



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

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΑ ΙΕΡΩΝΥΜΑΚΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2023

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Ελεγκτική είναι έναν από τους πιο αξιοσημείωτους και αξιόλογους κλάδους της Λογιστικής Επιστήμης. Η ελεγκτική σχετίζεται με την απρόσκοπτη διενέργεια του ελεγκτικού έργου ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να εναρμονίζονται σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές. Η ίδια διακρίνεται σε δύο κύριες κατηγορίες τον εσωτερικό και τον εξωτερικό έλεγχο. Η ιδιότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η αντικειμενική διασφάλιση, πληροφόρηση και καθοδήγηση προκειμένου να βελτιωθεί και να αυξηθεί η αξία της εκάστοτε επιχείρησης. Ενώ, ο εξωτερικός έλεγχος πιστοποιεί την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Στην ουσία ο εξωτερικός έλεγχος στοχεύει στην εύρεση σφαλμάτων και παραλήψεων των οικονομικών καταστάσεων τα οποία υπάρχει πιθανότητα να μην συλλογίζονται την πραγματική εικόνα της οικονομικής οντότητας. Το ελεγκτικό έργο εκτελείται από προσωπικό το οποίο έχει εξειδικευτεί και εκπαιδευτεί κατάλληλα, οι λεγόμενοι ορκωτοί λογιστές- ελεγκτές, εργάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την αξιολόγηση της αληθινής εικόνας της οντότητας. Η παρούσα εργασία έχει ως στόχο να διερευνήσει την σπουδαιότητα και τον ρόλο του συστήματος του εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου αντίστοιχα, όπως και την ευθύνη που κατέχει ο ορκωτός ελεγκτής. Τα ευρήματα από την διπλωματική εργασία έδειξαν ότι υπάρχει μεγάλη αλληλεξάρτηση μεταξύ του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότερη προστασία των κύριων συστημάτων, επιβάλλεται η συνεργασία των εσωτερικών και των εξωτερικών ελεγκτών.

Λέξεις κλειδιά: εξωτερικός έλεγχος, εσωτερικός έλεγχος, ευθύνη ελεγκτή, ορκωτός ελεγκτής

ABSTRACT

Auditing is one of the most notable and noteworthy branches of Accounting Science. Auditing is related to the smooth execution of the audit work so that the financial statements are harmonized according to the rules and principles. It is divided into two main categories, internal and external control. The quality of internal control is the objective assurance, information and guidance in order to improve and increase the value of each company. Whereas, the external audit certifies the validity of the financial statements of the companies. In essence, the external audit aims to find errors and omissions in the financial statements which may not reflect the true picture of the financial entity. The audit work is performed by personnel who have been specialized and trained appropriately, the so-called certified public accountants-auditors, working in accordance with the International Accounting Standards to evaluate the true image of the entity. This paper aims to investigate the importance and role of the external and internal control system respectively, as well as the responsibility held by the statutory auditor. The findings from the thesis showed that there is a great interdependence between internal and external audit. In order to ensure the most effective protection of the main systems, the cooperation of internal and external auditors is required.

Key words: external audit, internal audit, auditor responsibility, statutory auditor

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ABSTRACT	3
Περιεχόμενα	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	6
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6
1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	7
1.3 ΔΟΜΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	8
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
2.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	17
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	17
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	17
3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	17
3.3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	19
3.4 ΕΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΟΡΙΣΜΟΣ.....	20
3.5 ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	21
3.6 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	23
3.7 ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ	25
3.8 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	26
3.9 Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ	27
3.10 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΧΟΣ.....	29
3.11 ΕΝΝΟΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	30
3.12 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	31
3.13 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	32
3.14 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	33

3.15 ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	34
3.16 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	35
3.17 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	36
3.18 ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	39
ΕΥΘΥΝΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	39
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	40
4.2 ΑΝΑΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΗ	40
4.3 Η ΗΘΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ	41
4.4 ΝΟΜΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....	42
4.5 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΗ	43
4.6 ΕΚΘΕΣΗ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	44
4.7 ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	45
4.8 ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	48
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	48
5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	48
5.2 ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	48
5.3 ΚΛΑΔΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο	53
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	53
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα εργασία παρουσιάζεται η αποτελεσματικότητα και η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων, με την παροχή αξιόλογων συστημάτων ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου που έχουν την δυνατότητα αντιμετώπισης των κινδύνων, τους οποίους η οντότητα πρέπει να αντιμετωπίσει και να αναπτύξει τη λειτουργία της.

Η ραγδαία εξέλιξη στην αγορά, οδήγησε στην ανάγκη δημιουργίας των αρμοζουσών συνθηκών των οικονομικών μονάδων, για εσωτερικό έλεγχο. Αντίθετα, οι συχνές αναλήθειες και ατασθαλίες, οδήγησαν στον εξωτερικό έλεγχο. Γίνεται, ξεχωριστή αναφορά στην αναγκαιότητα του έργου τόσο του εσωτερικού ελέγχου και γενικά του εσωτερικού ελεγκτή μέσα σε μια επιχείρηση, όσο και σε αυτό του εξωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή.

Ο έλεγχος αποδίδει αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από τις διοικήσεις των επιχειρήσεων για την λήψη αποφάσεων. Εξαιτίας του αύξοντος ρόλου της Ελεγκτικής και των ελεγκτών και με δεδομένο ότι η σημασία των επιχειρήσεων, ως παράγοντας οικονομικής ανάπτυξης μιας κοινωνίας αυξάνει με την απελευθέρωση των αγορών και τον περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας του κράτους, καμία απόφαση δεν μπορεί να ληφθεί αν δεν υπολογιστεί το έργο των ελεγκτών καθώς αυτοί συγκροτούν σημαντικό θεσμικό παράγοντα στη λειτουργία της ελεύθερης οικονομίας.

1.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας αποτελεί η αξιολόγηση των ζητημάτων του εσωτερικού ελέγχου στον κλάδο των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, σε θέματα που αναφέρονται με την έννοια του εσωτερικού ελέγχου, τα είδη του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τα χαρακτηριστικά τα οποία θα ληφθούν υπόψη καθ' όλη την διάρκεια της διπλωματικής εργασίας. Κάποιες από τα βασικές θεματολογίες που θα αναφερθούμε είναι το τι είναι ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος, ποιος είναι ο ρόλος τους και ποια είναι τα οφέλη που θα αποκομίσει η εκάστοτε οντότητα.

1.3 ΔΟΜΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στην συγκεκριμένη εργασία, στο πρώτο κεφάλαιο θα γίνει μια εισαγωγή, στο δεύτερο κεφάλαιο θα αναλυθούν οι έννοιες αναφορικά με το θεωρητικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου. Θα ακολουθήσει το τρίτο κεφάλαιο το οποίο θα αναφέρεται στον κλάδο της ελεγκτικής, τον εσωτερικό έλεγχο και τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή. Αναφέρονται η έννοια καθώς και τα είδη του εσωτερικού ελέγχου την παροχή της υπηρεσίας, τον κώδικα δεοντολογίας και τα πρότυπα. Στο τελικό μέρος του κεφαλαίου αναφέρεται στο ελεγκτικό έργο του ελεγκτή σε ενδεχόμενο απειλής και απάτης, ακόμη παρουσιάζεται η σχέση ανάμεσα εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, τις ομοιότητες και τις διαφορές των λειτουργιών, και των ελεγκτών στις δύο κατηγορίες ελέγχου. Επίσης, αναφέρεται η ευθηνή του ορκωτού ελεγκτή προς τους οργανισμούς που ελέγχονται. Στο κεφάλαιο πέντε θα μελετηθεί το θεσμικό πλαίσιο στην Ελλάδα αναφορικά με το σύγχρονο περιβάλλον ελέγχου και την αξιολόγηση του κλάδου του ορκωτού ελεγκτή. Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο γίνεται αναφορά των αποτελεσμάτων καθώς και των συμπερασμάτων και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρών κεφάλαιο θα πραγματοποιηθεί μια σύντομη παρουσίαση της ξένης βιβλιογραφίας- αρθρογραφίας σύμφωνα με την οποία βασίζεται η εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας.

