



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

Διπλωματική Εργασία

Η ΑΛΛΗΛΕΞΑΡΤΗΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

της

ΖΩΙΚΙΔΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΛΑΔΑΣ ΑΝΕΣΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος

στη

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018

**Αφιερώνεται στους γονείς μου,
Ανέστη και Κυριακή
Στον αδερφό μου Βασίλη
Και την δίδυμη αδερφή μου Νίκη**

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία σηματοδοτεί το τέλος των σπουδών μου στο Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα της «Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής » του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Πρωτίστως, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Ανέστη Λαδά για τον χρόνο που μου αφιέρωσε και τις πολύτιμες παρατηρήσεις κατά την διάρκεια της εκπόνησης αλλά και όλους τους καθηγητές του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών της «Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής » για τις πολύτιμες γνώσεις και συμβουλές που μου παρείχαν κατά την διάρκεια τόσο των προπτυχιακών όσο και των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω μέσα από την καρδιά μου την οικογένειά μου για την απεριόριστη υποστήριξη, αγάπη και ώθηση που μου προσέφεραν όλα αυτά τα χρόνια εμπυχώνοντάς με να κυνηγάω τα όνειρά μου.

Περίληψη

Η ραγδαία εξελισσόμενη πραγματικότητα σε συνδυασμό με την παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων και την διεθνοποίηση των συναλλαγών , κατέστησε επιτακτική την ανάγκη ύπαρξης υγιών και προσοδοφόρων οικονομικών οντοτήτων. Στην σημερινή εποχή οι οικονομικές οντότητες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της οικονομίας και για τον λόγο αυτό πρωταρχικό ρόλο πλέον κατέχει η ποιότητα και η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .

Πιο συγκεκριμένα, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν ακριβή και αξιόπιστη πληροφόρηση προς τους μετόχους, τους επενδυτές και τους λοιπούς ενδιαφερομένους σχετικά με την οικονομική κατάσταση, την κερδοφορία και την μελλοντική θέση της οικονομικής οντότητας στην αγορά. Η πληροφόρηση αυτή πρέπει να χαρακτηρίζεται από διαφάνεια και αξιοπιστία προκειμένου να αποτελέσει σημαντικό εργαλείο, όπου θα συμβάλει αφενός στην μελλοντική ανάπτυξη της οικονομικής οντότητας και αφετέρου στην αποτελεσματικότερη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Όλα τα παραπάνω καταστούν όλο και πιο επιτακτική την ανάγκη ύπαρξης ελέγχου ώστε να εντοπιστούν, να προληφθούν ή και να διορθωθούν διαχειριστικά ή άλλου είδους λάθη , τα οποία θα επηρεάσουν την φήμη , τα έσοδα αλλά και την μελλοντική πορεία της οικονομικής μονάδας. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό «εργαλείο» όχι μόνο για την μελλοντική ευημερία της οικονομικής μονάδας αλλά και για την πετυχημένη έκφραση γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή. Η κατανόηση της αλληλεπίδρασης μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου αποτελεί «μέσο» επίτευξης των εταιρικών στόχων και ταυτόχρονα της αύξησης της αποδοτικότητας της εταιρίας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Αφιερώσεις.....	ii
Ευχαριστίες	iii
Περίληψη.....	iv

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	7
1.2 Σκοπός της εργασίας.....	8
1.3 Ερευνητικά ερωτήματα.....	8
1.4 Διάρθρωση εργασίας.....	9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	10
2.2 Βιβλιογραφική επισκόπηση.....	10
2.3 Συμπεράσματα.....	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	18
3.2 Ορισμός Ελεγκτικής.....	18
3.3 Αντικείμενο της Ελεγκτικής.....	19
3.4 Διακρίσεις Ελέγχων.....	20
3.5 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου.....	23
3.6 Αρμοδιότητες-αρχές Εσωτερικού Ελέγχου.....	24
3.7 Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	25
3.8 Οφέλη Εσωτερικού Ελέγχου.....	26
3.9 Βήματα διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου.....	27
3.10 Έκθεση Εσωτερικού Ελεγκτή.....	29
3.11 Αλληλεξάρτηση Εσωτερικού-Εξωτερικού Ελέγχου.....	30
3.12 Συμπεράσματα.....	33

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

4.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	34
4.2 Ορισμός Εξωτερικού Ελέγχου.....	34
4.3 Νομοθετικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου.....	36
4.4 Γενικές Αρχές Εξωτερικού Ελέγχου.....	38
4.5 Σπουδαιότητα Εξ. Ελέγχου.....	39
4.6 Βήματα Διεργασίας Εξ. Ελέγχου.....	40
4.7 Τεκμηρίωση Εξ. Ελέγχου.....	45
4.8 Φύλλα Εξ. Ελέγχου.....	46
4.9 Έκθεση Εξ. Ελέγχου.....	50
4.10 Συμπεράσματα.....	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις.....	52
5.2 Η επιρροή του Εσωτερικού Ελέγχου στον Ελεγκτικό Κίνδυνο.....	52
5.3 Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου με βάση τα ΔΠΕ	53
5.4 Μελέτη περίπτωσης.....	55
5.5 Συμπεράσματα.....	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπεράσματα εργασίας.....	65
----------------------------	----

Κεφάλαιο 1

Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η ραγδαία εξελισσόμενη οικονομική πραγματικότητα οδήγησε ολοένα μεγαλύτερο αριθμό οικονομικών μονάδων να στραφούν στην ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να επιτύχουν υψηλές αποδόσεις. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει θεωρηθεί με την σειρά του «εργαλείο» μείζονος σημασίας όχι μόνο για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης αλλά και για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων από μέρους της Διοίκησης. Η υπηρεσία του Εσωτερικού Ελέγχου είναι μία συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία προσθέτει αξία στην εταιρία, βελτιώνει τις διαδικασίες και τις λειτουργίες της και ταυτόχρονα διαπιστώνει τυχόν αδυναμίες και λάθη, τα οποία πρέπει να διορθωθούν.

Ειδικότερα, το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου προτείνει βελτιωτικές διαδικασίες, οι οποίες θα διασφαλίσουν την επιβίωση της οικονομικής μονάδας μέσα στον ιδιαίτερα υψηλό ανταγωνισμό ενώ ταυτόχρονα θα συμβάλλει δυναμικά στην αποδοτικότερη λειτουργία της.

Εκτός από τον εσωτερικό έλεγχο στις ημέρες μας είναι αναπτυγμένος ιδιαίτερα και ο κλάδος του εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από άτομα εκτός της επιχείρησης, τα οποία με βάση εξειδικευμένες γνώσεις που έχουν, καλούνται να ελέγξουν αν οι οικονομικές καταστάσεις της υπό έλεγχο εταιρίας έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιώδη άποψη απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, δηλαδή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα καθώς και το νομικό πλαίσιο που υποχρεούται η κάθε εταιρία να εφαρμόσει. Τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος αποτελούν υποκατηγορίες της ελεγκτικής επιστήμης, οι οποίες συνδράμουν από κοινού στην ανάπτυξη της οικονομικής μονάδας.

Εν κατακλείδι, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου συνδράμει και καθορίζει σε μεγάλο βαθμό την πορεία του ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή και δη κατά πόσο τυχόν αδυναμίες-δυσλειτουργίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρίας μπορούν

να χαρακτηριστούν ουσιώδεις και διάχυτες , ώστε να επηρεάσουν την έκφραση γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή.

1.2 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η ανάπτυξη , η κατανόηση αλλά και η ανάδειξη της σπουδαιότητας του θεσμικού πλαισίου τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου στα πλαίσια δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας. Η αναγκαιότητα ύπαρξης ενός οργανωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου γίνεται ολοένα και πιο επιτακτική με την πάροδο των χρόνων .

Μέσα από την κατανόηση και την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου η διοίκηση της οικονομικής μονάδος στοχεύει αφενός στην παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών και αφετέρου στην αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, όπου με την σειρά τους αποτελούν καθοριστικό στοιχείο για την κερδοφορία και την πορεία της οικονομικής μονάδος. Ο εσωτερικός έλεγχος ωστόσο συμβάλλει σε καθοριστικό επίπεδο και στην έκφραση γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή, γεγονός που στοχεύει στην ανάδειξη της αλληλεπίδρασης των δύο ειδών ελέγχου.

1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα

Η συγκεκριμένη εργασία μέσα από την μελέτη της ελεγκτικής επιστήμης και δη του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου φιλοδοξεί να αναδείξει αφενός την σημαντικότητα και των δύο ελέγχων για την αποτελεσματική πορεία και τη διασφάλιση της κερδοφορίας της οικονομικής μονάδας και αφετέρου να εξετάσει την αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ των δύο ειδών ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, ερευνάται ποια είναι η αναγκαιότητα του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου για την διασφάλιση και την επίτευξη ενός υγιούς επιχειρηματικού περιβάλλοντος καθώς και σε ποιο βαθμό η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού ή μη εταιρικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου επιδρά και σε ποια κατεύθυνση στην διαμόρφωση της έκφρασης γνώμης του εξωτερικού ελεγκτή.

1.4 Διάρθρωση Εργασίας

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται ο σκοπός της εργασίας, τα ερευνητικά ερωτήματα που καλούνται να απαντηθούν και η δομή που θα ακολουθηθεί στη συνέχεια. Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται μία συνοπτική βιβλιογραφική επισκόπηση της ξένης και της ελληνικής βιβλιογραφίας μέσα από άρθρα και έρευνες, η οποία σχετίζεται με το αντικείμενο της παρούσας εργασίας και αποτέλεσε βάση για την εξαγωγή συμπερασμάτων και απαντήσεων στα ερευνητικά ερωτήματα που τέθηκαν παραπάνω.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αναλύεται η έννοια της ελεγκτικής επιστήμης καθώς και το βασικό αντικείμενο της ελεγκτικής, που είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων. Επίσης, παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, εξετάζονται ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου, οι βασικές αρχές που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο, η αναγκαιότητα, τα οφέλη που απορρέουν από ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου καθώς και τα μειονεκτήματα του εσωτερικού ελέγχου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο καταγράφεται το θεσμικό πλαίσιο που εφαρμόζεται κατά την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, παρατίθενται οι βασικοί ορισμοί, οι αρχές που διέπουν το είδος του ελέγχου, τα είδη του εξωτερικού ελέγχου. Επίσης, παρουσιάζονται τα οφέλη-σπουδαιότητα του εξωτερικού ελέγχου για την πορεία της οικονομικής μονάδος, τα μειονεκτήματα του εξωτερικού ελέγχου και τέλος, την συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στην διασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

Το πέμπτο κεφάλαιο περιλαμβάνει μία μελέτη περίπτωσης, η οποία συνδράμει στην ισχυροποίηση και στην ανάδειξη της αλληλεπίδρασης που υπάρχει μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα, οι περιορισμοί απέναντι στους οποίους ήρθαμε αντιμέτωποι κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται τα ευρήματα ελληνικών και ξένων άρθρων και ερευνών, τα οποία σχετίζονται με τον εσωτερικό, τον εξωτερικό έλεγχο αλλά και με την συσχέτιση-αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου ειδικότερα. Πιο συγκεκριμένα, η βιβλιογραφική επισκόπηση που θα ακολουθήσει αποτελεί «βάση», η οποία σε συνδυασμό με το θεσμικό πλαίσιο των δύο ειδών ελέγχου όχι μόνο θα ενισχύσει την συσχέτιση που υπάρχει μεταξύ αυτών αλλά και ταυτόχρονα θα ισχυροποιήσει την αναγκαιότητα ύπαρξης αυτών των δύο, προκειμένου να επιτευχθεί βελτιστοποίηση και αύξηση της αξίας της κάθε οικονομικής μονάδας.

2.2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Μέσα από τα κάτωθι άρθρα και μελέτες λάβαμε ορισμένα χρήσιμα στοιχεία και πληροφορίες αναφορικά με την φύση του εσωτερικού, του εξωτερικού ελέγχου αλλά και την αλληλεπίδρασης που υπάρχει μεταξύ των δύο.

Οι Ταχυνάκης και Ζαφειράκου (2007)¹ μέσα από την έρευνά τους προσπάθησαν να εξετάσουν τον εσωτερικό έλεγχο από την σκοπιά των ελληνικών επιχειρήσεων, μέσα από την οποία δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στον τρόπο με τον οποίο δημιουργείται ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου αλλά και στις υπηρεσίες που δύναται να προσφέρει σε μία οικονομική οντότητα. Σύμφωνα με το δείγμα των επιχειρήσεων μόλις το 31,7% αυτών προέβησαν με δική τους πρωτοβουλία στη δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου μέσα στην οικονομική οντότητα ενώ το υπόλοιπο 68,3% αυτών συμμορφώθηκε στους κανόνες του Χρηματιστηρίου. Επίσης, η πλειονότητα του δείγματος είναι υπέρ στο να υπάρχει συνεργασία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού

¹ Ταχυνάκης- Ζαφειράκου, «Εμπειρική Προσέγγιση : Ο Εσωτερικός έλεγχος στις ελληνικές επιχειρήσεις»

ελεγκτή προκειμένου να συντάσσονται οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις αλλά είναι αντίθετοι με το να ασκούνται και τα δύο είδη του ελέγχου από ένα άτομο, γιατί με αυτό τον τρόπο υπάρχει ο κίνδυνος να καταστρατηγηθεί η έννοια της ανεξαρτησίας. Από όλα τα παραπάνω, ανάγουμε το συμπέρασμα αφενός ότι η σημασία και η αναγκαιότητα για ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται σταδιακά με την πάροδο των χρόνων και αφετέρου υπάρχει αλληλεπίδραση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, μιας και αρκετά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερα χρήσιμα για την πορεία και την διενέργεια του ελέγχου από την μεριά του ορκωτού ελεγκτή.

Σύμφωνα με το Position paper των Chartered Institute of Internal Auditors (2018)²: Internal audit's relationship with external audit υφίσταται σημαντική διαφορά μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος είναι απαραίτητα στοιχεία για την αποτελεσματική διοίκηση ενός οργανισμού. Και οι δύο πρέπει να λειτουργούν ανεξάρτητα, αντικειμενικά και οι ελεγκτές να έχουν την κατάλληλη επιμόρφωση και να ακολουθούν τα αντίστοιχα πρότυπα. Επιπρόσθετα, μέσα από το συγκεκριμένο report αναφέρονται και τα βασικά στοιχεία, τα οποία διαφοροποιούν τα δύο είδη. Οι εξωτερικοί ελεγκτές παρέχουν διαβεβαίωση στους μετόχους ή τα μέλη της εταιρείας, δηλαδή εκτός της τα όρια διοίκησης της εταιρείας ενώ αντίθετα, οι εσωτερικοί ελεγκτές, αντίθετα, παρέχουν διαβεβαίωση στα όρια της διοίκησης, στο διοικητικό συμβούλιο και γενικότερα στα ανώτερα διοικητικά στελέχη. Άλλη μία διαφορά είναι ότι ο εξωτερικός έλεγχος παρέχει γνώμη για την σωστή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων, ενώ ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλες τις κατηγορίες κινδύνων και σκοπός είναι η σωστή και αποτελεσματική διαχείρισή τους. Σύμφωνα με το report μία ακόμα αντίθεση αποτελεί ότι ο εξωτερικός έλεγχος στοχεύει στην επικύρωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι αληθείς και απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και σφάλματα ενώ ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στην αποτελεσματική αντιμετώπιση ενδεχόμενων κινδύνων που ανακύπτουν. Με βάσει όλα τα παραπάνω στοιχεία συνάγεται το συμπέρασμα ότι τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος αποτελούν σημαντικά στοιχεία για την αποτελεσματική διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, ωστόσο σημειώνονται αρκετές διαφορές μεταξύ των δύο ειδών ελέγχου.

² Position paper: Internal audit's relationship with external audit από τους chartered institute of internal auditors

Οι Spira και Page (2003)³ μέσα από το report τους θέλησαν να καταδείξουν την σημαντικότητα της φύσης του εσωτερικού ελέγχου ως βασικό χαρακτηριστικό της εταιρικής διοίκησης στο Ηνωμένο Βασίλειο. Μέσα από την αναφορά στον εσωτερικό έλεγχο αποσκοπείται η διαρκώς αποτελεσματικότερη διαχείριση του κινδύνου της οικονομικής οντότητας. Επιπρόσθετα, τα τελευταία χρόνια καταδεικνύεται ακόμα περισσότερο η απαίτηση για συχνή υποβολή τέτοιων εκθέσεων, όπου δίνουν την δυνατότητα τόσο στα άτομα που ασκούν την διοίκηση όσο και στους μετόχους να λάβουν χρήσιμες πληροφορίες αλλά και να εξεύρουν τρόπους μείωσης του κινδύνου μέσα από την βελτιστοποίηση και την χρησιμοποίηση του εσωτερικού ελέγχου. Επομένως, ο εσωτερικός έλεγχος ως έννοια είναι στενά συνυφασμένη με την εταιρική διοίκηση μιας και είναι ξεχωριστό τμήμα μέσα στην οικονομική οντότητα που στοχεύει στην αύξηση της αποδοτικότητας, στη βελτιστοποίηση της των διαδικασιών και στην διαχείριση των διάφορων κινδύνων που ανακύπτουν μέσα στην επιχείρηση κατά την διάρκεια της χρήσης.

