποία εργάζεται ή το ελεγκτικό προσωπικό, διατηρούν τέτοιου είδους ενδιαφέρον. Επομένως, για την ομαλή διεξαγωγή του ελέγχου, τόσο ο ελεγκτής όσο και τα μέλη της ελεγκτικής εταιρίας υποχρεούνται να ενημερώνουν το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος και στο τέλος του έτους την Επιτροπή Ελέγχου της ΕΛΤΕ για τη φύση και την έκταση της ύπαρξης οικονομικών σχέσεων με την ελεγχόμενη εταιρία (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

Γενικότερα, το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου στηρίζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή με τη δημιουργία κανόνων και αρχών, με στόχο την ανάπτυξη της αντικειμενικότητας και υπευθυνότητας του ελεγκτή. Βασική επιδίωξη πρέπει να αποτελεί η δημιουργία ενός ενιαίου και εφαρμοστέου νομοθετικού πλαισίου δράσης και λειτουργίας, που να καλύπτει όλες τις πλευρές του ελεγκτικού επαγγέλματος και ειδικότερα αυτές που αναφέρονται στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή- λογιστή (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013).

## **5.9 Σύνοψη**

Στο κεφάλαιο αυτό προσδιορίστηκε η έννοια του εξωτερικού ελέγχου και η αναγκαιότητα και η σημασία του εξωτερικού ελέγχου. Αναλύθηκε ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή, η λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου, το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τον εξωτερικό έλεγχο και οι οικονομικές σχέσεις ανάμεσα στον ελεγκτή και τον ελεγχόμενο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Το σύστημα ελέγχου έχει το δικό του σύνολο προτύπων. Με αυτά τα πρότυπα πρέπει να συμμορφώνονται οι ελεγκτές εάν πρέπει να πληρούν τις απαιτήσεις του ελέγχου. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρονται σε επαγγελματικά πρότυπα που αφορούν τις ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή κατά τη διενέργεια του οικονομικού ελέγχου των οικονομικών πληροφοριών. Τα πρότυπα αυτά εκδίδονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) μέσω του Διεθνούς Συμβουλίου Ελέγχου και Εξασφάλισης (IAASB). Αυτά τα επαγγελματικά διεθνή ελεγκτικά πρότυπα έχουν οριστεί για να βοηθήσουν τις εταιρείες να διενεργούν οικονομικούς ελέγχους. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο και το Ελεγκτικό Συνέδριο των Ηνωμένων Εθνών έχουν προσαρμόσει αυτά τα πρότυπα.

Η παρούσα μελέτη είχε ως σκοπό να εξετάσει και να αναλύσει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και πώς συνδέονται με τον εξωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων, μέσα από την ανασκόπηση της σχετικής βιβλιογραφίας. Από τα ευρήματα προκύπτει ότι τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου έχουν διαμορφωθεί αναλυτικά ώστε να καλύπτουν όλες τις πτυχές του εξωτερικού ελέγχου της επιχείρησης καθώς και προσδιορίζονται αναλυτικά οι ευθύνες που έχει ο ελεγκτής. Στη μελέτη εντοπίστηκαν τα βασικά ΔΠΕ, όπως παρουσιάζονται παρακάτω. Προσδιορίστηκαν τα ΔΠΕ που συνδέονται με την ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή και εξάγεται το συμπέρασμα πως η επιχείρηση επωφελείται από τη χρήση των ΔΠΕ στον εξωτερικό έλεγχο, αφού εντοπίζονται τυχόν προβλήματα στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Στην περίπτωση των ελεγκτικών υποχρεώσεων, είναι προς το δημόσιο συμφέρον και, ως εκ τούτου, απαιτείται από τον Κώδικα, ότι τα μέλη των ελεγκτικών ομάδων, των επιχειρήσεων και των εταιρειών δικτύου είναι ανεξάρτητα των πελατών ελέγχου. Η ανεξαρτησία περιλαμβάνει την ανεξαρτησία του νου και την ανεξαρτησία της εμφάνισης.