2.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Ο σκοπός ενός εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή κινδύνου διαχείριση και αξιολόγηση για τον οργανισμό εσωτερική διακυβέρνηση ώστε το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να μπορεί λειτουργούν αποτελεσματικά. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου βοηθά ευθυγραμμίζουν τους εσωτερικούς κανονισμούς με το όραμα του οργανισμού και αποστολή. Σε σύγκριση με τη συμβουλευτική εξωτερικού ελέγχου, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου διενεργεί μια βαθύτερη ανάλυση της εμπειρίας της εταιρείας και παρέχει αντικειμενική προσέγγιση στις πληροφορίες για τις επιδόσεις της εταιρείας. Ο Εσωτερικός έλεγχος δημιουργεί μια γέφυρα μεταξύ του οργανισμού και του καθενός ενδιαφερόμενο μέρος ¹. JiayuFeng (2022)

Ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί το εσωτερικό μιας εταιρείας έλεγχο, συμπεριλαμβανομένης της διακυβέρνησης της εταιρείας συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και της εταιρείας διαδικασία εσωτερικής χρηματοοικονομικής λογιστικής. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι απαραίτητο εργαλείο διαχείρισης που βοηθά τις εταιρείες να διατηρεί ακριβείς και έγκαιρες οικονομικές αναφορές ενώ βελτίωση της αποτελεσματικότητας τω επιχειρήσεων. JiayuFeng (2022)

Ο συντονισμός και η συνεργασία μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο που ωφελεί τον οργανισμό και εξωτερικούς ενδιαφερόμενους. Παραδείγματα τέτοιου συντονισμού και συνεργασίας περιλαμβάνουν τον κοινό σχεδιασμό, την ανταλλαγή πληροφοριών, γνωμοδοτήσεις και εκθέσεις για τη διευκόλυνση ελέγχων υψηλής ποιότητας και την αποφυγή περιττών επικαλύψεων εργασιών. Ο Ινδονήσιος Το Πρότυπο Εσωτερικού Ελέγχου της Κυβέρνησης δηλώνει ότι ο στόχος του συντονισμού με τους εξωτερικούς ελεγκτές είναι να διασφαλιστεί η σωστή κάλυψη και ελαχιστοποίηση της επανάληψης των δραστηριοτήτων. Ο συντονισμός πραγματοποιείται με την υποβολή του ετήσιου προγράμματος δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου καθώς και των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου δραστηριότητες που έχουν πραγματοποιηθεί από την APIP κατά την περίοδο που θα εξεταστεί από εξωτερικούς ελεγκτές ή/και άλλους

¹ S. Shahimi, N. D. Mahzan and N. Zulkifli, "Consulting role of internal auditors: Exploratory evidence from Malaysia," Journal of Business and Management, vol. 5(2), pp. 22-40, 2016.

ελεγκτές. Με την παρουσίαση των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου, αναμένονται οι εξωτερικοί ελεγκτές ή/και άλλοι ελεγκτές να χρησιμοποιήσουν αυτά τα αποτελέσματα για να μειώσουν το εύρος των εργασιών τους. (DwiRatmonoa* and Darsono 2022)

Ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή σημαίνει ανεξαρτησία από μέρη των οποίων τα συμφέροντα θα μπορούσαν να θιγούν από την αποτελέσματα του ελέγχου. Ειδικά θέματα εσωτερικής διαχείρισης είναι η ανεπαρκής διαχείριση κινδύνων, η ανεπαρκής εσωτερική έλεγχος και η κακή διακυβέρνηση. Ο χάρτης του ελέγχου και της αναφοράς σε μια επιτροπή ελέγχου προβλέπει γενικά ανεξαρτησία από τη διοίκηση, ο κώδικας δεοντολογίας της εταιρείας (και του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου) βοηθάει να δώσει καθοδήγηση σχετικά με την ανεξαρτησία από προμηθευτές, πελάτες, τρίτους κ.λπ. Ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή σημαίνει ανεξαρτησία από μέρη που έχουν συμφέρον από τα αποτελέσματα που δημοσιεύονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Η υποστήριξη και η σχέση με την Επιτροπή Ελέγχου του πελάτη εταιρείας, η σύμβαση και η συμβατική αναφορά σε δημόσια λογιστικά πρότυπα/κώδικες παρέχει γενικά ανεξαρτησία από τη διοίκηση, ο κώδικας δεοντολογίας του επαγγέλματος του δημόσιου ελεγκτή συμβάλλει στην παροχή καθοδήγησης σχετικά με ανεξαρτησία από τους προμηθευτές, τους πελάτες, τα τρίτα μέρη Η παρούσα μελέτη επικεντρώθηκε στους προσδιοριστικούς παράγοντες της εξωτερικής ανεξαρτησίας των εξωτερικών ελεγκτών. (KanbiroOrkaido Deyganto 2021)

Το σύγχρονο «επιχειρείν» είναι πολυσύνθετο καθώς έχει αναπτύξει τις προκλήσεις αποτελεσματικής εφαρμογής των οικονομικών οντοτήτων και πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων με τη χρήση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με επακόλουθο η επιτυχία ή αποτυχία των οικονομικών επιτελείων των κυβερνήσεων των κρατών να καθορίζονται από τον αποδοτικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών οργανισμών. Εξαιτίας των διαφορών στους κανόνες και στα πρότυπα ελέγχου μεταξύ των χωρών περιορίζεται σημαντικά η εξέλιξη της διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συμπερασματικά, οι επιχειρηματίες, οι χρηματοδότες και οι επενδυτές είναι αναγκαίο να λάβουν υπόψη τις διαφορές που υπάρχουν. (KhaldoonAlbitar, 2021)

Η χρήση του Διαδικτύου ως καναλιού για τη διάδοση των εταιρικών πληροφοριών είναι ένα πρόσφατο και ταχέως αναπτυσσόμενο φαινόμενο. Εκτός από τις εταιρικές πληροφορίες, το μάρκετινγκ και την υποστήριξη πελατών, πολλές εταιρείες επιλέγουν να διαθέσουν οικονομικές πληροφορίες στους εταιρικούς ιστότοπους τους, συχνά με σκοπό το κέρδος των επενδυτών/μετόχων. Η διεθνής αυτή τάση εξακριβώνεται από από όλο και περισσότερους μελετητές και πραγματοποιείται ταυτόχρονα με την ταχύτατη εξέλιξη των online επενδύσεων και του ηλεκτρονικού εμπορίου. Πιθανότατα στο βραχυπρόθεσμο μέλλον, το Διαδίκτυο να αποτελεί το βασικότερο μέσο για τη διανομή των παραδοσιακών οικονομικών αναφορών στους χρήστες. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) ανέφερε ότι βραχυπρόθεσμα οι ελεγκτές θα εγκρίνουν την πληροφοριακή βοήθεια που τους παρέχει από

το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών της εκάστοτε χώρας . (MERRIDEELYNNEBUJAKI, 2021)