Οι Jenny Goodwin-Teck Yeow Yeo (2003) μέσα από την μελέτη τους⁴ θέλησαν να εξετάσουν δύο παράγοντες που σύμφωνα με τους ίδιους δύναται να επηρεάσουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από την έρευνα που πραγματοποίησαν – εξέταση ενός συνόλου επικεφαλών εσωτερικών ελεγκτών στη Σιγκαπούρη – διαπίστωσαν ότι η οργανωτική ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή επηρεάζεται σε σημαντικό βαθμό από την σχέση του με την ελεγκτική επιτροπή αλλά και η αντικειμενικότητα του ελέγχου του εξαρτάται από τον χρόνο που έχει ο εσωτερικός ελεγκτής στη διάθεσή του. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βοηθητικό τμήμα μέσα στην ίδια την οικονομική οντότητα με βασικό σκοπό να αυξάνει την απόδοση της εταιρίας, βασικός στόχος τόσο της διοίκησης όσο και των μετόχων της. Επομένως, η πίεση που δημιουργείται στον εσωτερικό ελεγκτή σχετίζεται άμεσα με τους στόχους της διοίκησης και άρα με την επιτροπή ελέγχου της ίδιας της εταιρίας. Η εξαρτημένη σχέση που υπάρχει μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και εταιρίας πιθανότατα πολλές φορές να δημιουργήσει «κολλήματα» και δυσκολίες που θα αποτελέσουν κίνδυνο στην ανεξαρτησία αλλά και την αντικειμενικότητα του έργου του εσωτερικού ελεγκτή.

³ Laura F. Spira, Michael Page, (2003) "Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 4, pp.640-661

⁴Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity(2003): Evidence from Singapore, Jenny Goodwin-Teck Yeow Yeo

Οι Qiang Cheng et al. (2018)⁵ μέσα από την μελέτη τους προχώρησαν στην εξέταση της σχέσης – αλληλεπίδρασης μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας της οικονομικής οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, διαπίστωσαν ότι η λειτουργική αποτελεσματικότητα, που προκύπτει από την ανάλυση των συνόρων, είναι σημαντικά χαμηλότερη μεταξύ των επιχειρήσεων με σημαντικές αδυναμίες στον εσωτερικό έλεγχο σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δεν έχουν τέτοιες αδυναμίες. Μέσα από την χρησιμοποίηση και την ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου η ίδια η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται αποτελεσματικότητα τις δυσκολίες που αντιμετωπίζει καθώς ήδη έχει πραγματοποιήσει τη καταγραφή, την ανάλυση των πραγμάτων που δυσχεραίνουν την λειτουργία της και έχει δημιουργήσει ένα πλάνο για την αντιμετώπιση αυτών των δυσκολιών. Αντίθετα, όπως είναι φυσικό, επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν ανεπτυγμένο σημαντικά το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου καθυστερούν χρονικά στην εύρεση και στην διόρθωση διαχειριστικών λαθών ή λαθών μη εντοπισμού από τις δικλίδες ασφαλείας, γεγονός που τους μειώνει την αποτελεσματικότητα και τα κόστη και τα οφέλη δεν εμφανίζονται άμεσα όπως στις επιχειρήσεις που έχουν πιο ανεπτυγμένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Εκτός από τον εσωτερικό έλεγχο, ιδιαίτερα σημαντική είναι και η συνεισφορά του εξωτερικού ελέγχου για την εξέλιξη μιας οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, οι Bent Warming-Rasmussen & Lars Jensen⁶ (2010) μέσα από την εμπειρική τους έρευνα θέλησαν να τονίσουν ένα από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ελέγχου, όπου είναι τα άτομα στα οποία απευθύνεται, τα οποία είναι μία ετερογενή ομάδα ενδιαφερομένων με περιστασιακά διαφορετικά συμφέροντα. Από την μία μεριά έχουμε την Διοίκηση της εταιρίας και από την άλλη τους εταίρους-επενδυτές της εταιρίας, οι οποίοι έχουν και διαφορετικά συμφέροντα-κίνητρα μέσα από την καλή πορεία της οικονομικής οντότητας.

Τα συνολικά αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας έχουν ως εξής. (1) Οι εξωτερικοί χρήστες έχουν την τάση να αντιλαμβάνονται τα χαρακτηριστικά ποιότητας του ελέγχου ως χαρακτηριστικά που εμπνέουν εμπιστοσύνη στον ελεγκτή. (2) Διάφορα διαφορετικά χαρακτηριστικά ποιότητας μπορούν να συνοψιστούν σε έξι βασικές διαστάσεις ποιότητας. Αυτές οι διαστάσεις αφορούν κυρίως ηθικές και ηθικές πτυχές. (3) Οι τέσσερις ομάδες ερωτηθέντων (μέτοχοι, οικονομικοί δημοσιογράφοι, διευθυντές

⁵ Internal Control and Operational Efficiency, Qiang Cheng, Beng Wee Goh and Jae B. Kim, 2018

⁶ Quality dimensions in external audit services – an external user perspective, Bent Warming & Lars Jensen, 2010

και δημόσιοι λογιστές) αποδίδουν σημαντικά διαφορετικές αξίες σε αυτές τις ποιοτικές διαστάσεις.

Επιπρόσθετα, ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για την εταιρική διοίκηση της εταιρίας. Μέσα από την έκθεση του εξωτερικού ελεγκτή αποφασίζει το ΔΣ της εταιρίας την πορεία και την αλλαγή της εταιρικής τους πολιτικής. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους Νεγκάκη-Ταχυνάκη⁷ ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα ώστε να μπορεί να διενεργήσει τον έλεγχο καθώς και τα τυπικά, να είναι εγγεγραμμένος στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ένα ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο αποτελεί η σχέση μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου. Δεν θα πρέπει να υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική σχέση, η οποία πιθανότατα να δημιουργήσει πρόβλημα στην επαγγελματική του ανεξαρτησία. Παραδείγματα οικονομικών σχέσεων, αποτελούν:

A. οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό αντάλλαγμα , το οποίο θα επηρεάσει με την σειρά του την πορεία των εργασιών του ελέγχου

B. αποδοχή από τον ελεγχόμενο δώρων, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοξενίας και φιλοφρόνησης

Γ. οποιαδήποτε επιπλέον αμοιβή ή προμήθεια αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της συγκεκριμένης προσφοράς – υπηρεσίας.

Ο Richard Fisher⁸ (2001) μέσα από την συγκεκριμένη μελέτη εξετάζει τη σχέση μεταξύ των στοιχείων του στρες του ρόλου και των δύο σημαντικών μεταβλητών των αποτελεσμάτων της εργασίας εξωτερικού ελεγκτή: ικανοποίηση από την εργασία και απόδοση. Η μελέτη επεκτείνει την προηγούμενη έρευνα εξετάζοντας τη μετριοπαθής επίδραση του μοτίβου συμπεριφοράς τύπου A-σωστή διαχείριση άγχους, σε αυτές τις σχέσεις. Η ανάγκη επανεξέτασης των δεσμών μεταξύ των στοιχείων του άγχους του ρόλου και της ικανοποίησης από την εργασία και της απόδοσης της εργασίας χρησιμοποιώντας θεωρητικά βασισμένους συντονιστές, όπως το πρότυπο

⁷ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Νεγκάκης – Ταχυνάκης, 2013

⁸ Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance, Richard Fisher , Lincoln University , 2001

συμπεριφοράς τύπου A, έχει επισημανθεί στη βιβλιογραφία για το άγχος του ρόλου. Η ανάλυση των δεδομένων της έρευνας επιβεβαίωσε ότι τόσο η σύγκρουση ρόλων όσο και η ασάφεια των ρόλων σχετίζονται σημαντικά αρνητικά με την απόδοση των θέσεων εργασίας των ελεγκτών και την ικανοποίηση από την εργασία. Ωστόσο, ο αναμενόμενος μετριοπαθής ρόλος του μοτίβου συμπεριφοράς τύπου A στις σχέσεις μεταξύ των συνιστωσών του άγχους του ρόλου και της ικανοποίησης από την εργασία και της απόδοσης του ελεγκτή δεν βρέθηκε. Είναι ενδιαφέρον, ωστόσο, ότι ήταν εμφανής μια άμεση θετική σχέση μεταξύ του προτύπου συμπεριφοράς τύπου A και των δύο μεταβλητών των αποτελεσμάτων της εργασίας. Το τελευταίο αποτέλεσμα υποδεικνύει ότι, μεταξύ των επαγγελματιών του ελέγχου, τα άτομα τύπου A τείνουν να έχουν καλύτερη απόδοση και να είναι περισσότερο ικανοποιημένοι από την απασχόληση από τον τύπο B- αγχώδης αντιμετώπιση ατόμου.

Στην εργασία του ο Abdulrahman A.M. AL- Twaijry⁹ (2004) παρουσίασε μέσα από την agency theory την σημαντικότητα της εταιρικής διοίκησης καθώς και την σχέση που υπάρχει μεταξύ του εξωτερικού ελέγχου και των μετόχων, των διαχειριστών της οικονομικής οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από την εξέταση ενός σημαντικού αριθμού οικονομικών οντοτήτων μέσα στο Ηνωμένο Βασίλειο διαπίστωσε ότι τα χαρακτηριστικά της εταιρικής διοίκησης είναι οργανωμένα στις κάτωθι τέσσερις κατηγορίες:

- 1) Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου
- 2) Αποτελεσματικότητα της Επιτροπής Ελέγχου
- 3) Μη Εκτελεστικοί Σύμβουλοι (NED) δέσμευση και
- 4) Δομές ιδιοκτησίας

Στη συνέχεια, κατασκευάστηκαν δύο μοντέλα προκειμένου να ακολουθήσει μία σειρά υποθέσεων. Οι υποθέσεις των δύο μοντέλων ήταν δεκαεννιά και η μελέτη κάλυπτε μία περίοδο τεσσάρων οικονομικών ετών από το 2003 έως και το 2006.

Μέσα από τις δοκιμασίες και τις τεχνικές που καθόρισε ο ίδιος, διαπιστώθηκε ότι το μέγεθος, η ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου, η ανεξαρτησία και η εμπειρογνωμοσύνη της επιτροπής ελέγχου, η ανεξαρτησία του προέδρου, το ύψος των αμοιβών της NED και ο εξειδικευμένος εξωτερικός ελεγκτής συνδέονται αρνητικά με

⁹ An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, Abdulrahman A.M. AL- Twaijry , 2004

τη διαχείριση των κερδών από την μεριά της εταιρίας σε σημαντικά επίπεδα. Επομένως, με άλλα λόγια τονίζεται η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή και σε πρακτικό επίπεδο σε σχέση με τα έσοδα και την πορεία της εταιρίας.

Επιπρόσθετα, Lowe et al. (1999) προσπάθησαν μέσα από την μελέτη τους να διαπιστώσουν κατά πόσον η εξωτερική ανάθεση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό ελεγκτή της εταιρείας επηρεάζει τις αντιλήψεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, μέσα από την συγκεκριμένη μελέτη γίνεται μία προσπάθεια αξιολόγησης των αντιδράσεων του εσωτερικού ελέγχου σε διάφορες ρυθμίσεις του εξωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας απέδειξαν ότι η απόδοση των λειτουργιών διαχείρισης από τον ελεγκτή είχε σημαντικά αρνητικό αντίκτυπο στις αντιλήψεις των χρηστών σχετικά με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Από την άλλη μεριά, ο διαχωρισμός του προσωπικού του ελεγκτικού γραφείου που διεξάγει τον εξωτερικό ελεγκτικό έλεγχο από εκείνους που διενήργησαν τον έλεγχο των δημοσιονομικών καταστάσεων είχε σημαντικά θετικό αντίκτυπο στις αντιλήψεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Επομένως, με βάση τα προαναφερθέντα αποτελέσματα δημιουργήθηκε προέκυψε μία νέα απαίτηση-ανάγκη, η οποία είναι ο διαχωρισμός των ατόμων που διενεργούν σε μία οικονομική οντότητα τον εξωτερικό έλεγχο από τα άτομα που διενεργούν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Με άλλα λόγια, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θεώρησαν πιο αξιόπιστο και αποτελεσματικό τον διαχωρισμό αυτό καθώς φανερώνει μεγαλύτερη αφοσίωση και εξειδίκευση, από άτομα που έχουν μεγαλύτερη εμπειρία και καταλληλότερα προσόντα. Απ' όλα τα παραπάνω στοιχεία συνάγουμε πόσο σημαντική είναι η συνεισφορά τόσο του εσωτερικού όσο και των εξωτερικού ελέγχου

2.3 Συμπεράσματα

Από τις παραπάνω έρευνες μπορούμε να συνάγουμε τον ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο που κατέχουν τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος για την σωστή και αποτελεσματική διοίκηση μίας οικονομικής οντότητας. Πιο συγκεκριμένα, ολοένα και αυξανόμενος αριθμός οικονομικών μονάδων στρέφεται στην κατανόηση και

«εκμετάλλευση» των θετικών στοιχείων που προσφέρει κάθε είδος ελέγχου στην διοίκηση της οικονομικής μονάδας. Για παράδειγμα, μέσα από τον εξωτερικό έλεγχο οι μέτοχοι λαμβάνουν ενημέρωση αναφορικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την πραγματική-αληθινή «εικόνα» της επιχείρησης και από την άλλη μεριά η χρήση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου συνδράμει στη βελτίωση και την αύξηση της αποδοτικότητας της οικονομικής οντότητας. Επιπλέον, μπορούμε να επισημάνουμε την αλληλεξάρτηση που υπάρχει μεταξύ των δύο ελέγχων, καθώς όπως φάνηκε μέχρι στιγμής, ο εξωτερικός έλεγχος χρησιμοποιεί την δουλειά του εσωτερικού ελέγχου αλλά και το αντίθετο. Στη συνέχεια της εργασίας, θα δοθεί αναλυτικότερα το θεσμικό πλαίσιο του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου καθώς και στα στοιχεία που φανερώνουν την αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ των δύο.

Κεφάλαιο 3

Εσωτερικός Έλεγχος

3.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Μέσα από την χρηματοοικονομική πληροφόρηση δύναται οι μέτοχοι, οι επενδυτές αλλά και λοιποί ενδιαφερόμενοι να λάβουν σημαντικά στοιχεία για την πορεία της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις λαμβάνονται πληροφορίες, οι οποίες σχετίζονται με την κερδοφορία της οικονομικής μονάδας, τους τρόπους χρησιμοποίησης των πόρων – μετοχικού κεφαλαίου της αλλά και αξιολόγηση του κατά πόσο η διαδικασία λήψης αποφάσεων χαρακτηρίζεται ως αποτελεσματική ή μη. Η επιστήμη της ελεγκτικής συνδράμει σημαντικά στην αξιοπιστία και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων, ενισχύοντας ακόμα πιο πολύ την αναγκαιότητα ύπαρξης εσωτερικού αλλά και εξωτερικού ελέγχου.

3.2 Ορισμός Ελεγκτικής

Η σημερινή εποχή χαρακτηρίζεται από πολλούς ως μία ραγδαία εξελισσόμενη οικονομική πραγματικότητα, η οποία οδήγησε με την σειρά της ολοένα μεγαλύτερο αριθμό οικονομικών μονάδων να στραφούν στην ανάπτυξη τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου. Τα δύο αυτά είδη ελέγχου αποτελούν υποκατηγορίες της ελεγκτικής επιστήμης, οι οποίες ενισχύουν σημαντικά στη βελτίωση των παρεχόμενων συστημάτων οικονομικών πληροφοριών και των υπαρχόντων λογιστικών συστημάτων παρακολούθησης των οικονομικών μονάδων.

Πολλοί επιστήμονες και συγγραφείς προχώρησαν στην διερεύνηση του όρου Ελεγκτικής, δίνοντας ο καθένας διαφορετικές πτυχές της ελεγκτικής επιστήμης. Ειδικότερα, η ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών και οικονομικών επιστημών, ο οποίος πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια του ελέγχου σε κάθε επιχείρηση, οικονομική μονάδα, ή φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση

των οικονομικών πόρων, καθώς και στην ανάπτυξη και αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού¹⁰.

Επίσης, σύμφωνα με την Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) η Ελεγκτική ορίζεται ως « μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Μία διαφορετική προσέγγιση, υπογραμμίζει ότι η Ελεγκτική , επίσης, ενδιαφέρει τον χρήστη από την άποψη αποδείξεων, η οποία ανάλογα με τον σκοπό της, είναι δυνατόν να χωριστεί σε δύο γενικές κατηγορίες : α) σε ελεγκτική της χρηματικής διαχείρισης και σε β) ελεγκτική των οικονομικών αποτελεσμάτων.