Η κατάσταση του νου που επιτρέπει την έκφραση ενός συμπεράσματος χωρίς να επηρεάζεται από τις επιρροές που συμβιβάζονται με την επαγγελματική κρίση, επιτρέποντας έτσι σε ένα άτομο να ενεργεί με ακεραιότητα και να ασκεί τον έλεγχο με αντικειμενικότητα και επαγγελματικό σκεπτικισμό. Η αποφυγή γεγονότων και περιστάσεων που είναι τόσο σημαντικές που ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο μέρος θα ήταν πιθανό να ολοκληρώσει, ζυγίζοντας όλα τα συγκεκριμένα γεγονότα και περιστάσεις, ότι η επιχείρηση, ή ένα μέλος της ομάδας ελέγχου, η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα ή ο επαγγελματικός σκεπτικισμός έχουν ολοκληρωθεί.

Κατά την αντιμετώπιση οποιασδήποτε ενδεχόμενης βλάβης στην ανεξαρτησία του ελέγχου, η εννοιολογική προσέγγιση βάσει πλαισίου απαιτεί από έναν επαγγελματία λογιστή να (α) εντοπίσει τις απειλές της ανεξαρτησίας, β) να αξιολογεί τη σημασία των εντοπισθέντων απειλών και (γ) να διασφαλίζει, όταν είναι απαραίτητο, την εξάλειψη των απειλών ή τη μείωσή τους σε αποδεκτό επίπεδο. Όταν ο ορκωτός ελεγκτής καθορίζει ότι οι κατάλληλες διασφαλίσεις δεν είναι διαθέσιμες ή δεν μπορούν να εφαρμοστούν για την εξάλειψη των απειλών ή τη μείωση τους σε ένα αποδεκτό επίπεδο, πρέπει να εξαλείψει την κατάσταση ή της σχέση που δημιουργεί τις απειλές ή παραβιάζει ή τερματίζει την ελεγκτική εμπλοκή.

Τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν απαιτήσεις και στόχους μαζί με την αίτηση και άλλο επεξηγηματικό υλικό. Ο ελεγκτής υποχρεούται να έχει γνώση του συνόλου του κειμένου ενός ΔΠΕ, υπολογίζοντας ό,τι εκείνο αφορά καθώς και άλλο επεξηγηματικό υλικό, να γνωρίζει τους στόχους και να εφαρμόζει κατάλληλα τις απαιτήσεις.

Ξεκινώντας από το πρότυπο ελέγχου ΔΠΕ 201 και πηγαίνοντας στο ΔΠΕ 810, αυτά τα πρότυπα σχετίζονται με τις διάφορες λειτουργίες των ελεγκτών. Με λίγα λόγια, τα διεθνή πρότυπα ελέγχου διαιρούνται στα ακόλουθα:

Τα ΔΠΕ 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265 και 299 αφορούν τις ευθύνες των ελεγκτών.

Διεθνή πρότυπα ελέγχου που φέρουν τους αριθμούς ΔΠΕ 300, 315, 320 και 330 αφορούν τον προγραμματισμό του ελέγχου.

Τα ΔΠΕ 402 και 450 αφορούν τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου.

Τα 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 560, 570 και 580 αφορούν στοιχεία ελέγχου.

Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου ΔΠΕ 600, 610 και 620 αφορούν τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτικές εταιρείες μπορούν να χρησιμοποιήσουν τη βοήθεια εξωτερικών εμπειρογνομόνων.

Τα ΔΠΕ 700, 705, 706, 710 και 720 είναι πρότυπα για τα συμπεράσματα του ελέγχου και τις εκθέσεις ελέγχου.

Τα ΔΠΕ 800, 805 και 810 καθορίζουν πρακτικές για εξειδικευμένους τομείς. Σε σχέση με τις Εξειδικευμένες Περιοχές, υπάρχει επίσης η πρόβλεψη Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου Ποιότητας (ΔΠΕΠ) 1.

Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου έχουν μια νέα διάρθρωση. Ο διεθνής έλεγχος πρέπει να γίνει με την ακόλουθη μέθοδο, στην οποία οι κατάλληλες πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται σε χωριστά τμήματα. Αυτά τα τμήματα είναι:

Εισαγωγή: Ορίζει πληροφορίες σχετικά με το σκοπό, το πεδίο εφαρμογής και το αντικείμενο των διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Καθορίζει επίσης τις ευθύνες των ελεγκτών και των λοιπών ενδιαφερόμενων σε σχέση με το ΔΠΕ.