Όπως αναφέρουν σε άρθρο τους οι Eurelich & Eulerich (2020) , ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί βασικό πυλώνα της χρηστής εταιρικής διακυβέρνησης και μέσα από την έρευνά τους αναδεικνύουν την προστιθέμενα αξία που προσδίδει σε αυτήν.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει εξελιχθεί σημαντικά τα τελευταία χρόνια προς έναν ευρύτερο εσωτερικό συμβουλευτικό ρόλο στη διαχείριση εταιρικού κινδύνου λειτουργία. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό να διερευνηθεί πόσο αποτελεσματικά λειτουργεί ο εσωτερικός έλεγχος όπως είχε αρχικά προβλεφθεί. Ο έλεγχος ήτα συνδεδεμένος πάντοτε με τις λογιστικές διαδικασίες της ανθρωπότητας σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Η ανάπτυξη των οικονομικών μονάδων και των εθνικών οικονομιών προϋποθέτει ένα κλίμα τάξης των συναλλαγών, εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση και συμμόρφωση στους κανόνες της κάθε πολιτείας. (MaryamSafari, 2020)

Η πρόοδος της τεχνολογίας τα τελευταία χρόνια έχει δώσει ευκαιρίες στις εταιρείες να αναπτύξουν πολύπλοκα συστήματα ελέγχου, μειώνοντας έτσι σημαντικά τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος. Η συνεχής παρακολούθηση αυτών των ελέγχων αποτελεί πρωτίστως ευθύνη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (Breger et al., 2020)

Ο Flood (2020), επισημαίνει ότι ευθύνη κάθε ελεγκτικού γραφείου είναι η διεξαγωγή ποιοτικών ελέγχων. Επίσης, τονίζει ότι κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να χρησιμοποιεί ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου ώστε να διαβεβαιώνεται ότι οι Ο.Ε.Λ πληρούν τις απαιτήσεις όπως ορίζονται από τα πρότυπα ελέγχου καθώς και από το ισχύον . Στις εκθέσεις ελέγχου οι Ο.Ε.Λ πρέπει να επιβεβαιώνουν την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας. Τα ίδια αναφέρονται και από την Γκούμα (2020), η οποία υποστηρίζει ότι η ποιότητα συνδέεται άμεσα με όλα τα ενδιαφερόμενα μέλη π.χ. μέτοχοι, επενδυτές κ.α.. Προσθέτει ότι οι Ο.Ε.Λ. πρέπει να ακολουθούν καθορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες προσφέροντας υψηλότερη ποιότητα ελέγχου

Οι Breger, Edmonds and Ortégren (2020) διερευνούν τον αντίκτυπο δύο χαρακτηριστικών που είχαν παραβλεφθεί προηγουμένως, της συμμόρφωσης με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) και της παρουσίας δυναμικά ανταγωνιστικών καθηκόντων, στις αντιλήψεις των εξωτερικών ελεγκτών για την ικανότητα εσωτερικού ελέγχου, την αντικειμενικότητα και, με τη σειρά τους, την προθυμία τους να βασιστούν σχετικά με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Αυτή η έρευνα διαπιστώνει ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ότι οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου είναι πιο ικανές και αντικειμενικές όταν συμμορφώνονται πλήρως με τα πρότυπα IIA και ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούν τους εσωτερικούς ελεγκτές πιο αντικειμενικούς ελλείψει δυναμικά ανταγωνιστικών καθηκόντων σε άλλους τομείς. Συνολικά, οι αξιολογήσεις αντικειμενικότητας και επάρκειας σχετίζονται με την απόφαση να βασιστεί κανείς στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Αυτή η μελέτη συμβάλλει παρέχοντας αποδείξεις ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πιο πρόθυμοι να

βασίζονται σε λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου που συμμορφώνονται με τα πρότυπα ΠΑ και δεν εκτελούν διευθυντικά/συμβουλευτικά καθήκοντα, παρόλο που τα στοιχεία δείχνουν ότι οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου συχνά δεν συμμορφώνονται πλήρως με τα πρότυπα ΠΑ και εκτελούν διευθυντικά/συμβουλευτικά καθήκοντα. Επιπλέον, τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης υποδηλώνουν ότι τα διορθωτικά μέτρα θα μπορούσαν να μειώσουν τις αμοιβές εξωτερικού ελέγχου και να βελτιώσουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (IAF) βοηθά τη διοίκηση στη βελτίωση των εσωτερικών ελέγχων σχετικά με τις λειτουργίες, την υποβολή εκθέσεων και τη συμμόρφωση. Ενώ πολλές μελέτες εξετάζουν τη συσχέτιση μεταξύ της IAF και του εσωτερικού ελέγχου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς (ICFR), λίγα είναι γνωστά για τον εσωτερικό έλεγχο των λειτουργιών και τη συμμόρφωση. Χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό σύνολο δεδομένων από την Ταϊβάν, αυτό το έγγραφο εξετάζει τη συσχέτιση μεταξύ της ποιότητας της IAF και των ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου στις λειτουργίες και τη συμμόρφωση. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν ότι μια μεγαλύτερη ομάδα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει την απόδοση εσωτερικού ελέγχου τόσο για τις λειτουργίες όσο και για τη συμμόρφωση, ενώ η ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή συνδέεται θετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στη συμμόρφωση, αλλά όχι με τις λειτουργίες. Αυτή η μελέτη συμβάλλει στη βιβλιογραφία ρίχνοντας φως στους καθοριστικούς παράγοντες για την επίτευξη των στόχων λειτουργιών και συμμόρφωσης. Παρέχει επίσης σημαντικές επιπτώσεις για τα ενδιαφερόμενα μέρη και τους επαγγελματίες, καθώς ο έλεγχος μιας εταιρείας στις λειτουργίες και η συμμόρφωση μπορεί να επηρεάσει αμοιβαία το ICFR και τελικά την επιχειρηματική της επιτυχία. (Chang et al. 2019)

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου γίνεται όλο και πιο σημαντικός στη διαδικασία εκτίμησης και διαχείρισης των ιδίων κινδύνων που αντιμετωπίζει η εταιρεία. Κατά συνέπεια, η παροχή ενός συστήματος διαχείρισης κινδύνου και ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, είναι πιθανώς η μεγαλύτερη πρόκληση για τη διοίκηση. Ο εσωτερικός ελεγκτής διαδραματίζει επίσης ζωτικό ρόλο από αυτή την άποψη. Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός ελεγκτής και ο διαχειριστής θα πρέπει να θεωρούνται ως εταίροι σε μια οντότητα που έχουν τους ίδιους στόχους. Μερικοί από αυτούς τους στόχους είναι η αποτελεσματικότητα της διαδικασίας διαχείρισης και η επίτευξη των προτεινόμενων στόχων. Ο εσωτερικός έλεγχος παίζει σημαντικό ρόλο στη δημιουργία της ευθύνης της διοίκησης, με την έννοια ότι η διοίκηση πρέπει να αναλάβει τις προτεινόμενες συστάσεις και το γεγονός ότι πρέπει να εφαρμοστούν, με σκοπό την αποφυγή πιθανών κινδύνων. Ως εκ τούτου, ο κύριος σκοπός της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου ήταν προσανατολισμένος στην αποτελεσματική διαχείριση των υλικών, ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, την πρόληψη της απάτης και την ελαχιστοποίηση των κινδύνων σχετικά με τα γεγονότα και τις συναλλαγές που συμβαίνουν σε μια εταιρεία. (Ionu 2018)