3.3 Αντικείμενο της Ελεγκτικής

Από όλους του παραπάνω ορισμούς, θα μπορούσε κανείς να συνάγει το συμπέρασμα ότι ο έλεγχος επιτελεί ορισμένους βασικούς σκοπούς, μερικοί από τους οποίους είναι οι κάτωθι¹¹:

- εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή μη λογιστικών λαθών,
- διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ως προς τις διαδικασίες,
- έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, παραδείγματος χάρι στον Ισολογισμό και στα Αποτελέσματα Χρήσης
- αξιολόγηση της σύνταξης και την παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και

¹⁰ Παπαστάθης Π. (2003), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του

¹¹ Τσακλαγκάνος Α. Ελεγκτική, Κυριακίδης 1987 , Τσακλαγκάνος Α. Ελεγκτική, Κυριακίδης 2001, σελ 14-16

κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση (ιδιαίτερα σημαντικά στοιχεία αποτελούν ο κύκλος εργασιών και η πιστοληπτική ικανότητα της οικονομικής μονάδος)

- πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε επιμέρους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων,
- υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο σύνολο του λογιστικού κυκλώματος τόσο της επιχειρηματικής όσο και την διαχειριστικής απεικόνισης της οικονομικής μονάδος,
- στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των διαφόρων απαιτήσεων της επιχειρηματικής οντότητας, ώστε να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει με αυτό τον τρόπο ο δυνατός και ικανοποιητικός σχεδιασμός των ορθών προβλέψεων.

Από όλα τα παραπάνω συνάγουμε ότι η χρησιμότητα και η αναγκαιότητα του ελέγχου αποτελούν βασικά συστατικά της επιτυχίας και της ευημερίας οποιαδήποτε οικονομικής μονάδος. Μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις λαμβάνονται σημαντικές οικονομικές αποφάσεις της Διοίκησης της εταιρίας. Η πραγματοποίηση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων καθιστά τις συγκεκριμένες πληροφορίες ακριβείς, αξιόπιστες και ελεύθερες προκαταλήψεων και σκοπιμοτήτων. Ο τεράστιος όγκος των συναλλαγών και των δεδομένων που διαχειρίζεται σήμερα μία οικονομική μονάδα σε συνδυασμό με την πολυπλοκότητα των συναλλακτικών πράξεων αποτέλεσαν βασικά κριτήρια-κίνητρα για την ανάπτυξη της ελεγκτικής επιστήμης.

3.4 Διακρίσεις Ελέγχου

Προκειμένου να ικανοποιηθούν όλοι οι αντικειμενικοί σκοποί της ελεγκτικής επιστήμης αλλά και το σύνολο των αναγκών των οικονομικών μονάδων, διαμορφώθηκαν με το πέρασμα των χρόνων διάφορα είδη ελέγχου.

Ειδικότερα, τα είδη του ελέγχου διακρίνονται στα κάτωθι:

1) **Εξωτερικός Έλεγχος ή έλεγχος οικονομικών καταστάσεων** πραγματοποιείται από φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο δεν έχει εξαρτημένη σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία , ούτε σχετίζεται οικονομικά με τους μετόχους ή την διοίκησή της. Ο απώτερος σκοπός του συγκεκριμένου ελέγχου αποτελεί η διαμόρφωση και η έκφραση γνώμης για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και κατ' επέκταση αν απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης εταιρίας.¹²

2) **Εσωτερικός Έλεγχος ή έλεγχος συμμόρφωσης** καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο έλεγχος, που διαθέτει τα κατάλληλα επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας. Ωστόσο, το άτομο αυτό έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας και άρα σχετίζεται ταυτόχρονα και άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη αυτής¹³. Σε αυτή την περίπτωση μιλάμε για τον εσωτερικό ελεγκτή της οικονομικής μονάδας, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να τηρεί τον εσωτερικό κανονισμό της εταιρίας. Παραδείγματος χάρη, ο εσωτερικός ελεγκτής προχωράει τον έλεγχό του βασιζόμενος σε εγκύκλιες οδηγίες, κανονισμούς και αποφάσεις της διοικήσεως της επιχείρησης.

3) **Γενικός Έλεγχος** καλείται ο έλεγχος που πραγματοποιείται για το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με ότι ορίζουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου(ΔΠΕ). Σκοπός της διενέργειας του συγκεκριμένου ελέγχου αποτελεί η έκφραση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την τήρηση των σωστών διαδικασιών ανάλογα με τον σκοπό που επιτελεί⁶.

4) **Ο Ειδικός Έλεγχος** από την άλλη μεριά πραγματοποιείται για συγκεκριμένους λογαριασμούς ή διαδικασίες που εφαρμόζει η εταιρία , σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις , οι οποίες φανερώνουν-ελλοχεύουν κινδύνους, όπως εσκεμμένων λαθών ή μη ορθής τήρησης διαδικασιών-λογαριασμών.¹⁴

¹² Καζατζή Χρήστου, Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, 2006, σελ 82

¹³ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 6

¹⁴ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 6-7

5) **Μόνιμος έλεγχος** καλείται αυτός, ο οποίος διενεργείται καθόλη την διάρκεια της χρήσης

6) **Τακτικός έλεγχος** από την άλλη μεριά είναι αυτός, ο οποίος διενεργείται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Παραδείγματα, τέτοιου είδους ελέγχου αποτελεί ο εξαμηνιαίος ή ο τριμηνιαίος έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων

7) **Έκτακτος έλεγχος** είναι αυτός που πραγματοποιείται χωρίς προειδοποίηση για τυχαία χρονική στιγμή

8) **Προληπτικός έλεγχος** είναι αυτός που διενεργείται με σκοπό την πρόληψη των λαθών κατά την τήρηση των διαφόρων διαδικασιών που ενεργεί η οικονομική μονάδα

9) **Κατασταλτικός έλεγχος** από την άλλη μεριά αποβλέπει στην καταστολή μία πράξης , η οποία διενεργήθηκε ακούσια ή εκούσια από άτομο της οικονομικής μονάδας

10) **Υποχρεωτικός έλεγχος** επιβάλλεται από νομοθετικές, δικαστικές ή άλλες κρατικές διατάξεις. Ρόλος του υποχρεωτικού ελέγχου είναι να πιστοποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις εταιρειών ή δημόσιων οντοτήτων. Ο έλεγχος παρέχει στα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως επενδυτές και μετόχους, μια γνώμη για την ακρίβεια των λογαριασμών των εταιρειών. Ως εκ τούτου, οι υποχρεωτικοί έλεγχοι συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία των αγορών καθώς αυξάνουν την εμπιστοσύνη όσον αφορά την ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων¹⁵.

11) **Διαχειριστικός έλεγχος** εστιάζει στην οικονομική διαχείριση των εσόδων των τμημάτων εκμετάλλευσης, όπως και στα κέντρα κόστους. Ο διοικητικός έλεγχος αποτελεί μέριμνα των υψηλών ιεραρχικών βαθμίδων της οικονομικής μονάδας αναφορικά με τον τομέα ευθύνης του κάθε διευθυντή.

12) **Ο Διοικητικός έλεγχος** ασχολείται με την διαπίστωση κατά πόσο γίνεται ορθή και πιστή εφαρμογή των ακολουθούμενων διαδικασιών σε σχέση με το σχεδιασμένο

¹⁵ Βλέπε Οδηγίες της Ευρωπαϊκή Επιτροπής αναφορικά με τους υποχρεωτικούς ελέγχους

πρόγραμμα της εταιρίας. Ταυτόχρονα, πραγματοποιείται ο υπολογισμός και η εκτίμηση της αποδοτικότητας των διαδικασιών αυτών, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες διαπιστώσεις και προτάσεις από την μεριά της Διοίκησης, ώστε να βελτιωθεί η υπάρχουσα κατάσταση που εμφανίζεται στην οικονομική μονάδα

13) Ο **φορολογικός έλεγχος**, ο οποίος αποβλέπει στον έλεγχο της ορθής τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων από μεριάς της εταιρίας

14) Ο **έλεγχος οικονομικού εγκλήματος και απάτης** αποτελεί σύγχρονη κατηγορία των ελέγχων, η οποία δημιουργήθηκε λόγω καταχρήσεων και δολίων πράξεων είτε στον ιδιωτικό είτε στο δημόσιο τομέα.

3.5 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων, όπως έχουν διαμορφωθεί τα τελευταία χρόνια, κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη εφαρμογής ενός εσωτερικού συστήματος, προκειμένου οι διοικήσεις να έχουν την άμεση επίβλεψη των ενεργειών και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Το σύστημα αυτό που δημιουργήθηκε ονομάστηκε σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Με τον όρο **εσωτερικό έλεγχο** εννοούμε μια ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διοίκησης¹⁶.

Ένας επιπρόσθετος ορισμός υποστηρίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται σε μία μόνιμη αναθεώρηση της οικονομικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης, μία ανεξάρτητη δραστηριότητα της αξιολόγησης του management της οικονομικής οντότητας που περιλαμβάνει την εξέταση των χρηματοοικονομικών, λογιστικών και άλλου είδους ενεργειών που αφορούν τις υπηρεσίες στο σύνολό τους, την αξιολόγηση

¹⁶ Βλέπε Ορισμό Εσωτερικού Ελέγχου, Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδος

των καθηκόντων και τη συμμόρφωση των λογιστικών εγγραφών, των εκθέσεων, των περιουσιακών στοιχείων, των αποτελεσμάτων, καθώς και την βεβαίωση ή πιστοποίηση των εγγράφων των λογιστικών καταστάσεων¹⁷.

Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι **σκοπός** του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη Διοίκηση της οικονομικής μονάδας. Με αυτό τον τρόπο, η Διοίκηση μπορεί να ελέγξει και να αξιολογήσει σε ποιο βαθμό ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντά τους και εάν υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης.

Επομένως, ο πιο βασικός στόχος της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου είναι η διαμόρφωση αλλά και η τήρηση ενός συστήματος διαδικασιών μέσα στην οικονομική μονάδα, ώστε να επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή οργάνωση των διαδικασιών και κατ' επέκταση η προστασία και η διαφύλαξη των περιουσιακών της στοιχείων.

3.6 Αρμοδιότητες-αρχές που επιτελεί ο Εσωτερικός Έλεγχος

Με βάση τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου που δόθηκε παραπάνω η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι συνήθως ξεχωριστό τμήμα μέσα στην οικονομική μονάδα, με σκοπό όπως προείπαμε την διασφάλιση της υλοποίησης των εσωτερικών διαδικασιών, όπως έχουν οριστεί από την Διοίκηση.

Μερικές από τις αρμοδιότητες που καλείται να εξετάσει-ελέγξει το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της εκάστοτε οικονομικής μονάδας είναι οι κάτωθι¹⁸:

- αξιολόγηση της κάθε μορφής επιχειρηματικού κινδύνου και η εύρεση αποτελεσματικών τρόπων περιορισμού ή και εξάλειψής τους
- αξιολόγηση των διαδικασιών που έχει θεσπίσει η διοίκηση της εταιρίας και έλεγχος – διαπίστωση σε ποιο βαθμό πραγματοποιείται πιστή εφαρμογή και συμμόρφωση από το προσωπικό της εταιρίας

¹⁷ Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου των Petrascu και Tieanu, 2014

¹⁸ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013 , σελ 6-7

- έλεγχος των βασικών πολιτικών που ακολουθεί μία οικονομική μονάδα, όπως η διαδικασία των προσλήψεων, των αξιολογήσεων αλλά και των προαγωγών του προσωπικού της
- αξιολόγηση των σχέσεων συνεργασίας μεταξύ των εργαζομένων μέσα στην εταιρία και πρόταση πιο αποτελεσματικών διαδικασιών
- έλεγχος ως προς την πληρότητα , την ακρίβεια και την αξιοπιστία των λογιστικών διαδικασιών αλλά και των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας
- σύγκριση του κόστους λειτουργίας των επιμέρους τμημάτων της εταιρίας και σύγκρισής τους σε σχέση με το όφελος που προσδίδουν-προσθέτουν στην αξία της οικονομικής μονάδας.
- εξεύρεση τρόπου διασφάλισης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας
- αξιολόγηση της επάρκειας του λογισμικού συστήματος που χρησιμοποιεί η εταιρία και εντοπισμός κινδύνων που μπορεί να ανακύψουν στο μέλλον
- συνεργασία της διοίκησης της εταιρίας με εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι θα διεξάγουν τακτικούς και έκτακτους εξωτερικούς ελέγχους
- διενέργεια ελέγχου νομιμότητας των αμοιβών των μελών της διοικήσεως
- έλεγχος σχέσεων και συναλλαγών της εταιρίας με συνδεδεμένα της μέλη

Όλα τα παραπάνω στοιχεία καταδεικνύουν την σημαντική προσφορά του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου για την εξέλιξη και την βελτιστοποίηση των υπαρχουσών διαδικασιών μέσα στην εταιρία.

3.7 Αναγκαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η ανάγκη για καλύτερο έλεγχο και χρηστή διαχείριση από την μεριά της Διοίκησης ανέπτυξε σε σύντομο χρονικό διάστημα το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, όπου η συνεισφορά του στη βελτίωση της πορείας της οικονομικής μονάδος είναι ιδιαίτερα σημαντική στις ημέρες μας. Πιο συγκεκριμένα, η αδυναμία παρακολούθησης και επίβλεψης μεγάλου μέρους των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα πριν, μετά αλλά κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας συνέβαλλαν αρχικά στον συμβουλευτικό ρόλο του συγκεκριμένου τμήματος μέσα στην εταιρία. Ωστόσο, η ύπαρξη πολλών διευθύνσεων και τμημάτων και ο συντονισμός χιλιάδων εργαζομένων,

οδήγησαν τις επιχειρήσεις στην ανάπτυξη ενός σύγχρονου management, που θα μπορέσει να καλύψει τις συγκεκριμένες απαιτήσεις.

Επιπρόσθετα, η αναγκαιότητα της ανάπτυξης του εσωτερικού ελέγχου προέκυψε λόγω των ατελειών και των αδυναμιών που διακρίνουν τον ίδιο τον άνθρωπο. Ως φαινόμενο των αδυναμιών είναι τα λάθη που οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ικανότητας. Οι κλοπές, οι απάτες και οι ατασθαλίες ανάγονται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης και ηθικής. Επειδή είναι αδύνατον το ξερίζωμα των αδυναμιών αυτών όσα μέσα και να επιστρατευθούν, το μόνο που απομένει είναι η καταπολέμηση τους από τον εσωτερικό έλεγχο, για να περιορισθούν κατά το δυνατόν περισσότερο¹⁹.

Επομένως, όλα τα παραπάνω κενά και αδυναμίες που πρόεκυψαν κατά την λειτουργία των οικονομικών μονάδων οδήγησαν στην δημιουργία, προώθηση αλλά και εγκαθίδρυση του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου, πλέον ως αναπόσπαστο κομμάτι για την εξέλιξη και ευημερία της εκάστοτε εταιρίας.

3.8 Οφέλη Εσωτερικού Ελέγχου

Η εφαρμογή και η σωστή λειτουργία ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου προσδίδει σημαντικά οφέλη και γνώσεις στη Διοίκηση της εταιρίας. Ειδικότερα²⁰ :

- επιβεβαίωση της σωστής εφαρμογής των διαδικασιών που ορίζονται από την Διοίκηση της οικονομικής μονάδος
- περιορισμός άσκοπης γραφειοκρατικής εργασίας
- εντοπισμός και κατάργηση ακριβών και μη αποτελεσματικών εργασιών μέσα στο κύκλωμα της εργασίας
- αποφυγή αλογίστων δαπανών
- βοήθεια προς το προσωπικό, μέσω της συστηματοποίησης κάθε εργασίας

¹⁹ Γεώργιος Δρογαλάς, Αποτύπωση του Σύγχρονου Ρόλου του Εσωτερικού Ελέγχου

²⁰ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 116

- έλεγχος εφαρμογής σωστών διαδικασιών απεικόνισης λογιστικών διαδικασιών στα βιβλία της εταιρίας, και επομένως μεγαλύτερη διασφάλιση ορθότητας οικονομικών καταστάσεων σε τυχόν τακτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές ή φορολογικό έλεγχο από τις αρμόδιες αρχές
- μείωση σημαντικών εξόδων
- εντοπισμός αδυναμιών και πραγματοποίηση προτάσεων βελτίωσης
- είσπραξη διαφυγόντων κερδών
- καλύτερη διασφάλιση των συμφερόντων των επενδυτών/μετόχων της οικονομικής μονάδας
- ενίσχυση διαφάνειας διαδικασιών μέσα στην οικονομική οντότητα

Όλα τα παραπάνω στοιχεία συνδράμουν σημαντικά όχι μόνο στην αύξηση της αξιοπιστίας της εταιρίας απέναντι στο επενδυτικό κοινό και τους μετόχους, στον έγκαιρο εντοπισμό και διόρθωση λαθών – παραβλέψεων αλλά και στην βελτιστοποίηση της θέσης της οικονομικής μονάδος απέναντι στους ανταγωνιστές της μέσα στον ίδιο κλάδο.