Σκοπός: Κάθε ΔΠΕ πρέπει να αναφέρει μια σωστή δήλωση του στόχου του ελεγκτή στον τομέα ελέγχου που αντιμετωπίζει το ΔΠΕ.

Ορισμοί: Κάθε όρος που ισχύει πρέπει να καθοριστεί στο ΔΠΕ.

Απαιτήσεις: Απαιτείται η υποστήριξη κάθε στόχου. Αυτές οι απαιτήσεις ορίζονται αναγκαστικά ως «ο ελεγκτής» για να υποδηλώνουν την αξιοπιστία του στόχου του ελέγχου.

Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό: Αυτή η ενότητα περιγράφει με σαφήνεια την έννοια μιας απαίτησης και τι προορίζεται να καλύψει.

Τα οφέλη για τη χρήση των κοινών παγκόσμιων λογιστικών προτύπων ελέγχου από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων και τα κοινά πρότυπα ελέγχου από τους ελεγκτές των εν λόγω δηλώσεων συζητήθηκαν επί σειρά ετών. Παρόλο που η συζήτηση συνεχίζεται, υπάρχει ισχυρή υποστήριξη για τη δημιουργία ενός κοινού συνόλου προτύπων για χρήση στις κεφαλαιαγορές ανά τον κόσμο, ιδίως για διασυνοριακές συναλλαγές χρηματοδότησης.

Κάθε οργανισμός θα πρέπει να εφαρμόζει τα ΔΠΕ, μιας και ένα τέτοιο σύνολο κανόνων όχι μόνο θα συμβάλει στη βελτίωση της εφαρμογής των ΔΠΕ (και της λογιστικής), αλλά θα συμβάλει επίσης στη μείωση του ελλείμματος αναμονής κατά τη διενέργεια ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων. Οι ηγέτες των παγκόσμιων επιχειρήσεων πρέπει να εφαρμόσουν ένα βασικό σύνολο κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης. Οι κανόνες αυτοί πρέπει να εφαρμόζονται, τουλάχιστον, σε κάθε εταιρεία που συμμετέχει σε διασυνοριακή χρηματοδότηση και σε κάθε εταιρεία που απαριθμεί τις αξίες της σε χρηματιστήρια αξιών εκτός των εθνικών συνόρων της. Επί του παρόντος, οι εταιρείες αυτές μπορούν να υπόκεινται μόνο σε εθνικούς κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης ή σε ειδικούς κανόνες που θεσπίζονται από ορισμένους οργανισμούς καταχώρισης ή από επιτροπές κινητών αξιών. Μια δέσμη παγκόσμιων κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης όχι μόνο θα συμβάλει στη βελτίωση της δεοντολογίας των επιχειρήσεων, αλλά θα μειώσει επίσης το κενό αναμένονται κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται βάσει αυτών των κανόνων.

Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου για να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας που ενέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει ως πρωταρχικό μέλημα να ελέγξει αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να ενημερώνεται αναφορικά και να έχουν πρόσβαση σε σχετικές εσωτερικές εκθέσεις ελέγχου και να ενημερώνεται για οποιοδήποτε σημαντικό θέμα υποπέπτει στην αντίληψη του εσωτερικού ελεγκτή και μπορεί να επηρεάσει το έργο του εξωτερικού ελεγκτή.

Τα ΔΠΕ είναι ιδιαίτερα σημαντικά για την αποπεράτωση του εξωτερικού ελέγχου, καθώς περιέχουν τους βασικούς κανόνες που πρέπει να εφαρμόζουν οι εξωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να υπάρχει ανεξαρτησία του έργου του ελέγχου τους και ότι δε θα επηρεάζονται από κανέναν εξωτερικό φορέα. Εξασφαλίζεται μεγαλύτερος βαθμός αξιοπιστίας, ακρίβειας και συνέπειας των λογιστικών καταστάσεων διεθνώς και ενίσχυση της εμπιστοσύνης του έργου των ανεξάρτητων ελεγκτών προς όφελος της οικονομίας γενικότερα. Με τα ΔΠΕ και την εφαρμογή τους σε όλα τα κράτη- μέλη της Ε.Ε., οι εγχώριες οικονομικές μονάδες μπορούν να αντλούν στοιχεία και πληροφορίες που έχουν ελεγχθεί από ανεξάρτητους εξωτερικούς ελεγκτές.