Οι Anwar et al. (2018) πραγματοποίησαν μία έρευνα η οποία βασιζόταν στην επίδραση της κατανόησης της σημασίας των Κωδίκων Επαγγελματικής Δεοντολογίας τους οποίους

οφείλουν να τηρούν και να διαθέτουν οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές. Η εμπειρική τους μελέτη επικεντρώθηκε σε ένα δείγμα 301 λογιστών. Εκείνο το οποίο αποτέλεσε έναυσμα θέσπισης και καθιέρωσης αυτών των Κωδικών Ηθικής ήταν τα περιστατικά απάτης και ύπαρξης ουσιωδών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις μεταξύ ορισμένων ελεγκτικών και ελεγχόμενων εταιρειών. Η συγκάλυψη αυτής της απάτης από ορισμένες ελεγκτικές εταιρείες κατέστησαν αναγκαία για ενίσχυση της εμπιστοσύνης και της φήμης των ελεγκτικών εταιρειών από το ευρύ κοινό. Η εμπιστοσύνη και η αξιοπιστία τους θα μπορούσαν να διασφαλιστούν με την επιβολή κανόνων ηθικής, την διατήρηση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας, και της επαγγελματικής κατάρτισης του ορκωτού ελεγκτή. Οι αρθρογράφοι επισημαίνουν την διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την ελεγχόμενη εταιρεία, διότι απαγορεύεται ο ελεγκτής να αποκτά δεσμούς εξάρτησης με κάποιο μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας και δεν επιτρέπεται να επηρεάζεται η κρίση του από τις απόψεις άλλων ατόμων. Τονίζουν ότι οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι σε συνεχή μόρφωση, εγρήγορση και ετοιμότητα σε οποιαδήποτε περίπτωση απάτης ή λάθους παρουσιαστεί ή ενδέχεται να παρουσιαστεί. Με την συνεχή εκπαίδευση, την παρακολούθηση επιμορφωτικών σεμιναρίων και με τις προσομοιώσεις ελέγχου ανίχνευσης απάτης θα είναι σε θέση οι ελεγκτές να εντοπίζουν και να καταπολεμούν τα σφάλματα. Οφείλει, λοιπόν, ένας ελεγκτής να παραμένει ακέραιος και αντικειμενικός και να ακολουθεί πιστά τα ελεγκτικά πρότυπα και κατά συνέπεια τους Κώδικες Επαγγελματικής Δεοντολογίας τους οποίους θέτει η Επιτροπή. Προκειμένου να τηρηθούν οι κανόνες ηθικής, οφείλουν οι λογιστές να κατανοήσουν σε βάθος την αξία και τη σημασία αυτών των Κωδικών και παράλληλα να εμβαθύνουν τις γνώσεις τους δίνοντας και μεγαλύτερη έμφαση σε εκείνα τα ζητήματα τα οποία θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των ελεγκτών.

Σύμφωνα με τους Deniz A. Appelbaum, Alex Kogan και Miklos A. Vasarhelyi² στο Journal of Literature οι οποίοι δημοσίευσαν ένα άρθρο το 2018 αναφέρεται ότι υπάρχει μεγάλη αναγνώριση στο επάγγελμα του δημόσιου ελεγκτή καθώς και ότι η εμφάνιση αυξημένων δεδομένων και η αναπτυγμένη χρήση επιχειρηματικών αναλυτικών στοιχείων από πελάτες ελέγχου έχουν αποφέρει καινούργιες ευκαιρίες και προκλήσεις. Πιο συγκεκριμένα, θα ήταν συνετό να γίνει χρήση πιο πολύπλοκων επιχειρηματικών αναλύσεων ανεξάρτητα από τις συνηθισμένες αναλυτικές διαδικασίες οι οποίες θα αποδώσουν αξιολογικό προβάδισμα στην Ελεγκτική Επιστήμη

Οι παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την επαγγελματική ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης των ελεγκτικών λειτουργιών. Στα ευρήματα της έρευνάς φαίνεται ότι ο βαθμός επιρροής της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας του εξωτερικού ελεγκτή έναντι των εκάστοτε οικονομικών μονάδων, τους επαγγελματικούς φορείς και τις ρυθμιστικές αρχές και ως προς τη εξασφάλιση της φήμης του ελεγκτικού επαγγέλματος. Αποδείχτηκε ότι σε περίπτωση που επηρεαστεί η γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή από τον εσωτερικό ελεγκτή ή από οποιοδήποτε άλλο μέλος της ελεγχόμενης εταιρείας, τότε θα καταστεί αναποτελεσματική η διαδικασία του ελέγχου και κατά συνέπεια θα αμφισβητηθεί η αξιοπιστία του εξωτερικού ελεγκτή και θα υπονομευθεί το ελεγκτικό επάγγελμα. (Sukker et al 2018)

Υλοποιήθηκε μια έρευνα σε ένα σύνολο εταιρειών, οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών, για να διερευνηθούν τη σχέση ανάμεσα στους αποδοτικούς εσωτερικούς ελέγχους, στις ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών και στο ρόλο τους στον εντοπισμό της απάτης. Στα αποτελέσματα της έρευνας φαίνεται ότι η εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών και ο αποτελεσματικός έλεγχος που εφαρμόζουν ενισχύουν σημαντικά στην ανίχνευση και έγκαιρη αντιμετώπιση της απάτης, κυρίως σε χώρες οι οποίες βρίσκονται σε ύφεση εξαιτίας της οικονομικής κρίσης. (Drogalas et al. 2017)

Στην ερευνά τους GuangmingGong LiangXiao, Sixu & XuangGong (2017) διερευνούν αν οι κοινωνικοί δεσμοί μεταξύ των ελεγκτών και των μελών της επιτροπής ελέγχου διαμορφώνουν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Παρόλο που αυτοί οι κοινωνικοί δεσμοί μπορούν να διευκολύνουν την μεταφορά πληροφοριών και να βοηθήσουν τους ελεγκτές να μετριάσουν τις πιέσεις της διοίκησης για να μην διορθωθούν οι ανακρίβειες, οι στενές διαπροσωπικές σχέσεις μπορούν να υπονομεύσουν την παρακολούθηση από τους ελεγκτές της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Μετράνε τους κοινωνικούς δεσμούς, την διασύνδεση καθηγητών και φοιτητών και την εργασιακή σχέση και την ποιότητα ελέγχου με την τάση να διαμορφώνουμε τροποποιημένες ελεγκτικές γνώμες, παρατυπίες στο τομέα της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Τα αποδεικτικά στοιχεία μας υποδηλώνουν ότι οι κοινωνικοί δεσμοί μεταξύ των ελεγκτών και των μελών της επιτροπής ελέγχου αλλοιώνουν την ποιότητα του ελέγχου. Επιπλέον αποτελέσματα που συνάδουν τις προσδοκίες, διαπιστώνουμε ότι αυτή η σχέση είναι συγκεντρωμένη όπου οι κοινωνικοί δεσμοί είναι πιο σημαντικοί ή η σταθερή διακυβέρνηση είναι σχετικά φτωχή και οι συγκρούσεις των υπηρεσιών είναι πιο αυστηρές. Υπονοώντας την αμοιβαιότητα που απορρέει από τα κοινωνικά δίκτυα, αναφέρουμε επίσης κάποιες αποδεικτικές ενδείξεις ότι οι αμοιβές ελέγχου είναι υψηλότερες παρουσία κοινωνικών δεσμών μεταξύ ενός ελεγκτή ανάληψης υποχρέωσης και της επιτροπής ελέγχου. Συνολικά η ανάλυση μας υποστηρίζει ότι οι αρνητικές συνέπειες – δηλαδή η χειρότερη ποιότητα του ελέγχου και οι υψηλότερες αμοιβές ελέγχου -αυτών των κοινωνικών δεσμών μπορεί να αντισταθμίσουν τα οφέλη.