3.9 Βήματα διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου

Για την δημιουργία ενός αξιόπιστου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου , το οποίο θα βασίζεται στις αρχές που αναλύσαμε παραπάνω , τα αρμόδια άτομα του εσωτερικού ελέγχου μέσα στην οικονομική μονάδα, ακολουθούν ορισμένες συγκεκριμένες διαδικασίες.

Αρχικά, θα πρέπει να διενεργήσουν για το σύνολο της οικονομικής μονάδος **προκαταρτική έρευνα**. Μέσα από την προκαταρτική έρευνα στοχεύουν να ενημερωθούν αναφορικά με βασικά στοιχεία που σχετίζονται με την εταιρία, όπως τις δραστηριότητες που αναπτύσσουν, να λάβουν εικόνα των προηγούμενων φύλλων ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή και του εσωτερικού ελεγκτή ώστε να εστιάσουν σε τυχόν προβλήματα που είχαν διαπιστωθεί- έλεγχος κατά πόσα αυτά βελτιώθηκαν ή εξαλείφθηκαν οι εν λόγω παρατηρήσεις. Επίσης, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί από τον αρμόδιο εσωτερικό ελεγκτή αξιολόγηση της υπάρχουσας οργάνωσης της εταιρίας.

Για παράδειγμα, μέσα από το οργανόγραμμά της να ενημερωθεί αναφορικά με την ιεραρχία της διοίκησης²¹.

Η διαδικασία της προκαταρκτική έρευνας περιλαμβάνει με την σειρά της κάποια μέσα, προκειμένου να ολοκληρωθεί. Μία τέτοια διαδικασία αποτελεί η δημιουργία **ερωτηματολογίων**. Ειδικότερα, μέσα από τις απαντήσεις τόσο της Διοίκησης όσο και του προσωπικού της, ο εσωτερικός ελεγκτής στοχεύει στην κατανόηση και εκτίμηση του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδος. Τα ερωτήματα κατά το μεγαλύτερο δυνατό είναι τυποποιημένα ως προς την μορφή τους, προκειμένου ο εσωτερικός ελεγκτής να μπορέσει ευκολότερα να τα πολιτικοποιήσει και να τα αναλύσει.

Μέσα από την χρησιμοποίηση **διαγραμμάτων ροής (flowcharts)** ο εσωτερικός ελεγκτής δύναται να απεικονίσει τα επιμέρους στάδια και διαδικασίες μιας κατά τη λειτουργία της επιχείρησης και μέσα από την παράσταση αυτή να εντοπιστούν τυχόν σημεία αδυναμίας κατά την άσκηση του εσωτερικού ελέγχου επί της συγκεκριμένης λειτουργίας. Ιδιαίτερα δημοφιλής θεωρείται η χρήση των διαγραμμάτων ροής καθώς παρέχει από τη μία μεριά άμεση και γρήγορη οπτική άποψη για την διαδικασία και από την άλλη μεριά τα αποτελέσματα είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα στοιχεία ανταγωνιστών αλλά και την ίδια της εταιρίας, σε περίπτωση που θέλουμε να εξάγουμε συμπεράσματα ως προς την πορεία-εξέλιξη της διαδικασίας μέσα στο χρόνο.

Η Διενέργεια συναντήσεων και συνεντεύξεων με μέλη της Διοίκησης αλλά και με προσωπικό που επιτελεί ορισμένες διαδικασίες καθώς έχει ως βασικό σκοπό ο καθορισμός ορισμένων διοικητικών θεμάτων σε κάθε τμήμα αλλά ταυτόχρονα και η δημιουργία ενός καλού κλίματος συνεργασίας.

Ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο για την πορεία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η **κατανόηση των πολιτικών** που εφαρμόζει η εταιρία αλλά και των στόχων που έχει **θέσει βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα να επιτύχει**. Μέσα από την κατανόηση αυτών δύναται ο εσωτερικός ελεγκτής να πραγματοποιήσει και να στήσει με τέτοιο τρόπο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας ώστε αφενός να επιστεί την προσοχή του σχεδιασμού ιδιαίτερα σε ζητήματα που θεωρεί μείζονος σημασίας και

²¹ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 118-119

αφετέρου να ελαχιστοποιήσει το επίπεδο κινδύνου σε όσο μικρότερο δυνατό επίπεδο σε λειτουργίες και κυκλώματα που θεωρεί η εταιρία ιδιαίτερα χρήσιμα για την εξέλιξή της²².

Η **Διενέργεια φυσικής επισκόπησης** αποτελεί σημαντικό στοιχείο για την πορεία του εσωτερικού ελέγχου χωρίς ωστόσο να θεωρείται 100% αξιόπιστο κριτήριο στο οποίο θα βασιστεί ο έλεγχος και αυτό γιατί η εκτίμηση του εσωτερικού ελεγκτή αναφορικά με την αποτελεσματική ή μη πραγματοποίηση των διαφόρων εργασιών μπορεί να αλλάζει στην περίπτωση που δεν είναι παρόν. Για τον λόγο αυτό η αποτελεσματικότητα ή μην των διαδικασιών που ακολουθούνται από το προσωπικό θα πρέπει να αποδεικνύονται και με άλλο τρόπο-μέσο²³.

Ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η **διαδικασία εκτίμησης των κινδύνων** που ανακύπτουν κατά την διαδικασία πριν, μετά αλλά και κατά την διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας. Ειδικότερα, ο εσωτερικός ελεγκτής, αρχικά, λαμβάνει επαρκή πληροφόρηση αναφορικά με την διαδικασία που υιοθετεί και χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα για την αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών. Στη συνέχεια, εξετάσει το ποσοστό αποτελεσματικότητας των διαδικασιών αυτών και των δικλίδων ασφαλείας, ώστε να προτείνει τυχόν βελτιώσεις του υπάρχοντος τρόπου αντιμετώπισης από την μεριά της Διοίκησης²⁴.

Τέλος, όλα τα παραπάνω βήματα ενσωματώνονται στην έκθεση του εσωτερικού ελεγκτή προκειμένου να ενημερώσει την διοίκηση αναφορικά με τις τυχόν αδυναμίες που εντόπισε κατά την διαδικασία της προκαταρκτικής έρευνας, και ταυτόχρονα να προτείνει τρόπους αντιμετώπισής τους με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, συνάμα με το μικρότερο κόστος, ώστε να αυξηθεί η αξία της επιχείρησης²⁵.

3.10 Έκθεση Εσωτερικού Ελεγκτή

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό «εργαλείο» για την Διοίκηση της οικονομικής οντότητας. Μέσα από τα φύλλα ελέγχου ο εσωτερικός ελεγκτής

²² Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 118-119

²³ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 118

²⁴ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 119

²⁵ Νεγκάκης- Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, σελ 121

συγκεντρώνει όλα τα αποδεικτικά στοιχεία πριν, κατά την διάρκεια αλλά και μετά το πέρας του ελέγχου, προκειμένου να τα επεξεργαστεί και να προβεί σε προτάσεις βελτίωσης κα αντιμετώπισης δυσκολιών και προβλημάτων που ανέκυψαν κατά την διάρκεια της χρήσης.

Πιο συγκεκριμένα, τα φύλλα ελέγχου περιλαμβάνουν σχόλια του Εσωτερικού Ελεγκτή, όπου παρατήρησε ο ίδιος και η ομάδα του κατά την εκτέλεση των βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας. Στη συνέχεια, όλα τα φύλλα ελέγχου καταχωρούνται στον φάκελο ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει το σύνολο των φύλλων ελέγχου, τα οποία αφορούν όλες τις ελεγχόμενες διαδικασίες αλλά και τις λειτουργίες της επιχείρησης.

Μόλις ολοκληρωθεί η επεξεργασία των φύλλων ελέγχου συντάσσεται η έκθεση ελέγχου, με την οποία ολοκληρώνεται ο κύκλος της ελεγκτικής διαδικασίας. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι ολοκληρωμένη, τεκμηριωμένη και κατανοητή από την Διοίκηση της οικονομικής μονάδας. Σε κάθε βασική λειτουργία της επιχείρησης θα πρέπει να αναφέρονται με λεπτομέρεια οι αδυναμίες που παρατηρήθηκαν, τι δεν εφαρμόστηκε με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο που έχει υιοθετήσει η εταιρία αλλά και προτάσεις βελτίωσης και αντιμετώπισης κινδύνων είτε που ανέκυψαν είτε που πιθανότατά να εμφανιστούν στο μέλλον.

Τέλος, για να μπορεί η έκθεση εσωτερικού ελέγχου να χρησιμοποιηθεί για την βελτίωση και την πρόοδο της οικονομικής μονάδας θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από ακρίβεια, ευθύτητα, σαφήνεια, καταλληλότητα και επαγγελματική γλώσσα και τόνο.

3.11 Αλληλεξάρτηση μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

Λαμβάνοντας υπόψη τις μελέτες που αναλύθηκαν στην βιβλιογραφική επισκόπηση της παρούσας εργασίας καθώς και κείμενα οικονομολόγων θα προχωρήσουμε στην ανάδειξη της αλληλεξάρτησης που υπάρχει μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, με την πάροδο των χρόνων όλο και μεγαλύτερος αριθμός επιστημόνων ασχολήθηκε με την σχέση – αλληλεξάρτηση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

Από την μία μεριά έχουμε τον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται εντός της οικονομικής οντότητας, με σκοπό την διασφάλιση και τον έλεγχο των διαδικασιών που έχει υιοθετήσει η εταιρία και το ΔΣ της, με σκοπό την αύξηση της αποτελεσματικότητας και της αξίας της εταιρίας και από την άλλη μεριά έχουμε τον εξωτερικό έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται από ειδικευμένα άτομα, ανεξάρτητα από την εταιρία, τα οποία πρέπει να διασφαλίσουν την εύλογη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και της «πραγματικής» εικόνας της εταιρίας στους μετόχους της εταιρίας, οι οποίοι έχουν συνδράμει με το κεφάλαιό τους. Το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συνεργάζεται με τον εξωτερικό ελεγκτή καθώς και το αντίστροφο. Από την μεταξύ τους συνεργασία προκύπτουν σημαντικά πλεονεκτήματα για την πορεία και την εξέλιξη της οικονομικής οντότητας. Με άλλα λόγια ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί συμπληρωματικά στον εξωτερικό έλεγχο και το αντίστροφο.

Κατά την διάρκεια του εξωτερικού ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής αρχικά πρέπει να υπολογίσει τον ελεγκτικό κίνδυνο, ο οποίος υπολογίζεται ως εξής:

$$AR = IR * CR * DR$$

όπου IR , ενδογενής κίνδυνος αναφέρεται στην επιρρέπεια των οικονομικών καταστάσεων προς ουσιώδη λάθη ή παραλείψεις, τα οποία δημιουργούνται από την φύση και το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα

CR είναι ο κίνδυνος οι εσωτερικές δικλίδες να μην αποτρέπουν και επομένως να μη δύναται να διορθώσουν ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο συγκεκριμένος κίνδυνος αφορά την λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του internal control system της εταιρίας

και ο DR, όπου είναι ο κίνδυνος που υπάρχει, ο ίδιος ο ελεγκτής να μην μπορέσει να εντοπίσει και άρα να αποτρέψει ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις στις οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, για να μπορέσει να ξεκινήσει αλλά και να ολοκληρώσει τον έλεγχο ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να καταγράψει, να παρατηρήσει αλλά και να χαρακτηρίσει το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου κατά πόσο αποτελεσματικό είναι, όσον αφορά την αντιμετώπιση και τον εντοπισμό ενδεχόμενων κινδύνων.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 610 ο εξωτερικός ελεγκτής χρησιμοποιεί την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, προκειμένου να τροποποιήσει ή να αλλάξει τη φύση ή την έκταση των δικών του ελεγκτικών διαδικασιών²⁶. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής θα πρέπει να καθορίσει σε ποιο βαθμό πρόκειται να χρησιμοποιήσει την δουλειά των εσωτερικών ελεγκτών αλλά και πριν την χρησιμοποιήσει να καθορίσει κατά πόσο επαρκής είναι ή όχι. Η επάρκεια της δουλειάς των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να αξιολογηθεί από τον εξωτερικό ελεγκτή εφόσον πληρεί τα κάτωθι στοιχεία²⁷:

- **Αντικειμενικότητα** της λειτουργίας του εσωτερικού ελεγκτή, δηλαδή ο εσωτερικός ελεγκτής χαρακτηρίζεται από κύρος, κατάλληλες γνώσεις, υπευθυνότητα και οργανωτικότητα
- **Τεχνική ικανότητα** των εσωτερικών ελεγκτών, εάν είναι μέλη συναφών επαγγελματικών σωμάτων και χρησιμοποιούν τις κατάλληλες πολιτικές με βάση το επάγγελμά τους
- **Δέουσα επαγγελματική επιμέλεια**
- **Επικοινωνία**, η επικοινωνία με τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι απαραίτητη για την αποτελεσματικότητα της εργασίας του ελέγχου που πραγματοποιεί.

Ωστόσο, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώσει και ως προς την επάρκεια την εργασία του εσωτερικού ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα, να εξετάσει και ο ίδιος διαδικασίες, αποτελέσματα και πολιτικές που εφαρμόζει το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να είναι σίγουρος για την αποτελεσματικότητά του. Εφόσον, κρίνει ότι η δουλειά του εσωτερικού ελεγκτή είναι επαρκής θα απαιτηθεί να πραγματοποιήσει λιγότερες ελεγκτικές διαδικασίες, για την εξέταση της λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Από την άλλη μεριά, το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει σημαντικά στοιχεία από τον εξωτερικό ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ΔΠΕ 265, ο εξωτερικός ελεγκτής υποχρεούται να επικοινωνήσει την διοίκηση ελλείψεις που εντόπισε στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας κατά την διενέργεια του ελέγχου. Οι ελλείψεις αυτές μπορεί να οφείλονται στο μέγεθος της εταιρίας, στην πολυπλοκότητα

²⁶ Βλέπε ΔΠΕ 610

²⁷ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής ΔΠΕ, Λουμώτης, 2012, σελ.292

ορισμένων διαδικασιών, έλλειψη επαρκούς πληροφοριακού συστήματος καθώς και σε άλλους παράγοντες. Αλλά πλέον ο εξωτερικός ελεγκτής υποχρεούται τις αδυναμίες αυτές να τις εμφανίσει σε ξεχωριστή παράγραφο στην έκθεση ελέγχου του καθώς και να προτείνει στην εταιρία λύσεις για την βελτιστοποίηση των υφιστάμενων διαδικασιών. Επομένως, ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει χρήσιμα στοιχεία , τα οποία εφόσον τα χρησιμοποιήσει θα μπορέσει να ισχυροποιήσει και να βελτιώσει το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Απ όλα τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό πόσο το ένα «κομμάτι» συνδέεται με το άλλο, με βασικό στόχο την αύξηση της αποδοτικότητας και της απεικόνισης της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της εταιρίας στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

3.12 Συμπεράσματα

Μέσα από το τρίτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας έγινε προσπάθεια κατανόησης του θεσμικού πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, ποια είναι η μεθοδολογία που ακολουθείται, ποιες ενέργειες περιλαμβάνει η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου, ποιες οι αρχές που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο και ποιες οι αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου. Όλα τα παραπάνω στοιχεία αναλύθηκαν προκειμένου να γίνει κατανοητό πόσο σημαντικό είναι να διατηρεί κάθε οικονομική οντότητα τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο αφενός συνδράμει και παρακολουθεί την σωστή εφαρμογή των διαδικασιών που έχει θεσπίσει και υιοθετήσει η Διοίκηση της εταιρίας και αφετέρου ενισχύει την αξιοπιστία και την ακριβοδίκαιη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεών της , στοιχείο που αυξάνει την αξία της επιχείρησης απέναντι στους ανταγωνιστές της αλλά και στον κλάδο που δραστηριοποιείται.

Κεφάλαιο 4

Εξωτερικός Έλεγχος

4.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το δεύτερο συστατικό στοιχείο της ελεγκτικής επιστήμης αποτελεί ο εξωτερικός έλεγχος. Ο βασικός στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων. Ο έλεγχος αυτός σε σημαντικό βαθμό πραγματοποιείται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, οι οποίοι με βάση τις εξειδικευμένες γνώσεις και τον έλεγχο που διενήργησαν εκφράζουν την γνώμη τους ως προς τις οικονομικές καταστάσεις που έχει δημοσιεύσει η οικονομική οντότητα. Σύμφωνα με τον νέο νόμο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις ενσωματώνονται όλες συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων των μετόχων της εταιρίας- μιας και ο εξωτερικός ελεγκτής έχει προσληφθεί από τους μετόχους της, αντίθετα ο εσωτερικός ελεγκτής στοχεύει στο να προσφέρει λύσεις και μέσα, τα οποία θα οδηγήσουν στην μεγιστοποίηση του κέρδους της εταιρίας κατά την διάρκεια της χρήσης.