Οι περιορισμοί της έρευνας είναι ότι αναλύθηκε το θέμα σε θεωρητικό επίπεδο. Θα μπορούσε να είχε ληφθεί μια μελέτη περίπτωσης μιας επιχείρησης για το πώς έχει χρησιμοποιηθεί ο εξωτερικός έλεγχος και τα ΔΠΕ.

Οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα είναι να ληφθούν μία ή δυο περιπτώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ασκήθηκε εξωτερικός έλεγχος και να εξεταστεί η γνώμη των υπευθύνων σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

1. Καζαντζής Χ. (2006). *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση. Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*. Πειραιάς: Εκδόσεις Business Plus
2. Κάντζος Κ, Χονδράκη Α (2006). *Ελεγκτική - Θεωρία και πρακτική*. Αθήνα: Σταμούλης
3. Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική*, Α' έκδοση, Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών
4. Κοτσίρης Λ, (1995). *Σύγχρονα προβλήματα εμπορικού δικαίου*. Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκουλα
5. Λουμιώτης, Β., Τζίφας, Β. (2012). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχων (ΔΠΕ)*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη
6. Νεγκάκης Χ, Ταχυνάκης Π (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία. 843 σελ. 843
7. Παπαδάτου, Θ. (2001). *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών*, Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Σάκουλα.
8. Παπάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*, Αθήνα: εκδόσεις Μπένου
9. Σιώτης Θ, Ζωϊτσάς Α (2009). *Σύγχρονη ελεγκτική*, 1η έκδοση, Θεσσαλονίκη, Σοφία Α.Ε., 336 σελ.
10. Σώμα Ορκωτών λογιστών (1990). *Ελεγκτικές οδηγίες Νο. 13-19 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών*. Αθήνα: Έκδοση Σώμα Ορκωτών Λογιστών
11. Τσακλάγκανος, Α (2005). *Ελεγκτική*, Αθήνα: Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη
12. Φλιτούρης, Α. (2007). *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος*, Αθήνα: εκδόσεις Μπένου



## Ξένη

1. Alabede, J., (2012). ‘The role, compromise and problems of the external auditor in corporate governance’. *Research Journal of Finance and Accounting*, 2 (9), 114-126
2. Bostick L.N., Luehting M.S. (2007). Auditors' Responsibilities Formalized Under SAS 109 Understanding Risks Associated with the Legal and Regulatory Environment. *The CPA Journal*, 77(2): 23-27.
3. Desai H., Hogan C., Wilkins M. (2006). ‘The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover’. *The Accounting Review*, 81(1): 83-112.
4. Duska R. (2005). ‘The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle’. *Journal of Business Ethics*, 57(1): 17-29.
5. Ferry V. (2012). ‘The Dissociation of Notions as a Tool for Justification: A study on practical reasoning in common law decisions’. *International journal of law, language & Discourse*, 2(1): 143-155.
6. Goodwin, J. and Kent, P. (2006). ‘Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit’, *Accounting and Finance*, pp.387-404
7. IESBA (International Ethics Standard Board of Accountants) (2016) Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. *International Federation of Accountants* (IFAC) Διαθέσιμο στο [http://www.ire.lu/fileadmin/media/Env\\_normatif\\_D%C3%A9ontologie/IESBA-2016-Handbook.pdf](http://www.ire.lu/fileadmin/media/Env_normatif_D%C3%A9ontologie/IESBA-2016-Handbook.pdf) (Πρόσβαση 15/9/2018)

8. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Eleftheriadis, I., and Christodoulou, P. (2009). Efficient Risk Management and Internal Audit, *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), Serials Publications, pp. 429- 436.
9. Kavanagh MH, Drennan L (2008). ‘What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations’. *Accounting & Finance*, 48: 279–300.
10. Pantelidis, P. (2009). ‘Conceptual framework of auditing. Tax audit approach’, *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), *Serials Publications*, 409-416.

**Διαδικτυακή**

<https://www.soel.gr>