Ο ρόλος των ελεγκτών και της θέσης στην πυραμίδα της ιεραρχίας που είναι απαραίτητο να αποκτούν προκάλεσαν ποικίλες απόψεις στη διεθνή βιβλιογραφία. Οι περισσότεροι βεβαία συμφωνούσαν με την έρευνα αυτή που επιθυμούν τον εσωτερικό ελεγκτή ως ένα ανώτατο διοικητικό στέλεχος, με μια μεγάλη υπόσταση μέσα στον εκάστοτε οργανισμό, αφού τον έχουν ως το συνδετικό κρίκο σχεδόν σε όλα τα τμήματα της οικονομικής οντότητας. Ταυτόχρονα, ο εσωτερικός ελεγκτής αποτελεί τον άνθρωπο που έχει την δυνατότητα να διασφαλίσει σε αξιολόγο ποσοστό την εύρυθμη εφαρμογή και συνεργασία των υπόλοιπων τμημάτων με ιδιαίτερη έμφαση στα τμήματα διεύθυνσης. (WilliamGlover και Pawitt 2016)

Εξετάστηκε η ευθύνη των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την εταιρική διαφθορά. Οι εξωτερικοί ελεγκτές κατέχουν την ευθύνη για την εκτίμηση των κινδύνων διαφθοράς, όμως ο ρόλος τους δεν καθορίστηκε με σαφήνεια από τις ρυθμιστικές αρχές του εξωτερικού ελέγχου. Η παρούσα μελέτη αποτελεί την πρώτη που τονίζει την ευθύνη των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την εταιρική διαφθορά και αποσαφηνίζει τους υφιστάμενους περιορισμούς στα

πρότυπα ελέγχου που αναφέρονται με τον συγκεκριμένο τομέα. Ακόμη, διαθέτει συστάσεις προς τους ρυθμιστικούς ελεγκτές, τους εξωτερικούς ελεγκτές, τα ελεγκτικά γραφεία και τους ερευνητές.(Rasha kassem και Andrew W. Higson 2016)

Ο Masoud (2016) υλοποίησε έρευνα ώστε να εξετάσει τις αιτίες που υπάρχει πιθανότητα να τεθεί υπό αμφισβήτηση το ελεγκτικό επάγγελμα, και την παροχή των θεσμών οι οποίοι συγκροτούνται προκειμένου να εξασφαλίσουν την αξιοπιστία και την αντικειμενικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών. Σύμφωνα με το ερωτηματολόγιο που πραγματοποίησε, κάνοντας χρήση της εξαρτημένης μεταβλητής το ελεγκτικό επάγγελμα και ως ανεξάρτητες μεταβλητές τους παρακάτω Κώδικες Ηθικής :Ακεραιότητα (Integrity), Αντικειμενικότητα (Objectivity), Εμπιστευτικότητα (Confidentiality) και Επαγγελματική Συμπεριφορά (Professional Behavior) συμπέρανε ότι χωρίς την ύπαρξη ηθικής, η γνώμη των ελεγκτών είναι αμφισβητούμενη και υπονομεύεται το ελεγκτικό επάγγελμα και διακυβεύεται η φήμη και η αξιοπιστία των ελεγκτών. Στο άρθρο του ο Masoud αποτυπώνει την άποψη ότι το ελεγκτικό επάγγελμα λαμβάνει το βάρος της αμφισβήτησης της αξιοπιστίας του, λόγω της απάτης που αποκαλύφθηκε στις υποθέσεις του Enron και Arthur Andersen, οι οποίοι δεν κατάφεραν να ανταποκριθούν στις προσδοκίες των πιστωτών και των επενδυτών και οι οποίοι δεν παρουσίαζαν τις αληθινές οικονομικές καταστάσεις στο κοινό, αντίθετα εμφάνιζαν ψευδή λογιστικά στοιχεία. Λόγω αυτής της υπόθεσης απάτης που έχει μείνει στην ιστορία του λογιστικού επαγγέλματος, και η οποία δεν ήταν και η μοναδική υπόθεση λογιστικής απάτης, άρχισε να καταρρέει η αξιοπιστία του ελεγκτή και να υπονομεύεται το ελεγκτικό επάγγελμα. Ως επακόλουθο, ώστε να εξασφαλιστεί η αξιοπιστία του επαγγέλματος αυτού, δημιουργήθηκε η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC-International Federation of Accountants), η οποία έθεσε συγκεκριμένες αρχές και κανόνες, τους οποίους απαιτεί να ακολουθήσει και να τηρεί ο κάθε λογιστής-ελεγκτής. Η Επιτροπή Ελέγχου εγγυάται για την ανεξαρτησία και την αξιοπιστία του επαγγέλματος, θεσμοθετώντας τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα οποία οφείλουν να ακολουθούν και να τηρούν οι επαγγελματίες λογιστές. Αξιοσημείωτο είναι, το Διεθνές Συμβούλιο Δεοντολογίας για τους Λογιστές (IESBA International Ethics Standards Board for Accountants), εκδίδει τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας για Λογιστές, σύμφωνα με τον οποίο όλοι οι επαγγελματίες λογιστές πρέπει να τηρούν και να συμμορφώνονται με τις οδηγίες και τους κανόνες αυτού του Κώδικα. Ο Λογιστής-Ελεγκτής απαιτείται να δραστηριοποιείται σύμφωνα με το δημόσιο συμφέρον. Επίσης, τονίζει την σπουδαιότητα της ύπαρξης του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας, ως το μέσο για την εξασφάλιση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας και της καθοδήγησης της συμπεριφοράς των εργαζομένων και υποστηρίζει ότι «Ο παρών κώδικας δεν έχει σχεδιαστεί για "κακούς" ανθρώπους αλλά έχει σχεδιαστεί για άτομα τα οποία επιθυμούν να ενεργήσουν δεοντολογικά». Το επάγγελμα του ελεγκτή υποχρεώθηκε να υποστεί αλλαγές λόγω της αποτυχίας του να διατηρήσει την ακεραιότητα και την αξιοπιστία του. Ως εκ τούτου, ο Masoud καταλήγει λέγοντας ότι «προκειμένου να διατηρηθεί η εμπιστοσύνη του κοινού απέναντι στο επάγγελμα του λογιστή-ελεγκτή, χρειάζεται συνεχής βελτίωση και έλεγχος του επαγγέλματος, ούτως ώστε όχι μόνο να διασφαλιστεί η εμπιστοσύνη του κοινού αλλά και να διατηρηθεί η φήμη των ελεγκτικών εταιρειών». Επομένως, οι εταιρείες οι οποίες είναι ευρέως διαδεδομένες για την ποιότητα ελέγχου και την πιστή τήρηση των κωδίκων ηθικής και αποδεδειγμένα εκτελούν έναν ποιοτικό έλεγχο και εξασφαλίζουν για την αξιοπιστία και την

αντικειμενικότητά τους είναι οι Deloitte, Ernst & Young, KPMG και η PricewaterhouseCoopers, οι γνωστές και ως Big 4 ελεγκτικές εταιρείες.