4.2 Ορισμός Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό κλάδο τα τελευταία χρόνια. Πιο συγκεκριμένα, ο εξωτερικός έλεγχος (external audit) αποτελεί ένα μηχανισμό- «εργαλείο», το οποίο παρέχει εγγύηση στους επενδυτές και στους υπόλοιπους ενδιαφερομένους, ως προς την εφαρμογή του εταιρικού ελέγχου μέσα στην οικονομική οντότητα.

Βασικά χαρακτηριστικά για την εξασφάλιση αποτελεσματικής εταιρικής διοίκησης, αποτελούν η διαφάνεια, η λογοδοσία και η ακεραιότητα. Η συνεισφορά του εξωτερικού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντική στο πλαίσιο της εταιρικής διοίκησης καθώς είναι ανεξάρτητο πρόσωπο ή ελεγκτική εταιρία που διορίζεται από τους μετόχους της εταιρίας και ως βασικό έργο έχει την διερεύνηση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και την διατύπωση γνώμης υπό μορφή έκθεσης για το κατά πόσο τα προαναφερθέντα οικονομικά στοιχεία παρουσιάζουν την αληθή και δίκαιη εικόνα της εταιρίας²⁸.

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ200) ο βασικός σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον εξωτερικό ελεγκτή, κατά πόσο και αν οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο περιλαμβάνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα και το έγκυρο λογιστικό πλαίσιο αρχών πάνω στο οποίο βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων²⁹. Μέσα από την διενέργεια του ελέγχου παρέχεται εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις .

Μέσα από τους παραπάνω ορισμούς διακρίνεται ότι ο σκοπός του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διασφάλιση της διατήρησης μίας χρηστής-καλής εταιρικής διοίκησης¹⁸ ή αλλιώς σύμφωνα με τον Cadbury , ο οποίος δήλωσε ότι «ο ετήσιος έλεγχος αποτελεί ένα από τους ακρογωνιαίους λίθους της εταιρικής διοίκησης καθώς παρέχει ένα αντικειμενικό και εξωτερικό έλεγχο ως προς την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων».

Η ευθύνη του εξωτερικού ελεγκτή διασαφηνίζεται ξεκάθαρα και στο ΔΠΕ 240 όπου αναφέρει ότι : ο βασικός σκοπός του ελεγκτή στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι:

A) να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης

²⁸ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμώτης, 2012

²⁹ The Role, Compromise and Problems of the External Audit in Corporate Governance, James O. Alabede, 2012

Β) να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, και

Γ) να αντιδράσει κατάλληλα σε απάτη ή σε υποψία απάτης που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Με τον όρο απάτη εννοούμε μία εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα της οικονομικής μονάδας ή από την διοίκηση ή από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκηση, από εργαζομένους ή τρίτα πρόσωπα, η οποία ενέχει παραπλάνηση για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος. Η απάτη μπορεί να εμφανιστεί μέσα από παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις, είτε μέσα από την υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Παράδειγμα απάτης θεωρείται η σύνταξη παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων για την επίτευξη ενός αναμενόμενου- μη ρεαλιστικού στόχου κερδών ή χρηματοοικονομικού αποτελέσματος.

4.3 Νομοθετικό Πλαίσιο Εξωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τον ν1969/1991 παρ.1 και 75 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) απελευθερώνοντας ταυτόχρονα το επάγγελμα του ελεγκτή. Από το χρονικό σημείο αυτό και έπειτα είχαν πλέον τη δυνατότητα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που πληρούν τις απαιτούμενες προϋποθέσεις να γίνουν μέλη του ΣΟΕΛ και να ασκούν το επάγγελμα.

Σκοπός των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών είναι η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως ιδιωτικών και δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων, προκειμένου να εκφέρουν γνώμη για την ακριβοδίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας και να συντάξουν έγγραφη έκθεση ελέγχου μέσα από την οποία να δηλώνεται σαφώς η γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή αναφορικά με τα ευρήματα ή όχι του ελέγχου.

Σύμφωνα με τον **Νόμο Π.Δ 226/1992** το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε) αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 2 η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής

διαχειρίσεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Όπως ορίζει το άρθρο 3 οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι, για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων:

- α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
- β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαιτέρων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
- γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
- δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.
- ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλο ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών.

Σύμφωνα με τα παραπάνω αλλά και με βάσει τα ΔΠΕ οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν πιστά τις διαδικασίες που ορίζονται, ώστε να διασφαλίζεται τόσο η επαγγελματική τους ανεξαρτησία όσο και η διαφάνεια και η υψηλού επιπέδου παροχή υπηρεσιών τους.

4.4 Γενικές Αρχές που διέπουν τον Εξωτερικό Έλεγχο

Ο Εξωτερικός Ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου ακολουθεί τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να λάβει την έγκαιρη τεκμηρίωση για την έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 230 ο Εξωτερικός Ελεγκτής πρέπει πρώτον να καταγράψει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πάνω στα οποία βασίστηκε η έκθεσή του, και δεύτερον να εξασφαλίσει ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζουν τα ΔΠΕ.

Η τεκμηρίωση του φακέλου ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια σε έγκαιρη βάση, πριν την ολοκλήρωση της έκθεσης ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, η επαρκής και κατάλληλη τεκμηρίωση ενισχύει την ποιότητα του ελέγχου, διευκολύνει την αξιολόγηση των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων και των εξαχθέντων συμπερασμάτων. Για να υπάρξει επαρκής τεκμηρίωση ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να κατανοήσει την φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών αλλά και σε σημαντικά θέματα να χρησιμοποιήσει την επαγγελματική του κρίση και τον σκεπτικισμό. Η τεκμηρίωση του ελέγχου μπορεί να είναι είτε έντυπη είτε σε ηλεκτρονική μορφή. Τέλος, κάθε φορά ο ελεγκτής με βάσει τα στοιχεία που έρχεται αντιμέτωπος κατά την ελεγκτική διαδικασία δύναται να αλλάζει-να αναδιαμορφώνει τη μορφή, το περιεχόμενο και την έκταση της τεκμηρίωσης ελέγχου. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι³⁰:

- το μέγεθος, η πολυπλοκότητα της οικονομικής μονάδας
- η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εφαρμοστούν
- οι εντοπισθέντες κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος
- η σημαντικότητα των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων
- η φύση και η έκταση των εντοπισθεισών επιφυλάξεων
- η μεθοδολογία ελέγχου και τα χρησιμοποιηθέντα εργαλεία

³⁰ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιάτης, 2012, σελ 60-61

Στη συνέχεια, ο Ορκωτός Ελεγκτής με βάσει του planning που έχει διενεργήσει, συμπληρώνει τα φύλλα ελέγχου, προκειμένου να τεκμηριώσει και να ελέγξει τους διάφορους κινδύνους που έχει εντοπίσει πριν την έναρξη του ελέγχου.

4.5 Σπουδαιότητα Εξωτερικού Ελέγχου

Η πραγματοποίηση εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας αποφέρουν πολλαπλά οφέλη κυρίως στου Μετόχους-Επενδυτές αλλά και στην Διοίκηση.

Ειδικότερα, **οι μέτοχοι της εταιρίας** λαμβάνουν τα κάτωθι οφέλη:

- μέσα από τον έλεγχο και την γνώμη του ελεγκτή οι μέτοχοι και οι επενδυτές έχουν ακριβή εικόνα της πραγματικής αξίας της οικονομικής οντότητας καθώς και της οικονομικής της επίδοσης με βάσει τους στόχους που έχουν τεθεί.
- Επίσης, μέσα από τον ελεγκτή γίνεται η διασφάλιση ότι η εταιρία ακολουθεί όλους τους παραδεδεγμένες κανόνες και τις κατάλληλες λογιστικές αρχές που απαιτούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Οι οικονομικές καταστάσεις εφόσον απεικονίζουν με ακρίβεια και αξιοπιστία την πραγματική εικόνα της οικονομικής μονάδας, και επομένως οι μέτοχοι με βάσει την πορεία της μέσα στα χρόνια μπορούν να καθορίσουν με μεγαλύτερη ακρίβεια το πώς θα διασφαλίσουν το επενδυθέν κεφάλαιό τους.
- Οι μέτοχοι μέσα από την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή έχουν εικόνα και αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ή μη του υπάρχων συστήματος εσωτερικού ελέγχου και κατ' επέκταση κατά πόσο αποτελεσματικό είναι το management και μπορεί να αντιμετωπίζει επιτυχώς μελλοντικούς κινδύνους
- Μέσα από τον εξωτερικό έλεγχο, αποφεύγεται ο κίνδυνος χειραγώγησης των κερδών , ο οποίος επηρεάζει όχι μόνο τους μετόχους αλλά και το επενδυτικό κοινό

Ωστόσο, και το **Management** της εταιρίας λαμβάνει ορισμένα οφέλη από την διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα :

- Η Διοίκηση λαμβάνει γνώση ως προς την αποτελεσματικότητα της δουλειάς του, δίνοντας έτσι την δυνατότητα βελτίωσης των διαδικασιών
- Σε περίπτωση αδυναμιών του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου, εξετάζουν τις αδυναμίες και προτείνουν λύσεις που θα αυξήσουν την αξία της επιχείρησης
- Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής επηρεάζει τα κίνητρα του management σχετικά τόσο με την ανάληψη ρίσκου όσο και με τις λογιστικές αρχές που χρησιμοποιεί για την απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων κατά πόσο είναι αποτελεσματικές ή μη.

Απ όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι ιδιαίτερα σημαντική η συνεισφορά του εξωτερικού ελέγχου στην εταιρική διοίκηση αλλά και στην επιτυχημένη πορεία της οικονομικής μονάδας.

4.6 Βήματα κατά την διεργασία του Εξωτερικού Ελέγχου

1^ο Στάδιο

Ο Εξωτερικός Ελεγκτής πριν ξεκινήσει τον σχεδιασμό του ελέγχου θα πρέπει να μελετήσει στοιχεία όπως: τη φύση την έκταση και την πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης μονάδας, την πορεία των ανταγωνιστών της αλλά και του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται. Με βάση τα παραπάνω στοιχεία ο εξωτερικός ελεγκτής θα είναι πιο ενημερωμένος πριν τον σχεδιασμό του ελέγχου αλλά και πριν την εξέταση-έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων.

2^ο Στάδιο

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200 ο **ελεγκτικός κίνδυνος (audit risk)** χαρακτηρίζεται ως risk based approach, δηλαδή αποτελεί μία συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου μη εντοπισμού. Επομένως, ο ελεγκτής επικεντρώνεται στις

ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες με τον υψηλότερο ελεγκτικό κίνδυνο και πιο συγκεκριμένα, σε εκείνες τις ελεγκτικές περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που εμπεριέχουν τον υψηλότερο κίνδυνο , αποφεύγοντας να διενεργήσει λεπτομερείς διαδικασίες σε όλες τις περιοχές ανεξαιρέτως. Με τον όρο κίνδυνο **ουσιώδους σφάλματος (risk of material misstatement)** εννοούμε τον κίνδυνο οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες πριν την διενέργεια του ελέγχου είτε σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων είτε σε επίπεδο ισχυρισμών για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις.

Πιο συγκεκριμένα, ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται στον κίνδυνο τα σφάλματα να είναι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και να επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς.

Από την άλλη μεριά ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών περιλαμβάνει δύο νέα συστατικά: τον ενδογενή κίνδυνο (inherent risk) και τον κίνδυνο δικλίδων (control risk). Τόσο ο ενδογενής όσο και ο κίνδυνος δικλίδων απορρέουν από την φύση των λογαριασμών, συναλλαγών και της λειτουργίας της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας³¹.

Ειδικότερα, ως ενδογενής κίνδυνος θεωρείται η δεκτικότητα ενός ισχυρισμού της διοίκησης σε σφάλμα το οποίο μπορεί να είναι σημαντικό, είτε σε ατομικό είτε σε σωρευτικό επίπεδο μαζί με άλλα σφάλματα , δεδομένου ότι δεν υπάρχουν δικλείδες ασφαλείας στην ελεγχόμενη μονάδα. Ενώ, ως κίνδυνος δικλίδων ασφαλείας νοείται ο κίνδυνος ένα σφάλμα, που μπορεί να προκύψει από ισχυρισμό της διοίκησης, δεν μπορεί να προβλεφθεί ή να εντοπιστεί και άρα να διορθωθεί , από το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Επομένως, ο κίνδυνος δικλίδων ασφαλείας εξαρτάται κυρίως από την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού, του ελέγχου, ο ελεγκτής πραγματοποιεί τις απαραίτητες διαδικασίες προκειμένου να ισχυροποιήσει-τεκμηριώσει την γνώμη του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ΔΠΕ 230 η κατάλληλη τεκμηρίωση από την μεριά του ορκωτού ελεγκτή περιλαμβάνει αφενός την κατάλληλη καταγραφή των τεκμηρίων πάνω στο οποίο βασίστηκε το

³¹ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιάτης, 2012

συμπέρασμα της έκθεσης ελέγχου και αφετέρου τεκμήρια, όπου αποδεικνύουν ότι διενεργηθείς έλεγχος βασίστηκε στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Η τεκμηρίωση του ελεγκτή πρέπει να πραγματοποιείται έγκαιρα, να περιλαμβάνει τα κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια πριν την ολοκλήρωση της έκθεσης ελέγχου. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων με την σειρά της βελτιώνει και ενισχύει την ποιότητα του ελέγχου και κατ' επέκταση και την ποιότητα των εξαχθέντων συμπερασμάτων. Επιπρόσθετα, η μορφή και το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης είναι προκαθορισμένο σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει να αναφέρονται³²:

- Ημερομηνία διενέργειας και ολοκλήρωσης της ελεγκτικής διαδικασίας
- Τα κριτήρια και τα θέματα που διασαφηνίστηκαν μέσα από τον έλεγχο
- Ποιος επισκόπησε την εκτελεσθείσα ελεγκτική διαδικασία και ποια ημερομηνία.

Η τεκμηρίωση του ελέγχου λαμβάνει είτε έντυπη μορφή είτε ηλεκτρονική μορφή. Μέρος της τεκμηρίωσης αποτελούν στοιχεία όπως επιστολές επιβεβαίωσης υπολοίπων πελατών , προμηθευτών ή τρίτων, περιλήψεις πράξεων και συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου της οικονομικής οντότητας, συμβάσεις ή και άλλη οποιαδήποτε σημαντική πληροφορία, η οποία θα συμβάλλει στην τεκμηρίωση και την διασάφηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής από την μεριά του ελεγκτή.

Επιπρόσθετα, το ΔΠΕ 500 αναλύει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εκτελεστεί η ελεγκτική διαδικασία προκειμένου να αποκτηθούν τα κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια. Πιο συγκεκριμένα, τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι σωρευτικού χαρακτήρα , αποκτώνται κατά την διάρκεια του ελέγχου μέσα από διαδικασίες όπως αυτή της επιθεώρησης, της παρατήρησης, της επιβεβαίωσης, του επανυπολογισμού και των αναλυτικών

³² 19. Βλέπε ΔΠΕ 230

διαδικασιών. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι η επάρκεια και η καταλληλότητα³³:

- Με τον όρο **επάρκεια** νοείται το μέτρο της ποσότητας, δηλαδή ότι χρειάζεται η απαιτούμενη ποσότητα ελεγκτικών τεκμηρίων με βάση το δείγμα που επιλέχθηκε προκειμένου να εκφράσει σωστή γνώμη ο ελεγκτής. Για παράδειγμα, όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι τόσο περισσότερα θα πρέπει να είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια πάνω στα οποία θα βασίσει τη γνώμη του ο ελεγκτής.
- Με τον όρο **καταλληλότητα** νοείται το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή πόσο σχετικά και αξιόπιστα θεωρούνται τα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη της γνώμης του ελεγκτή. Όπως είναι φυσικό η καταλληλότητα των τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή από την οποία προήλθαν, ώστε να αποτελούν επαρκή απόδειξη στήριξης της άποψης του ελεγκτή.

Μόλις αποκτηθούν τα ελεγκτικά τεκμήρια θα πρέπει ο ελεγκτής να τα διαχωρίσει ανάλογα με το εάν παρέχουν μεγάλη διασφάλιση ή όχι. Πιο συγκεκριμένα, όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται από πηγές ανεξάρτητες από την οικονομική οντότητα θεωρούνται πιο αξιόπιστα σε σχέση με τα ελεγκτικά τεκμήρια που παράγονται ή προέρχονται εσωτερικά μέσα από την οικονομική μονάδα.