Οι (Chambers και Odar, 2015) στην έρευνα τους κάνουν μια σύνδεση στην ιστορία του εσωτερικού ελέγχου και καταλήγουν σε μια εκτίμηση του σύγχρονου ρόλου του. Τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουν αναφέρουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είχε σχεδιαστεί ορθά και δεν ήταν κατάλληλος για το συγκεκριμένο σκοπό. Προτείνουν λοιπόν, ο εσωτερικός έλεγχος να ελέγχει αποτελεσματικότερα και να παρέχει πιο αξιόπιστη διαβεβαίωση στα διοικητικά συμβούλια. Ακόμη, επισημαίνουν ότι το Παγκόσμιο Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τις πρόσφατες ενισχυμένες κατευθυντήριες γραμμές εσωτερικού ελέγχου ως εφελκυστικό για να επανακτήσει την υπεροχή. Τέλος, πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να μειώσει τη στενή σχέση που τον συνδέει με τη διοίκηση.

Η χρησιμότητα που διαθέτει η συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών με τους εσωτερικούς για την επίτευξη του κοινού στόχου που είναι ο αποδοτικότερος έλεγχος. Τα νέα πρότυπα εξωτερικού ελέγχου και η αυξημένη ρυθμιστική πίεση στους εξωτερικούς ελεγκτές έχουν τοποθετήσει τη σχέση εσωτερικού-εξωτερικού ελεγκτή στην επιφάνεια. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αντιληφθούν τις αλλαγές και τα μέτρα που μπορούν να λάβουν για να εξασφαλίσουν ότι η οικονομική οντότητα θα συνεχίσει να λαμβάνει την πλήρη αξία των συντονισμένων υπηρεσιών ελέγχου. (Richard TurpenandHaley Dyer4 2015)

Ο Oseni (2014) αποκαλύπτει ότι μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μειώνει τα γενικά έξοδα, εντοπίζει τρόπους βελτίωσης της αποδοτικότητας και ελαχιστοποιεί την έκθεση σε πιθανές απώλειες. Ο Katz (2012) συνοψίζει τις βασικές δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου ως ανάλυση δεδομένων, συστάσεις, συμβουλές και δραστηριότητες πληροφόρησης. Σύμφωνα με τον Lavy (2008), ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει μια ανεξάρτητη και αντικειμενική αξιολόγηση της δραστηριότητας για τη διοίκηση.

Οι Caratas και Spatariu(2014), σε άρθρο τους να ανάπτυξαν το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στη σύγχρονη ζωή μιας επιχείρησης. Εξήγησαν τη έννοια του εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά την ευημερία, την αύξηση της αξίας και την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Ακόμη, αναφέρουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ως απαραίτητη για την εξασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων, την ασφάλεια ακριβών και αξιόπιστων στοιχείων και για την εκτίμηση και μείωση των κινδύνων. Παράλληλα, διευκρίνισαν ότι θα χρειαστεί η προσαρμογή της στις μεταβαλλόμενες προσδοκίες και στις πολιτικές πρόληψης της απάτης. Η παρουσία ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αυξήσει τις επιδόσεις της επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τις στρατηγικές ελέγχου.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει αναγνωριστεί ως ο βασικός μοχλός της εταιρικής γνωστοποίησης που έχει ως στόχο αύξηση της ποιότητας των οικονομικών πληροφοριών, για τη εξασφάλιση της διαφάνειας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και για την μεγέθυνση της εμπιστοσύνης μεταξύ των διευθυντών και των μετόχων. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει

διαφοροποιηθεί αρκετά τα τελευταία χρόνια. Η εφαρμογή του νέων κανόνων και κανονισμών που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο, η εξέλιξη της τεχνολογίας, η οικονομική κρίση και η ανάγκη για πιο εντατικό και συνεχή έλεγχο από τις εταιρείες, είχαν ως αποτέλεσμα πολλές διαφοροποιήσεις, όχι μόνο στη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και στο ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών και των γενικότερο πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου (Bekiaris, etal., 2013).

Σύμφωνα με τον Daniel (2012) διενεργούνται έλεγχοι για να εξακριβωθεί η εγκυρότητα και η αξιοπιστία των πληροφοριών. Επίσης για να παρέχει αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου ενός συστήματος. Ο στόχος ενός ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης του εν λόγω ατόμου οργανισμού συστήματος (κ.λπ.), υπό αξιολόγηση βάσει εργασιών που έχουν γίνει σε δοκιμαστική βάση.

Η θεωρία απάτης του Cresse, επισημαίνει τη σημασία της και προσπαθούν με τον τρόπο αυτό να παρέχουν περισσότερες πληροφορίες τους εξωτερικούς ελεγκτές για τους λόγους εμφάνισης της απάτης. Με την απάτη να είναι πλέον ένα σύνηθες φαινόμενο και να προάγει την ανάγκη για την ύπαρξη ενεργού ρόλου των εξωτερικών ελεγκτών στους οργανισμούς, προτείνουν τη δημιουργία ενός νέου μοντέλου του Τριγώνου της Απάτης, το οποίο ίσως διευκόλυνε περισσότερο τους ελεγκτές στον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των διάφορων δόλιων πρακτικών. (Kassem and Higson 2012)

Η αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια στις εταιρικές λειτουργίες και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι υψίστης σημασίας για έναν οργανισμό προκειμένου να είναι επιτυχής σε αυτή την ασταθή περίοδο για την οικονομία. Κατά συνέπεια, ο εσωτερικός έλεγχος και η εταιρική διακυβέρνηση έχουν προσελκύσει μεγάλη προσοχή από αρχές και τους ερευνητές (Dewing και Russell, 2004).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις κύριες έννοιες του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, θα μελετήσουμε την διαδικασία διεξαγωγής του εσωτερικού ελέγχου καθώς και τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή. Ακόμη, θα αναλυθεί η έννοια του εξωτερικού ελέγχου και οι ρόλοι και οι ευθύνες των ελεγκτών στον εξωτερικό έλεγχο. Επιπρόσθετα, θα αξιολογηθεί η αξία του εξωτερικού ελέγχου στις οικονομικές οντότητες, θα διευκρινιστούν τα οφέλη και οι προκλήσεις που αντιμετωπίζει ο εξωτερικός έλεγχος. Τέλος, θα αναλύσουμε τη σύνδεση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και θα συζητήσουμε τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, καθώς και τα πλεονεκτήματα που υπάρχει πιθανότητα να εμφανιστούν από τη σύμπραξη αυτών.

3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΩΝ

Όπως οι ελεγκτικές διαδικασίες δεν είναι όμοιες στο σύνολο των επιχειρήσεων έτσι και οι εταιρείες επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς. Ένα από τα πιο αξιόλογα γνωρίσματα τα οποία α

ντιπροσωπεύουν το επάγγελμα του ελεγκτή αποτελούν το εύρος των δραστηριοτήτων με το οποίο μπορεί να απασχοληθεί. Σύμφωνα με αυτό οι έλεγχοι που δύναται να πραγματοποιηθούν σε μια επιχείρηση διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, με κριτήριο διάκρισης το σκοπό για τον οποίο επιδιώκονται. Συνεπώς,

μια ελεγχόμενη εταιρεία συνδέεται με έναν ελεγκτή με τις ακόλουθες σχέσεις:

1. «Εξωτερικός έλεγχος. Είναι ο έλεγχος που διενεργείται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία δεν συνδέονται με δεσμούς εξαρτημένης εργασίας από την ελεγχόμενη εταιρεία. Τα πρόσωπα αυτά όχι μόνο δεν σχετίζονται με την εταιρεία, αλλά ούτε και με τους μετόχους ή τη διοίκηση αυτής. Για να ασκήσει κάποιος το επάγγελμα αυτό πρέπει να έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, στις περιπτώσεις που απαιτείται, αλλά και να διαθέτει τα προβλεπόμενα αυξημένα προσόντα.»
2. «Εσωτερικός έλεγχος. Ως τέτοιος καλείται ο έλεγχος που διενεργείται από κάποιο πρόσωπο που συνδέεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία που υπόκειται σε έλεγχο και διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας. Σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται και να μην συνδέεται με την εταιρεία με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει εντολές από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας, οι οποίες μπορούν να μην σχετίζονται, αλλά ούτε και να υιοθετούν τα πρότυπα.»

Ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος που δραστηριοποιούνται σε έναν οργανισμό διαθέτουν κάποιες κύριες ομοιότητες καθώς και διαφορές. Ουσιαστικά εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος συμβαδίζουν κατά την διάρκεια της οικονομικής χρήσης, συνεργάζονται, αλληλοσυμπληρώνονται και οδηγούν σε μια αποδοτική πορεία την επιχείρηση μέσω των εργαλείων που χρησιμοποιούν.

Η κύρια διαφορά των δύο ελέγχων αποτελεί το αντικείμενο που ελέγχουν αλλά και ο χαρακτήρας τους. Ο εξωτερικός έλεγχος διαθέτει εποπτικό χαρακτήρα, κατασταλακτικό και σαν έλεγχος είναι τακτικός. Στοχεύει στο να ελέγχει η συνολική εικόνα της οντότητας προκειμένου να καταγράφονται ορθά και δίκαια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το ελεγκτικό έργο αναλαμβάνουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από την οντότητα διορισμένοι για να υλοποιούν την διαδικασία αυτή.

Εν αντιθέσει, ο εσωτερικός έλεγχος διαθέτει προληπτικό χαρακτήρα, εποπτικό στοχεύει στο να προλαμβάνει και να εξασφαλίζει την ομαλή λειτουργία της οικονομικής οντότητας όπου μέσα σε αυτή περιλαμβάνεται η σωστή λογιστική αποτύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας. Είναι ξεκάθαρο ότι ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει ένα ευρύτερο μέρος των δραστηριοτήτων σε σχέση με τον εξωτερικό.

Συνοψίζοντας, βασική προτεραιότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί να εκτίμηση μέσω δειγματοληψίας της ορθής λειτουργίας των διαδικασιών που ορίζονται στα πλαίσια της υγιούς εταιρικής διακυβέρνησης και αν λειτουργούν σύμφωνα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αντίθετα ο εξωτερικός έλεγχος στοχεύει στην έκφραση γνώμης για την αξιολογή καταγραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και κατά πόσο συμφωνούν με τα ΔΛΠ ή ΕΛΠ. (Καζαντζής, 2006). Επομένως, υπάρχουν κοινά σημεία αναφοράς ανάμεσα εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών. Η κύρια διαφορά έχει να κάνει με τις προτεραιότητες των δύο ελεγκτών. Ο εξωτερικός ελεγκτής ασχολείται κυρίως για την ακεραιότητα των οικονομικών

καταστάσεων ενώ ο εσωτερικός για ολόκληρη την επιχειρηματική διαδικασία, την βελτίωση της, της επιπλέον κερδοφορία κλπ.»²(Καρίτης Α., 2006)

3.3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι έλεγχοι διακρίνονται με βάση το εύρος σε γενικούς και ειδικούς

- Γενικοί: αποτελούν τους ελέγχους που εκτελούνται σε ολόκληρη τη οικονομική περίοδο συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Ένα τέτοιο είδος ελέγχου αποτελεί ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης που διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Συγκεκριμένα αφορούν το σύνολο δραστηριοτήτων της επιχείρησης σύμφωνα με Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, και στοχεύουν στην σωστή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και την τήρηση των διαδικασιών για την ολοκλήρωση των στόχων.
- Ειδικοί: ορίζονται οι έλεγχοι που ερευνούν ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο (π.χ. προμήθειες, εισπράξεις, πληρωμές, εκχώρηση δανείων, πωλήσεις, παραγωγή, διαχείριση αποθεμάτων, επισφάλεια πελατών, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας, παραλαβής έργων και μια σειρά δραστηριοτήτων του οργανισμού). Συνήθως γίνονται αιφνιδιαστικά για την αποκάλυψη σφαλμάτων ακούσιων ή ακούσιων, στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών. Με βάση το σκοπό τους διακρίνονται σε, προληπτικούς και κατασταλτικούς ελέγχους
- Προληπτικός έλεγχος όπως μας φανερώνει και το όνομα του προλαμβάνει σφάλματα που γίνονται κατά την διάρκεια εκτέλεσης της πράξης (έκδοση εντάλματος πληρωμής), και στην τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών.
- Κατασταλτικός έλεγχος, στοχεύουν στην καταστολή και αποκάλυψη ηθελημένων και αθέλητων σφαλμάτων, οι οποίοι πραγματοποιούνται μετά την εκτέλεση μιας πράξης. Ανάλογα με την διάρκεια των ελέγχων διακρίνονται σε μόνιμους ή διαρκείς, τακτικούς ή περιοδικούς και έκτακτους ή περιστασιακούς.
- Ο μόνιμος ή διαρκείς διενεργείται καθ' όλη την διάρκεια της οικονομικής χρήσης, τέτοιοι έλεγχοι είναι συνήθως ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος.
- Ο τακτικός ή περιοδικός έλεγχος δεν είναι συνεχής πραγματοποιείται σε τακτικά χρονικά διαστήματα επαναλαμβανόμενα. Το συγκεκριμένο είδος ελέγχων κυρίως διενεργούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- Έκτακτος ή περιστασιακός, καλείται ο έλεγχος που διενεργείται είτε από εντολή της διοίκησης είτε από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης σε έκτακτες περιπτώσεις. Αφορούν ελέγχους που πραγματοποιούνται κυρίως για λόγους εκτίμησης υπόνοιας για καταχρήσεις, σπατάλες και αδυναμίες στην λειτουργία της επιχείρησης. Με βάση τον χαρακτήρα του ελέγχου και το αντικείμενο της επιχείρησης διακρίνονται σε διοικητικούς, χρηματοοικονομικούς, λειτουργικούς και αποδοτικούς ελέγχους.
- Διοικητικοί είναι οι έλεγχοι που αποσκοπούν στην διαπίστωση της ποιότητας της διοίκησης στο εκάστοτε τμήμα. Αυτοί οι έλεγχοι προτείνονται να αξιολογούν την

² Καρίτης, Α. (2016). Εσωτερικός έλεγχος και ο ρόλος του στην σύγχρονη επιχείρηση.

αποτελεσματικότητα της στρατηγικής και του σχεδιασμού της επιχείρησης για την επίτευξη των επικείμενων στόχων.

- Χρηματοοικονομικοί είναι οι έλεγχοι που έχουν ως σκοπό την διαπίστωση της ορθότητας και της ακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αυτοί οι έλεγχοι είναι πολύ λεπτομερείς επί των οικονομικών καταστάσεων προσφέροντας όλες τις απαραίτητες πληροφορίες στον φορέα προκειμένου να ληφθούν επιχειρηματικές αποφάσεις.
- Λειτουργικοί είναι οι έλεγχοι που στοχεύουν στην αξιολόγηση της ορθής λειτουργίας και την εφαρμογή των καθορισμένων διαδικασιών, (πχ εάν λειτουργεί το οργανόγραμμα, εφαρμόζονται οι νόμοι, οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου, ελέγχεται εάν οι συναλλαγές γίνονται σύμφωνα με τις θεσπισμένες εξουσιοδοτήσεις και αν τα επιμέρους τμήματα, καθώς και μεταξύ τους λειτουργούν αρμονικά και αποδοτικά). Γενικότερα αποσκοπούν στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης.
- Αποδοτικοί είναι οι έλεγχοι που απασχολούν τους ελεγκτές για προσδοκώμενα αποτελέσματα της διαδικασίας καθώς και κατά ποσό είναι cost beneficial η συγκεκριμένη διαδικασία.