Επιπρόσθετα, στο ΔΠΕ 500 αναφέρονται αναλυτικά και οι ελεγκτικές διαδικασίες μέσα από τις οποίες δύναται ο ελεγκτής να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια. Πιο συγκεκριμένα, ως ελεγκτικές διαδικασίες νοούνται:

- **Η επιθεώρηση** αρχείων, εγγράφων σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή της οικονομικής οντότητας παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία ποικίλουν ως προς το βαθμό αξιοπιστίας. Για παράδειγμα, επιθεώρηση μίας σύμβασης ή επιθεώρηση ύπαρξης ενός περιουσιακού στοιχείου.
- **Η παρατήρηση** συνίσταται στην παρουσία του ελεγκτή κατά την διάρκεια μίας σειράς ενεργειών ή διαδικασιών που εκτελείται από το προσωπικό της

³³ Βλέπε ΔΠΕ 500

οικονομικής οντότητας. Παραδείγματος χάρη, παρατήρηση ελεγκτή διαδικασίας από την παραλαβή του αγαθού μέχρι και την καταχώρηση του τιμολογίου του.

- **Η εξωτερική διαβεβαίωση** αποτελεί κατά πλειονότητα ισχυρό ελεγκτικό τεκμήριο που αποκτάται από τον ελεγκτή μέσω άμεσης έγγραφης απάντησης από κάποιο τρίτο μέρος, όπως οι πελάτες, οι προμηθευτές ή οι εξωτερικοί συνεργάτες της ελεγχόμενης μονάδας. Για παράδειγμα, επιβεβαίωση των όρων μίας συμφωνίας, η οποία ανανεώθηκε σιωπηρά χωρίς όμως να υπήρχε κάποια σύμβαση ή κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο.
- **Ο επανυπολογισμός** αποτελεί μέθοδος διασταύρωσης της μαθηματικής ακρίβειας στοιχείων ή εγγράφων.
- **Η επανεκτέλεση** περιλαμβάνει την ανεξάρτητη εκτέλεση από την μεριά του ελεγκτή διαδικασιών ή δικλίδων που αρχικά εκτελέστηκαν ως μέρος των εσωτερικών δικλίδων. Με αυτό τον τρόπο, ο ελεγκτής προσπαθεί να ελέγξει κατά πόσο η διαδικασία των εσωτερικών δικλίδων που κατέγραψε ο ίδιος, εφαρμόζεται όπως καταγράφηκε από τον ίδιο καθώς και αν υπάρχουν κενά κατά την υλοποίηση της διαδικασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται κίνδυνοι, οι οποίοι δεν έχουν γίνει αντιληπτοί από το management της εταιρίας.
- **Οι αναλυτικές διαδικασίες** αποτελούν το κατά κοινή ομολογία πιο δημοφιλές μέσο-ελεγκτική διαδικασία που ακολουθείται.

Πιο συγκεκριμένα, οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν αξιολογήσεις των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω ανάλυσης που πραγματοποιείται μεταξύ τόσο των χρηματοοικονομικών όσο και των μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Επίσης, οι αναλυτικές διαδικασίες στοχεύουν και στην εύρεση εντοπισμένων διακυμάνσεων που διαφέρουν σημαντικά από τις αναμενόμενες αξίες.

- Τέλος, **οι διερευνητικές ερωτήσεις** χρησιμοποιούνται ως ελεγκτική διαδικασία, με την οποία ο ελεγκτής στοχεύει στην αναζήτηση πληροφοριών από άτομα που διαθέτουν κατάλληλη γνώση είτε χρηματοοικονομικών είτε μη χρηματοοικονομικών μέσα στην ελεγχόμενη οικονομική οντότητα και η γνώση τους θα συμβάλει στην τεκμηρίωση ευρημάτων του ελέγχου του ελεγκτή.

Μέσα από τις παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες γίνεται προσπάθεια από τον ελεγκτή να τεκμηριώσει αξιόπιστα και με σαφήνεια ευρήματα που προέκυψαν από τον διενεργούμενο έλεγχο αλλά και να «εξηγήσει» μεταβολές που εμφανίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις κατά την χρήση που ελέγχεται.

4.8 Φύλλα Ελέγχου

Κατά την διενέργεια του ελέγχου, ο ελεγκτής εξετάζει τα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης εταιρίας, τα οποία έχουν μεγάλη αποδεικτική δύναμη, καθώς μέσα σ' αυτά απεικονίζονται όλες οι συναλλακτικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Η αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων, ως αποδεικτικών στοιχείων, εξαρτάται από την έκταση αλλά και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Με την ολοκλήρωση κάθε ελεγκτικής διαδικασίας συμπληρώνεται ένα αντίστοιχο **Φύλλο Εργασίας – Φύλλο Ελέγχου**. Πιο συγκεκριμένα, τα φύλλα εργασίας συμπληρώνονται από τον ορκωτό ελεγκτή και προσαρμόζονται ανάλογα με το πρόγραμμα ελέγχου αλλά και με το δείγμα που έχει ήδη σχεδιαστεί.

Μέσα από τις ανάλογες ελεγκτικές διαδικασίες συμπληρώνονται ανάλογα και τα φύλλα εργασίας με τα κατάλληλα τεκμήρια, τα οποία θα ενισχύσουν την γνώμη του ελεγκτή και θα καταχωρηθούν στον μόνιμο φάκελο του ελέγχου. Επίσης, τα φύλλα ελέγχου δύναται να περιλαμβάνουν από συμφωνίες λογαριασμών, ισοζυγίων μέχρι και επιβεβαιωτικές επιστολές. Οι ελεγκτές πριν την έναρξη του ελέγχου της χρήσης πρέπει να λαμβάνουν γνώση των φύλλων εργασίας του προηγούμενου ελέγχου ή και μάλιστα να επιτευχθεί επικοινωνία με τον προηγούμενο ελεγκτή. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται μία συνέχεια μεταξύ των χρήσεων αλλά και επιπρόσθετα θα πρέπει να γίνει έλεγχος κατά ποσό οι παρατηρήσεις ή οι διορθώσεις της προηγούμενης χρήσης διορθώθηκαν από την οικονομική οντότητα ή συνεχίζουν να υφίστανται.

Τα Φύλλα εργασίας διαχωρίζονται στις κάτωθι κατηγορίες:

- Στα φύλλα εργασίας του προαιρετικού ελέγχου κατά τον οποίο αριθμούνται και δημιουργούνται τα φύλλα για όλες τις εργασίες-κατηγορίες, στις οποίες πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος σύμφωνα με το planning και το δείγμα ελέγχου του ελεγκτή.

- Και στα φύλλα εργασίας του τελικού ελέγχου , όπου πάλι με αριθμητική σειρά επισυνάπτονται αναλύσεις λογαριασμών ισοζυγίων ή και άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων, με βάση τα οποία θα τεκμηριώσει την γνώμη του ο ελεγκτής στην επιστολή του.

Όλα τα παραπάνω φύλλα ελέγχου ταξινομούνται με αριθμητική σειρά στο μόνιμο φάκελο του ελέγχου, ώστε να αποτελέσουν τα τεκμήρια τα οποία θα ενισχύσουν την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή, που θα παρουσιαστεί στο Διοικητικό Συμβούλιο της οικονομικής οντότητας.

4.9 Έκθεση Γνώμης Ορκωτού Ελεγκτή

Όπως ήδη προ είπαμε ο βασικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση περί ορθής ή μη παρουσίας της οικονομικής θέσης και των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν δημοσιευτεί. Πιο συγκεκριμένα, πραγματοποιείται έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με βάση τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές και αν ακολουθείται-εφαρμόζεται αποτελεσματικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που έχει υιοθετήσει από την ίδια την επιχείρηση.

Μόλις ο ελεγκτής αποκτήσει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και ολοκληρώσει την διαδικασία ελέγχου συντάσσει την έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχθηκαν. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει της αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξήγαγε από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και στη συνέχεια να εκφράσει σαφώς την γνώμη του μέσω έγγραφης έκθεσης, η οποία θα παρουσιαστεί στο Δ.Σ της εταιρίας.

Το πρώτο συστατικό στοιχείο του ΔΠΕ 700 αναφέρεται **στη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων**. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής θα πρέπει να διαμορφώσει γνώμη κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, δηλαδή αν οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν και γνωστοποιούν επαρκώς τα

στοιχεία που πρέπει με βάση τα ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ. Με αυτόν τον τρόπο, ο ελεγκτής αποκτά εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους περιέχουν ουσιώδη ανακρίβεια, η οποία μπορεί να οφείλεται είτε σε λάθος είτε σε απάτη. Για να διαπιστώσει όλα τα παραπάνω θα βασιστεί στα ελεγκτικά τεκμήρια που έλαβε κατά την διενέργεια του ελέγχου.

Το δεύτερο συστατικό στοιχείο αναφέρεται **στην έκφραση γνώμης του ελεγκτή** ότι οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας είναι απαλλαγμένες στο σύνολό τους από ουσιώδες σφάλμα και η γνώμη του βασίζεται σε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή δεν επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίασή τους, θα πρέπει ο ελεγκτής να το συζητήσει με την Διοίκηση της εταιρίας, ώστε να γίνουν οι απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να επιλυθεί, αλλιώς θα πρέπει ο ελεγκτής με βάση τα στοιχεία που κατέχει και τον επαγγελματικό σκεπτικισμό να κρίνει εάν είναι αναγκαία η διαφοροποίηση της γνώμης του στην έκθεσή του. Η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή έχει παραμείνει σχεδόν ίδιο, ωστόσο η σειρά των στοιχείων έχει αλλάξει σήμερα σε σχέση με το τι όριζε το ΔΠΕ 700. Ειδικότερα,

	ΔΠΕ 700	Υπάρχουσα κατάσταση
1.	Τίτλος	Τίτλος
2.	Παραλήπτης	Παραλήπτης
3.	Εισαγωγική Παράγραφος	Γνώμη Ελεγκτή
4.	Ευθύνη Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις	Εισαγωγική Παράγραφος
5.	Ευθύνη ελεγκτή	<u>Σημαντικά στοιχεία που πρέπει να έχει υπόψη της η οντότητα – key audit matters</u>
6.	Γνώμη Ελεγκτή	Άλλα στοιχεία – πληροφόρηση
7.	Άλλες ευθύνες αναφοράς	Ευθύνη Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

8.	Όνομα ελεγκτή	<u>Ευθύνη ελεγκτή ως προς σύστημα internal controls, going concern and accounting policies</u>
9.	Υπογραφή ελεγκτή	Άλλες ευθύνες αναφοράς
10.	Διεύθυνση ελεγκτή	Όνομα ελεγκτή
11.	Ημερομηνία έκθεσης ελέγχου	Υπογραφή ελεγκτή
12.		Διεύθυνση ελεγκτή
13.		Ημερομηνία έκθεσης ελέγχου

Από το παραπάνω πίνακα συνάγουμε ότι τα βασικά στοιχεία παρέμειναν ωστόσο προστέθηκαν και καινούργια στοιχεία στην έκθεση του ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα³⁴:

- **στον τίτλο** της έκθεσης αναφέρεται ότι είναι η έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- **στη θέση του παραλήπτη**, εμφανίζεται ο εντολέας του ελέγχου , δηλαδή σε ποιον απευθύνεται η έκθεση του ελεγκτή. Συνήθως η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται για λογαριασμό των μετόχων της οικονομικής οντότητας
- **στην εισαγωγική παράγραφο** γίνεται αναφορά στην επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, στην διενέργεια ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων καθώς και στη σύναψη σημαντικών λογιστικών αρχών και επεξηγηματικών πληροφοριών
- **στην παράγραφο ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις** γίνεται αναφορά- επεξήγηση ότι η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο καθώς και για την εφαρμογή-λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων, οι οποίες α

³⁴ Βλέπε ΔΠΕ 700

συμβάλλουν στην απαλλαγή από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε λάθος είτε σε απάτη

- **στην παράγραφο ευθύνης του ελεγκτή** γίνεται λόγος σε ποια πρότυπα βασίστηκε ο ορκωτός ελεγκτής προκειμένου να διενεργήσει τον έλεγχο αλλά και να τεκμηριώσει την γνώμη του. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται ανάλυση όλων των διαδικασιών που εφαρμόστηκαν προκειμένου να αποκτήσει ο ελεγκτής επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία διασφαλίζουν εύλογα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.
- **στην παράγραφο γνώμης του ελεγκτή** εκφράζεται με σαφήνεια η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων , η οποία είναι απαλλαγμένη από ουσιώδη λάθη και ανακρίβειες, εκτός και αν υπάρχει σημαντικός λόγος ώστε με την γνώμη του να διαφοροποιηθεί ως προς την αληθινή και δίκαιη εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.
- **στην παράγραφο άλλες ευθύνες αναφοράς** γίνεται λόγος για άλλες πρόσθετες ευθύνες αναφοράς στην έκθεσή του , για παράδειγμα ως προς την επάρκεια των λογιστικών βιβλίων ή άλλων θεμάτων που πρέπει να επισημανθούν στην διοίκηση χωρίς ωστόσο τα θέματα αυτά να επηρεάζουν την γνώμη του ελεγκτή, ώστε να εκφράσει διαφοροποιημένη γνώμη.

Τα καινούργια στοιχεία που προστέθηκαν στην έκθεση του ορκωτού ελεγκτή είναι:

1. Τα key audit matters είναι αυτά τα στοιχεία, τα οποία ουσιαστικά αναφέρουν την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να επικοινωνεί στην οικονομική μονάδα βασικά θέματα που προέκυψαν κατά την διενέργεια του ελέγχου (ISA 701). Πιο συγκεκριμένα, τα ειδικά αυτά ζητήματα θα βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην κατανόηση αυτών των θεμάτων, στην εύρεση λύσεων αλλά και θα δημιουργήσουν μία βάση, η οποία θα συνδράμει στην ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ management και των υπευθύνων της διοίκησης της οντότητας.

2. Επομένως, με βάσει αυτό το στοιχείο οι ελεγκτές θα πρέπει με βάσει την κρίση σου να κοινωνούν θέματα, τα οποία είναι σημαντικά για την εξέλιξη και την πορεία της οικονομικής οντότητας.
3. Αναφορά ως προς την ευθύνη του ελεγκτή αναφορικά με το σύστημα internal controls, going concern and accounting policies. Ειδικότερα, ο ελεγκτής από εδώ και πέρα θα πρέπει να επιστεί ιδιαίτερη προσοχή στην ανάλυση της αποτελεσματικότητας και των αδυναμιών του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί σημαντικό «συστατικό» της επιτυχίας μίας οικονομικής οντότητας καθώς όχι μόνο προστατεύει την οικονομική μονάδα αλλά βελτιώνει και τις υπάρχουσες διαδικασίες. Μέσα από την έκφραση του ορκωτού ελεγκτή η Διοίκηση της εταιρίας αλλά και οι μέτοχοι θα έχουν καθαρή εικόνα κατά πόσο αποτελεσματικό είναι το υπάρχον σύστημα internal controls, εάν εφαρμόζεται όπως θα έπρεπε και ποιες αλλαγές μπορούν να γίνουν, ώστε να αυξηθεί ακόμα περισσότερο η αποτελεσματικότητά του. Επίσης, ο ελεγκτής πλέον κάνει αναφορά και στο going concern, δηλαδή στην αναφορά πιθανής ύπαρξης στοιχείων τα οποία δηλώνουν μελλοντική αδυναμία συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή στοιχεία τα οποία αποτελούν σημαντικές ενδείξεις για την μη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Τέλος, η ενημέρωση της διοίκησης από την μεριά των ορκωτών ελεγκτών αναφορικά με τη δυνατότητα συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά και των εφαρμοστέων λογιστικών πολιτικών θα επιφέρει σημαντικές βελτιώσεις στις οικονομικές οντότητας καθώς οι Διοικήσεις αυτών θα έχουν υπόψη τους τις αδυναμίες που υπάρχουν, βρίσκοντας τρόπους να τις βελτιώσουν αλλά και να αυξήσουν την αποδοτικότητά τους.

4.10 Συμπεράσματα

Απ' όλα τα παραπάνω στοιχεία μπορούμε να συνάγουμε πόσα θετικά στοιχεία μπορεί να προσφέρει ο εξωτερικός έλεγχος στην οικονομική μονάδα. Πιο συγκεκριμένα, βεβαιώνεται η σωστή εφαρμογή όλων των λογιστικών αρχών αλλά και επιπρόσθετα ο εξωτερικός ελεγκτής μέσα από την έκθεσή του σημειώνει όσες αδυναμίες και

κινδύνους διαπίστωσε ως προς τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης αλλά και για το εάν υπάρχει κίνδυνος ως προς την συνέχιση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Ιδιαίτερα, τα τελευταία στοιχεία είναι ύψιστης σημασίας τόσο για το management όσο και για τους επενδυτές της εταιρίας, καθώς με τις συγκεκριμένες αναφορές δύναται να στρέψει και να αλλάξει με τέτοιο τρόπο το business plan της οικονομικής μονάδας, ώστε τον ενδεχόμενο κίνδυνο να τον μετατρέψει σε κινητήρια δύναμη για βελτίωση και εξέλιξη.

Κεφάλαιο 5

Μελέτη Περίπτωσης

5.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Αναλύοντας το θεσμικό πλαίσιο τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου παρατηρήσαμε ότι η λειτουργία του ενός συμπληρώνει και συμβάλλει στο έργο του άλλου. Πιο συγκεκριμένα, κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών ο εξωτερικός ελεγκτής αξιολογεί το υπάρχον internal control ως προς τις διαδικασίες που ακολουθεί, σε τι ποσοστό εφαρμόζονται αλλά και κατά πόσο είναι αποτελεσματικό ή ενέχει ορισμένους κινδύνους. Με βάσει μάλιστα πόσο αποτελεσματικό ή μη είναι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου διενεργεί περισσότερες ή λιγότερες ελεγκτικές διαδικασίες και σε ειδικό σημείο στην έκθεση ελέγχου αναφέρει τη γνώμη του αναφορικά με το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας.

5.2 Η επιρροή του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ως προς τη διαμόρφωση του ελεγκτικού κινδύνου

Βασικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διατύπωση γνώμης, σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο και εάν είναι απαλλαγμένες από κάθε ουσιώδη άποψη από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις (ΔΠΕ200). Κατά την διενέργεια του ελέγχου ο ορκωτός ελεγκτής προσπαθεί να καθορίσει τον ελεγκτικό κίνδυνο στο μικρότερο δυνατό αποδεκτό επίπεδο, ώστε η γνώμη του να είναι απαλλαγμένη από ουσιώδη λάθη. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτικός κίνδυνος (AR) είναι μία συνάρτηση του ενδογενούς κινδύνου (IR), του κινδύνου δικλίδων (CR) και του κινδύνου μη εντοπισμού (DR),

$$AR = IR * CR * DR$$

όπου IR , ενδογενής κίνδυνος αναφέρεται στην επιρρέπεια των οικονομικών καταστάσεων προς ουσιώδη λάθη ή παραλείψεις, τα οποία δημιουργούνται από την φύση και το περιβάλλον μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα

CR είναι ο κίνδυνος οι εσωτερικές δικλίδες να μην αποτρέπουν και επομένως να μη δύναται να διορθώσουν ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο συγκεκριμένος κίνδυνος αφορά την λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του internal control system της εταιρίας

και ο DR, όπου είναι ο κίνδυνος που υπάρχει, ο ίδιος ο ελεγκτής να μην μπορέσει να εντοπίσει και άρα να αποτρέψει ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Με βάσει όλα τα παραπάνω στοιχεία γίνεται αντιληπτό αφενός πόσο σημαντικό είναι για την πορεία του εξωτερικού ελέγχου να υπάρχει ένα αποτελεσματικό και επαρκές σύστημα εσωτερικού ελέγχου αλλά και την σχέση αλληλεπίδρασης που υπάρχει μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Η σχέση αλληλεπίδρασης απεικονίζεται και στην έκθεση του εξωτερικού ελεγκτή, στην παράγραφο όπου κρίνεται ο βαθμός αποτελεσματικότητας του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και τυχόν αδυναμίες που παρουσιάστηκαν.

5.3 Αξιολόγηση συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο πλαίσιο σχεδιασμού του Εξωτερικού Ελέγχου με βάσει τι ορίζουν τα ΔΠΕ

Κατά την πραγματοποίηση του εξωτερικού ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής με βάσει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου αξιολογεί το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής κατά την διαδικασία προγραμματισμού –planning του ελέγχου αποκτά , αρχικά, επαρκή γνώση αναφορικά με την λειτουργία του υπάρχων συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και σε ποιες

διαδικασίες της ελεγχόμενης οντότητας εφαρμόζονται δικλείδες ασφαλείας σύμφωνα με τον εφαρμοστέο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Στη συνέχεια, αφού καταγράψει τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου που πραγματοποιούνται σχεδιάζει το ελεγκτικό του έργο, ώστε να καθορίσει από την αρχή ποιες ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να ακολουθήσει, προκειμένου να περιορίσει τον δικό του ελεγκτικό κίνδυνο, ο οποίος θα πρέπει να παραμένει σε χαμηλά αποδεκτά επίπεδα κατά γενική ομολογία περίπου στο 5%. Κατά την διενέργεια του ελέγχου ο ελεγκτής εξετάζει την λειτουργία του internal control system μέσα από «πραγματοποίηση» ορισμένων διαδικασιών-ενεργειών, προκειμένου αφενός να λάβει γνώση κατά πόσο η εφαρμογή του εσωτερικού συστήματος ανταποκρίνεται ή έχει απόκλιση από τα στοιχεία που έχει καταγράψει ο ίδιος και αφετέρου να εξετάσει το σύστημα κατά πόσο είναι αποτελεσματικό ή ενέχει κάποιους κινδύνους και άρα δύναται να βελτιωθεί μέσα από συγκεκριμένες προτάσεις.

Το ΔΠΕ 610 αναφέρεται στη δυνατότητα που έχει ο εξωτερικός ελεγκτής να χρησιμοποιήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών λαμβάνοντας υπόψη του ορισμένα στοιχεία, που είναι άξια προσοχής. Πιο συγκεκριμένα, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να κρίνει την επάρκεια της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και κατά πόσο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τις δικές του διαδικασίες ελέγχου. Για να θεωρηθεί σύμφωνα με το Πρότυπο το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου επαρκές θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από τα κάτωθι στοιχεία³⁵:

- **Αντικειμενικότητα** , η οποία επιτυγχάνεται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι απαλλαγμένοι από αντικρουόμενες ευθύνες και συμφέροντα, όταν οι υπεύθυνοι ως προς την διοίκηση της οικονομικής οντότητας εποπτεύουν την υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου και έχουν άμεση επικοινωνία με τους εσωτερικούς ελεγκτές , ώστε να επιτυγχάνεται άμεση ενημέρωση και αντιμετώπιση προβλημάτων και κινδύνων που ανακύπτουν.
- **Τεχνική ικανότητα** των εσωτερικών ελεγκτών, δηλαδή να κατέχουν τα κατάλληλα προσόντα και να είναι μέλη συναφών επαγγελματικών σωμάτων.

³⁵ Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Βασίλειος Ι. Λουμιάτης, 2012, σελ 290-291

- Να κατέχουν τη **δέουσα επαγγελματική επιμέλεια**, έτσι ώστε να είναι σίγουρη η Διοίκηση της εταιρίας ότι οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλα σχεδιασμένες και αποτελεσματικές.

Εφόσον, το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρίας περιέχει όλα τα παραπάνω στοιχεία, δύναται σύμφωνα με το ΔΠΕ 601³⁶, ο εξωτερικός ελεγκτής να χρησιμοποιήσει την συγκεκριμένη δουλειά των εσωτερικών ελεγκτών ώστε να αξιολογήσει στη συνέχεια την καταλληλότητα και την αποτελεσματικότητα της εργασίας τους.

5.4 Μελέτη Περίπτωσης

Προκειμένου να εξετάσουμε την εφαρμογή όσων στοιχείων αναφέραμε πιο πάνω και πιο συγκεκριμένα την αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου προχωρήσαμε στη μελέτη των δικλίδων ασφαλείας μίας ελεγχόμενης εταιρίας με τα κάτωθι χαρακτηριστικά:

	Όνομα	Πετρελαϊκή Α.Ε
1.	Κλάδος	Εμπορία Πετρελαίου
2.	Μέγεθος Εταιρίας	Μικρομεσαία
3.	Ετήσιος Κύκλος Εργασιών	10 εκατ. ευρώ
4.	Αριθμός Εργαζομένων	80 άτομα
5.	Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου	Ναι

Περιβάλλον μελέτη περίπτωσης

Η συγκεκριμένη ελεγχόμενη οικονομική οντότητα δραστηριοποιείται εδώ και αρκετά χρόνια στον Κλάδο της Διύλισης Πετρελαίου με σημαντικό αριθμό πελατολογίου και απλουστευμένες διαδικασίες, οι οποίες με βάση την Διοίκηση έχουν κάποια κενά και αυτό αποδείχθηκε από την σημαντική μείωση του τζίρου της σε σχέση με την

³⁶ Βλέπε ΔΠΕ 610

προηγούμενη οικονομική χρήση. Για τον λόγο αυτό και η Διοίκηση της εταιρίας αποφάσισε να διορίσει ελεγκτική εταιρία προκειμένου αφενός να διασφαλίσει την fair value και την ακριβοδίκαιη εικόνα της εταιρίας και αφετέρου να λάβει σημαντική πληροφόρηση αναφορικά με την αποτελεσματικότητα ή μη του υπάρχοντος εσωτερικού ελέγχου.

Τα στάδια που θα ακολουθήσει η ελεγκτική εταιρία, προκειμένου να λάβει ελεγκτικά τεκμήρια και να αξιολογήσει τις υπάρχουσες δικλίδες ασφαλείας του υπάρχοντος εσωτερικού ελέγχου είναι τα κάτωθι:

1^ο Στάδιο

Κατανόηση περιβάλλοντος οικονομικής μονάδας & σχεδιασμός ελέγχου

Με βάση το ΔΠΕ 315 ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει κατανόηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, του περιβάλλοντός της, των δραστηριοτήτων της, της δομής της, του επενδυτικού της προφίλ καθώς και της λειτουργίας του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να ξεκινήσει τον σχεδιασμό του ελέγχου και να καθορίσει την φύση και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να ακολουθήσει.

Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής μέσα από διερευνητικές ερωτήσεις προς την διοίκηση, αναλυτικές διαδικασίες και παρατήρηση-επιθεώρηση δύναται να κατανοήσει σημαντικά στοιχεία, όπως: το περιβάλλον στον οποίο δραστηριοποιείται, τις δραστηριότητες- υπηρεσίες που προσφέρει, την οργανωτική δομή της εταιρίας, τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί, τους στρατηγικούς της σκοπούς και άλλα σημαντικά θέματα, τα οποία δύναται να επηρεάσουν τα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων. Όλα αυτά τα στοιχεία σχετίζονται με την κατανόηση της «κουλτούρας» της ελεγχόμενης οντότητας, και πρέπει να καταγραφούν στο αντίστοιχο φύλλο εργασίας, το οποίο θα καταχωρηθεί στον μόνιμο φάκελο ελέγχου.

Μερικά σημαντικά θέματα τα οποία μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής αναφορικά με το περιβάλλον της ελεγχόμενης εταιρίας είναι:

- Η οργανωτική δομή της εταιρίας

- Από πού προέρχονται τα έσοδα της εταιρίας
- Ποιοι οι βασικοί πελάτες και προμηθευτές της
- Ποιες πρακτικές ακολουθεί η εταιρία για την αναγνώριση των εσόδων
- Εάν έχει ασυνήθεις ή πολύπλοκες συναλλαγές

Όσο πιο περίπλοκο και εκτενές είναι το περιβάλλον και οι εργασίες της εταιρίας τόσο πιο υψηλός θα είναι και ο ενδογενής κίνδυνος που υπάρχει. Ο ενδογενής κίνδυνος επηρεάζει ανάλογα και τον ελεγκτικό κίνδυνο. Επομένως, όσο πιο μεγάλος είναι για τον ελεγκτή ο ενδογενής κίνδυνος τόσο περισσότερες ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόσει, προκειμένου να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε όσο τον δυνατόν εύλογο χαμηλό επίπεδο της τάξεως του 5%.

- ❖ Στο παρόν παράδειγμα η ελεγχόμενη εταιρίας μας δραστηριοποιείται στον κλάδο της Εμπορίας Πετρελαίου, κλάδος ο οποίος είναι ιδιαίτερα ενεργός στην Ελλάδα με μεγάλο αριθμό ανταγωνιστών. Οι πολιτικές που εφαρμόζει είναι ιδιαίτερα απλές, καθώς αναφερόμαστε σε μία μικρομεσαία επιχείρηση, η οποία ωστόσο διατηρεί ξεχωριστό τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Η πολιτική της πίστωσης που εφαρμόζει στους πελάτες της είναι περίπου της τάξεως των 15 ημερών, γεγονός που σε συνδυασμό με την υποχρέωση αποπληρωμής των προμηθευτών της μέσα σε 10 ημέρες δυσχεραίνει σημαντικά την ροή χρήματος μέσα στην εταιρία.

2° Στάδιο

Κατανόηση του περιβάλλοντος των εσωτερικών δικλίδων

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει επαρκή πληροφόρηση και αντίληψη των εσωτερικών δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο. Αρχικά, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να καταγράψει ή να του δοθεί ο εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας των διαφόρων δραστηριοτήτων μέσα στην επιχείρηση. Στη συνέχεια, μέσα από τη παρατήρηση των εν λόγω δραστηριοτήτων να επισημάνει σε ποιο ποσοστό γίνεται πιστή εφαρμογή του θεσμικού πλαισίου του εσωτερικού ελέγχου και τέλος, να αξιολογηθεί ο σχεδιασμός, η εφαρμογή και η αποτελεσματικότητα του υπάρχοντος internal control system.

Ορισμένα σημαντικά θέματα τα οποία μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής αναφορικά με το περιβάλλον των εσωτερικών δικλίδων της ελεγχόμενης εταιρίας είναι:

- Κατανόηση της φιλοσοφίας και του τρόπου λειτουργίας της Διοίκησης
- Πολιτικές και πρακτικές που ακολουθούνται αναφορικά με την πρόσληψη, αξιολόγηση και απόλυση του προσωπικού της εταιρίας
- Πως εφαρμόζονται οι Εταιρικές αναδιαρθρώσεις
- Τρόπος εφαρμογής νέων λογιστικών αρχών
- Κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος που ακολουθεί η εταιρία αναφορικά με τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, καταχώρησης τιμολογίων, παρακολούθηση υπολοίπων συμβάσεων
- Τον τρόπο με τον οποίο τα στοιχεία του εμπορικού μεταφέρονται στο λογιστικό και στη συνέχεια στο γενικό καθολικό , πριν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την διαδικασία αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ως προς την επάρκεια και την αποτελεσματικότητά του , θα πρέπει ο εξωτερικός ελεγκτής να έχει υπόψη του ότι:

1. Η εφαρμογή της δικλίδας ασφαλείας θα πρέπει να έχει άμεση σύνδεση με το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, διαφορετικά δεν θεωρείται αποτελεσματική
2. Η δικλίδα ασφαλείας θα πρέπει να έχει διαμορφωθεί με τέτοιο τρόπο , ώστε σε πιθανή αλλαγή των δεδομένων, να μπορεί να αποκλίσει με βάση τα ποσοτικά ή ποιοτικά κριτήρια που έχει θέσει η εταιρία μέσα από τις πολιτικές της
3. Ύπαρξη δυνατότητας διορθωτικών ενεργειών σε περίπτωση που διαπιστωθεί απόκλιση είτε από το πληροφοριακό σύστημα είτε από το ίδιο το προσωπικό .

Όσο πιο κατανοητό γίνει στον εξωτερικό ελεγκτή η εφαρμογή του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου τόσο πιο εύκολο θα είναι για τον ίδιο να εντοπίσει αδυναμίες του συστήματος και να προτείνει λύσεις για την βελτίωσή του.

- ❖ Στο παρόν παράδειγμα η ελεγχόμενη εταιρία μας έχει ένα απλοποιημένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο όμως λόγω αναβάθμισης του πληροφοριακού λογισμικού της δημιουργεί προβλήματα. Πιο συγκεκριμένα, παρατηρήθηκε οι εγγραφές από τις πωλήσεις τον μήνα Ιούνιο δεν συμφωνούν με τις καρτέλες των προμηθευτών τους αντίστοιχους μήνες. Η αναντιστοιχία αυτή δημιουργεί προβλήματα όχι μόνο στις οικονομικές μας καταστάσεις αλλά και στην ίδια την επιχείρηση καθώς δεν μπορεί ο υπεύθυνος του λογιστηρίου να έχει σωστή εικόνα αναφορικά με τις οφειλές των πελατών της. Δεδομένου ότι η εταιρία συνεχίζει να παρέχει το πετρέλαιο μόνο στους πελάτες, όπου αποπληρώνουν τις οφειλές τους εντός 15 ημερών, η αναντιστοιχία αυτή θα επιφέρει σημαντικά προβλήματα στην εταιρία και θα επηρεάσει την εφαρμογή των υπαρχουσών πολιτικών της.

3^ο Στάδιο

Αξιολόγηση υπάρχοντος συστήματος εσωτερικών δικλίδων

Επόμενο στάδιο αποτελεί η διαδικασία της αξιολόγησης του υπάρχοντος internal control system της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, ο ορκωτός ελεγκτής θέτει σε εφαρμογή το σύνολο όλων σχεδιασμένων δικλίδων ασφαλείας, προκειμένου αφενός να λάβει έγκυρη διασφάλιση ότι η καταγραφή των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου όπως καταγράφηκε εφαρμόζεται και στην πράξη και δεν παραλείπεται κάποια διαδικασία και αφετέρου προκειμένου να αξιολογήσει τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας.

Για το σύνολο των οικονομικών μονάδων δύο από τις βασικότερες δικλίδες ασφαλείας θεωρούνται αυτές που σχετίζονται με το κύκλωμα των πωλήσεων αλλά και των προμηθειών, καθώς χωρίς αυτά τα δύο στοιχεία δεν δύναται να λειτουργήσει οποιαδήποτε οικονομική μονάδα.

Παραδείγματος χάρη, στις δικλίδες ασφαλείας που σχετίζονται με τις πωλήσεις, αρχικά μέσα από την δοκιμασία ροής συναλλαγών, ο ελεγκτής παρακολουθεί την συναλλαγή από το αρχικό μέχρι το τελικό στάδιο προκειμένου να παρατηρήσει τη ροή της συγκεκριμένης λειτουργίας και να τεκμηριώσει την επάρκεια του σχεδιασμού της συγκεκριμένης δικλίδας, δηλαδή από την στιγμή που φτάνει στην εταιρία η παραγγελία, το ΟΚ της συναλλαγής που δίνεται από το αρμόδιο άτομο, την αποστολή των αγαθών, την υπογραφή του δελτίου αποστολής, την έκδοση του τιμολογίου και την αποστολή του στον πελάτη.

- ❖ Στο παρόν παράδειγμα της ελεγχόμενης εταιρίας υπάρχει σαν πολιτική της εταιρίας να δίνει πίστωση στους πελάτες της μέχρι το πέρας 15 ημερών από την ημέρα της παράδοσης των αγαθών, δηλαδή του πετρελαίου. Επομένως, στο κύκλωμα της δικλίδας ασφαλείας ως προς τους πελάτες στον πελάτη Χ όπου δεν εξόφλησε την προηγούμενη παραγγελία του μέχρι σήμερα, δεν θα πρέπει να προχωρήσει καθόλου η δεύτερη παραγγελία του και άρα να σταματήσει στο δεύτερο στάδιο της συγκεκριμένης διαδικασίας. Μέσω της διαπίστωσης θα μπορέσει ο ελεγκτής να δει την καρτέλα του συγκεκριμένου πελάτη, ώστε να λάβει τα απαραίτητα συμπληρωματικά- ελεγκτικά στοιχεία, τα οποία θα ισχυροποιήσουν την θέση του αυτή.

Σε περίπτωση απουσίας δικλίδας ή ανεπάρκειας της υπάρχουσας για κάποια συγκεκριμένη ενέργεια, η οποία δεν προνοήθηκε από τον εσωτερικό ελεγκτή της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να το κοινωνήσει στους αρμόδιους υπαλλήλους της οικονομικής οντότητας, ώστε να γίνουν οι απαραίτητες προσθήκες ή διορθώσεις.

4ο Στάδιο

Αξιολόγηση αποτελεσματικότητας υπάρχοντος συστήματος εσωτερικών δικλίδων

Τις διαδικασίες της παρατήρησης, της επιθεώρησης και της επανεξέτασης τις εφαρμόζουμε και για να εκτιμήσουμε την αποτελεσματικότητα του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση ότι η συγκεκριμένη δικλίδα λειτουργεί αποτελεσματικά ή όχι. Για την απόκτηση της

διασφάλισης, θα εφαρμόσουμε τις προαναφερθέντες εργασίες στο δείγμα που έχει επιλεγεί, προκειμένου να μπορέσουμε να εξάγουμε το συμπέρασμα και για το σύνολο του πληθυσμού. Η βαθμολόγηση και η αξιολόγηση του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μείζονος σημασίας για την πορεία, τον σχεδιασμό και τα αποτελέσματα του εξωτερικού ελέγχου αλλά και για την αύξηση της αποδοτικότητας και της αξίας της οικονομικής μονάδας.

Σε περίπτωση, που ο εξωτερικός ελεγκτής μέσα από τον διενεργηθείσα ελεγκτική διαδικασία εντοπίσει σημαντικές ελλείψεις, σύμφωνα με το ΔΠΕ 265, θα πρέπει να ενημερώσει τους υπευθύνους της διοίκησης της οικονομικής οντότητας. Με τον όρο σημαντικές ελλείψεις νοούμε είτε την ύπαρξη μεγάλης πιθανότητας οι ελλείψεις αυτές μελλοντικά να οδηγήσουν σε ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων είτε να δημιουργηθεί ζημία σε περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις της εταιρίας. Μάλιστα η ενημέρωση θα πρέπει να γίνει εγγράφως σε διαφορετική περίπτωση να επισημανθεί σε ξεχωριστή παράγραφο στην έκθεση του εξωτερικού ελεγκτή. Το επίπεδο λεπτομέρειας στο οποίο θα κοινοποιηθούν οι συγκεκριμένες ελλείψεις επαφίεται στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή καθώς και ανάλογα την πολυπλοκότητα, τη φύση των δραστηριοτήτων και τη σύνθεση της διοίκησης της οικονομικής μονάδας.

- ❖ Στο παρόν παράδειγμα της εταιρίας , η οποία προμηθεύει πετρέλαιο, διαπιστώθηκε με όλα τα παραπάνω ότι δεν λειτούργησε σωστά η δικλίδα ασφαλείας ως προς την πραγματοποίηση ή όχι της παραγγελίας με βάσει την πιστωτική πολιτική που εφαρμόζει. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση θα έπρεπε ο ελεγκτής αρχικά να ενημερώσει τους αρμόδιους αναφορικά με την αδυναμία της συγκεκριμένης δικλίδας. Στη συνέχεια, να προτείνει τρόπους αντιμετώπισης της συγκεκριμένης αδυναμίας. Για παράδειγμα αλλαγή χρήσης του υπάρχοντος πληροφοριακού συστήματος ή ακόμα και την μελέτη των συναρτήσεων του υπάρχοντος προγράμματος, προκειμένου να διορθωθεί το λάθος έγκαιρα, ώστε να μην επηρεαστούν σημαντικά οι οικονομικές καταστάσεις.

Στις μέχρι τώρα δημοσιευμένες εκθέσεις ορκωτού ελεγκτή δεν βρέθηκε ξεχωριστή παράγραφος, η οποία να αναφέρει τα ευρήματα του εσωτερικού ελέγχου. Σε περίπτωση, που θα θέλαμε εμείς να δημιουργήσουμε μία υποτυπώδες έκθεση για την συγκεκριμένη εταιρία προμήθειας πετρελαίου θα είχε την εξής μορφή:

Όνομα Ελεγκτικής Εταιρίας

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΠΕΤΡΕΛΑΙΚΗ Α.Ε.

Έκθεση Ελέγχου επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΠΕΤΡΕΛΑΙΚΗ Α.Ε. (εφεξής εταιρία), οι οποίες αποτελούνται από τον Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2017, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και μεταβολών της καθαρής θέσης της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και το σχετικό προσάρτημα.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Σύμφωνα με τα συγκεκριμένα πρότυπα υποχρεούμαστε να συμμορφωνόμαστε σε κανόνες δεοντολογίας καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι εταιρικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και την εύλογη παρουσίαση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε λάθος είτε σε απάτη.

Στοιχεία ελεγκτικού ενδιαφέροντος

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγμένες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες της Εταιρίας, με σκοπό τον σχεδιασμό των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και την συνολική αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ευθύνη του ελεγκτή ως προς τις εσωτερικές δικλίδες και τη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας

Μέσα από τον έλεγχο του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας διαπιστώσαμε ότι υπάρχει αδυναμία στο κύκλωμα των πωλήσεων. Συγκεκριμένα, το λογιστικό πρόγραμμα δεν εφαρμόζε την πολιτική των πιστώσεων των πελατών που υιοθετεί η εταιρία, δηλαδή δυνατότητα πίστωσης μέχρι 15 ημέρες, με αποτέλεσμα να προχωράνε παραγγελίες προμηθευτών, οι οποίοι ήταν αφερέγγυοι. Αυτή η αδυναμία είχε ως αποτέλεσμα την μη σωστή εφαρμογή πολιτικής, η οποία είναι εγκεκριμένη από το σύνολο των μετόχων.

Επίσης, σύμφωνα με τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε καμία ένδειξη αναφορικά με την ύπαρξη κινδύνου ως προς τη συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρίας.

Γνώμη με Επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τη παράβαση μίας από τις πολιτικές των μετόχων, ως προς την πιστωτική πολιτική που ακολουθεί η εταιρία, όπως μνημονεύεται στην παράγραφο «ευθύνη του ελεγκτή ως προς τις εσωτερικές δικλίδες» οι συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη τη θέση της εταιρίας κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2017, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επισημάνθηκε και εγγράφως στην εταιρία η αναγκαιότητα διόρθωσης της συγκεκριμένης αδυναμίας.

Θεσσαλονίκη, 18 Ιουνίου 2018

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Ονοματεπώνυμο Ορκωτού

A.M ΣΟΕΛ

5.5 Συμπεράσματα

Απ όλα τα παραπάνω στοιχεία γίνεται ιδιαίτερα αντιληπτό πόσο συνδέονται μεταξύ τους ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος. Πιο συγκεκριμένα, η εφαρμογή του ενός συνδράμει και ενισχύει τα συμπεράσματα του άλλου. Οι διοικήσεις των οικονομικών οντοτήτων μέσα από την έκθεση του εξωτερικού ελεγκτή αφενός ενισχύουν την εμπιστοσύνη των μετόχων και αφετέρου βρίσκουν τρόπους ενίσχυσης του εσωτερικού ελέγχου και κατ' επέκταση επίτευξης των επιχειρησιακών στόχων που έχουν θέσει. Επομένως, η συνεισφορά και η αλληλεπίδραση των δύο ελέγχων είναι ιδιαίτερης σημασίας για την πορεία της κάθε επιχείρησης.

Κεφάλαιο 6

Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για Μελλοντική Έρευνα

Με την πάροδο των χρόνων, την παγκοσμιοποίηση των αγορών και την πολυπλοκότητα των συναλλαγών έγινε πιο επιτακτική η ανάγκη ύπαρξης της ελεγκτικής επιστήμης. Πιο συγκεκριμένα, η ραγδαία εξελισσόμενη οικονομική πραγματικότητα οδήγησε ολοένα μεγαλύτερο αριθμό οικονομικών μονάδων να στραφούν στην ανάπτυξη του εσωτερικού αλλά και του εξωτερικού ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει θεωρηθεί με την σειρά του «εργαλείο» μείζονος σημασίας για κάθε οικονομική μονάδα. Ειδικότερα, μέσα από τον εσωτερικό έλεγχο η Διοίκηση αλλά και οι μέτοχοι της οικονομικής οντότητας όχι μόνο έχουν άμεση εικόνα για όλες τις εργασίες που επιτελεί η εταιρία αλλά και ταυτόχρονα έχουν την δυνατότητα σε συνεχή βάση να πραγματοποιούν αλλαγές, οι οποίες θα επιφέρουν βελτιώσεις στην αποδοτικότητα και την πορεία της εταιρίας μέσα στον κλάδο. Η υπηρεσία του Εσωτερικού Ελέγχου είναι μία συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία προσθέτει αξία στην εταιρία, βελτιώνει τις διαδικασίες και τις λειτουργίες της και ταυτόχρονα διαπιστώνει τυχόν αδυναμίες και λάθη, τα οποία πρέπει να διορθωθούν άμεσα.

Από την άλλη μεριά, έχουμε και τον εξωτερικό έλεγχο, η συμβολή του οποίου είναι εξίσου σημαντική. Πιο συγκεκριμένα, βασικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον εξωτερικό ελεγκτή, κατά πόσο και αν οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο, το οποίο περιλαμβάνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα και το έγκυρο λογιστικό πλαίσιο αρχών πάνω στο οποίο βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Μέσα από την διενέργεια του ελέγχου παρέχεται εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις .

Ο εξωτερικός έλεγχος τεκμηριώνεται με τα φύλλα ελέγχου και επιπλέον γίνεται ιδιαίτερη νύξη στην αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας- εφόσον κατέχει – καθώς και για το εάν υπάρχει κίνδυνος ή μη για την συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

Αναλύοντας τα συστατικά στοιχεία τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου παρατηρήσαμε ότι η λειτουργία του ενός συμβάλλει και ενισχύει το έργο του άλλου. Κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών ο εξωτερικός ελεγκτής αξιολογεί το υπάρχον internal control system, προκειμένου να πραγματοποιήσει αυτές τις ελεγκτικές διαδικασίες, ώστε να μειώσει το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Εν κατακλείδι, θα λέγαμε ότι η μελέτη περίπτωσης που αναλύθηκε παραπάνω αποτελεί εφαρμογή μίας περίπτωσης μικρομεσαίας επιχείρησης στη σημερινή εποχή, όπου αντιμετωπίζει σύγχρονα προβλήματα. Έγινε προσπάθεια μέσα από το συγκεκριμένο παράδειγμα, να τονιστεί η αναγκαιότητα που υπάρχει για την ύπαρξη τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου, καθώς και τα δύο είδη ελέγχου συνδράμουν από κοινού στην διασφάλιση ευημερίας, αύξησης της οικονομικής θέσης της εταιρίας καθώς και την αύξηση του αισθήματος της εμπιστοσύνης του μετόχου.

Βιβλιογραφία

❖ Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Νεγκάκης και Ταχυνάκης , Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου, 2013, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Διπλογραφία
2. Καζαντζής, Χ. Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, 2006, Αθήνα Εκδόσεις Business Plus A.E
3. Λουμιώτης, Β. Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2012, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.
4. Παπαστάθης Π., Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς και η Πρακτική Εφαρμογή του, 2003, Αθήνα, Εκδόσεις Ιδιωτική
5. Ζωίτσας, Α. Σύγχρονη ελεγκτική και ελεγκτικός κίνδυνος, 2017, Αθήνα, Εκδόσεις Σοφία
6. Τσακλάγκανος, Α. Ελεγκτική, 1987, Θεσσαλονίκη, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη
7. Τσακλάγκανος, Α. Ελεγκτική, 2001, Θεσσαλονίκη, Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη
8. Ταχυνάκης Π., Ζαφειράκου , Εμπειρική Προσέγγιση : Ο Εσωτερικός έλεγχος στις ελληνικές επιχειρήσεις, Θεσσαλονίκη, 2007

❖ Ξένη Βιβλιογραφία

1. ΔΠΕ 300, IFAC , 2011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

2. ΔΠΕ 2002011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

3. ΔΠΕ 315, IFAC, 2011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

4. ΔΠΕ 230 IFAC, 2011, (online)

Διαθέσιμο στο:

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>

5. Laura F. Spira and Michael Page, 2004, «Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit», online

Διαθέσιμο στο:

<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513570310492335>

6. Jenny Goodwin-Teck Yeow Yeo, , Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore, 2003, online

Διαθέσιμο στο:

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x>

7. Qiang Cheng, Beng Wee Goh and Jae B. Kim, 2018, Internal Control and Operational Efficiency , online
 Διαθέσιμο στο:
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/1911-3846.12409>
8. Bent Warming-Rasmussen & Lars ,2010,Jensen Quality dimensions in external audit services- an external user perspective,online
 Διαθέσιμο στο:
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/096381898336583>
9. Richard Fisher , Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance, , Lincoln University , 2001, online
 Διαθέσιμο στο:
<http://aaajournals.org/doi/10.2308/bria.2001.13.1.143>
10. Abdulrahman A.M. AL- Twaijry An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector,2004, online
 Διαθέσιμο στο:
<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686900410549448>
11. D. Jordan Lowe, Associate Professor, Marshall A. Geiger, Associate Professor, and Kurt Pany, Professor The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence, , 1999, online
 Διαθέσιμο στο:
<http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/aud.1999.18.s-1.7>
12. Chartered Institute of Internal Auditors ,
<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>
13. Laura F. Spira, Michael Page, (2003) "Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 4, pp.640-661, online. Διαθέσιμο στο:
<https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513570310492335?fullSc=1&journalCode=aaaj>

14. Jenny Goodwin-Teck Yeow Yeow , Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity(2003), online. Διαθέσιμο στο: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x>

15. Qiang Cheng, Beng Wee Goh and Jae B. Kim Internal Control and Operational Efficiency, 2018, online. Διαθέσιμο στο: https://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=2209&context=soa_research

16. Richard Fisher , Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance, Lincoln University , 2001, online Διαθέσιμο στο: https://researcharchive.lincoln.ac.nz/bitstream/handle/10182/3241/fisher_mcm.pdf?sequence=5

17. Bent Warming & Lars Jensen, Quality dimensions in external audit services – an external user perspective, 2010, online. Διαθέσιμο στο: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/096381898336583>

18. Abdulrahman A.M. AL- Twaijry An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, 2004, online. Διαθέσιμο στο: <https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686900410549448>

19. The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection, 2014, website, online Διαθέσιμο στο: https://www.researchgate.net/publication/275541212_The_Role_of_Internal_Audit_in_Fraud_Prevention_and_Detection

❖ Ιστοσελίδες

<http://www.drogalas.gr/>

<https://www.hiia.gr/el/>

<https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>