3.4 ΕΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΟΡΙΣΜΟΣ

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελέγχων³, «η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική υπηρεσία, σχεδιασμένη και οργανωμένη, ώστε να προσθέσει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Χρησιμοποιώντας τεχνικές και επιστημονικές προσεγγίσεις, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, στοχεύει στην εκτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, τον περιορισμό ή την εξάλειψη του, συμβάλλοντας έτσι στην εκπλήρωση των στρατηγικών και επιχειρηματικών στόχων των οργανισμών.»

«Έλεγχος: ο έλεγχος είναι ένας κλάδος της λογιστικής που ασχολείται με την αποτελεσματική χρήση των πόρων για την επίτευξη ενός προηγουμένως καθορισμένου στόχου ή ενός συνόλου στόχων που περιέχονται σε ένα σχέδιο». (David Breger, Mark Edmonds, Mark Ortegen, 2020)⁴

³ Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου, 2012, σελ. 78

⁴ David Breger, Mark Edmonds, Mark Ortegen 2020 Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision

«Εσωτερικός έλεγχος: ο εσωτερικός έλεγχος είναι το σύνολο του συστήματος ελέγχου, οικονομικού και άλλου, που αποσκοπεί στη διασφάλιση της διοικητικής πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των λογιστικών αρχείων.» (DwiRatmonoa and DarsonoDarsono 2022)⁵

Σύμφωνα με το Institute of Internal Auditors North America, «ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη και συνεπώς αντικειμενική διαδικασία με σκοπό να προσθέσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού, έχοντας ένα συστηματικό χαρακτήρα για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του, στη διαχείριση των ποικίλων κινδύνων τους οποίους αντιμετωπίζει και της διακυβέρνησης.»⁶

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών: ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη και αντικειμενική επιβεβαιωτική και συμβουλευτική διαδικασία, σχεδιασμένη να αυξήσει την αξία και να βελτιώνει τις δραστηριότητες μιας οντότητας. Βοηθάει την επιχείρηση να επιτύχει τους αντικειμενικούς του σκοπούς, ενστερνίζοντας μια συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην εκτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης των κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου.

3.5 ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικού Ελέγχου ως σκοπός του εσωτερικού ελέγχου ορίζεται «η παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς το όργανο διοίκησης της επιχείρησης (Δ.Σ. σε Α.Ε.) προς επίτευξη ορθής και αποτελεσματικής εκπλήρωσης των καθηκόντων της, παρέχοντας προς την επιχείρηση αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις επί των λειτουργιών, των συναλλαγών και των δοσοληψιών της».⁷

Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει τον εκάστοτε οργανισμό για την επίτευξη των στόχων απόδοσης και κερδοφορίας και την αποτροπή της μείωσης των πόρων. Μπορεί να συντείνει σε μια κοινή προσπάθεια για την διασφάλιση αξιόλογων οικονομικών εκθέσεων και της

⁵ Dwi Ratmonoa* and Darsono Darsono 2022 Effectiveness of internal audit in local governments: The moderating role of internal and external auditors' relations

⁶ Institute of Internal Auditors North America

⁷ Ινστιτούτο Εσωτερικού ελέγχου, 2012, σελ.79

συμμόρφωσης της οντότητας με τους νόμους και τους κανονισμούς, ώστε να αποφευχθεί η κακή φήμη . Συνοψίζοντας, συνεισφέρει σε έναν οργανισμό για την επίτευξη των στόχων του αποφεύγοντας τυχόν παγίδες και αστάθμητους παράγοντες (Younas, A. & Kassim, A. A., 2019).⁸

Η παροχή εξειδικευμένων συμβουλών και υπηρεσιών προς την διοίκηση της οικονομικής μονάδας από την αξιολόγηση των συστημάτων αποτελεί αντικειμενικό σκοπό του εσωτερικού ελέγχου.

- Παραγωγή ποιοτικών προϊόντων και υπηρεσιών που συμβαδίζουν με τον στόχο του οργανισμού και την προώθηση οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών και παραγωγή ποιοτικών προϊόντων.
- Διατήρηση των πόρων κατά των απωλειών λόγω σπατάλης και μη ορθής διαχείρισης σφαλμάτων και απάτης.
- Προώθηση διατήρησης των νόμων καθώς και των συμβουλών της διαχείρισης.
- «Ανάπτυξη και διατήρηση αξιόπιστων, οικονομικών και διαχειριστικών δεδομένων σε έγκαιρες εκθέσεις. Υπάρχουν τέσσερις στόχοι εσωτερικού ελέγχου.» (Φίλος, 2004)⁹
- Προστασία περιουσιακών στοιχείων.
- Ορθότητα και απόλυτη ομοιομορφία των χρηματοοικονομικών αναφορών και των πληροφοριών.
- Λειτουργική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.
- Διατήρηση των ισχύοντων νόμων και κανονισμών.

Σύμφωνα με τον Φίλος υπάρχουν τέσσερις στόχοι εσωτερικού ελέγχου:

1. Την διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και την παροχή μέτρων προκειμένου να αποφευχθεί η απάτη και οι ζημιές όλων των ειδών.
2. Εκτίμηση της επάρκειας των χρηματοοικονομικών και μη πληροφοριών προκειμένου να παρουσιάσει υπάρχουσα κατάσταση της οικονομικής οντότητας στην διοίκηση της.
3. Λειτουργική παραγωγικότητα και αποτελεσματικότητα, την εκτίμηση της εφαρμογής των χρηματοοικονομικών και μη ελέγχων που πραγματοποιούνται από την οικονομική

⁸ Younas, A. & Kassim, A. A., 2019. Essentiality of Internal Control in Audit Process. International Journal of Business and Applied Social Science

⁹ Φίλος, Γ. Α., 2004. Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων. Αθήνα: IQGroup

οντότητα στοχεύοντας στην οικονομική μεγέθυνση της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

4. Διατήρηση των ισχυόντων νόμων και κανονισμών, την επιβεβαίωση της συμμόρφωσης του ελεγχόμενου οργανισμού σύμφωνα με τις πολιτικές, με τις νομικές διατάξεις.

Εν κατακλείδι καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στην εκτίμηση, τον έλεγχο και την ενημέρωση της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας αναφορικά με το κατά πόσο η λειτουργία μιας οικονομικής οντότητας στο σύνολο της, διενεργείται μη προσβάλλοντας τα συμφέροντα των επενδυτών της επιχείρησης και χωρίς να απειλείται η καθαρή εικόνα της χρηματιστηριακής αγοράς. Σε περίπτωση που η μετοχή ενός οργανισμούπραγματεύεται σε οργανωμένη αγορά, η ύπαρξη ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου το οποίο είναι ανεξάρτητου και αυτόνομου τμήμα καθίσταται επιτακτική.

3.6 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συμφωνά με τον Ι.Καζαντζή «οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι στελέχη που υπάρχουν στις επιχειρήσεις ή στους οργανισμούς και έχουν καθήκον στον έλεγχο μέσα στον εκάστοτε οργανισμό/ επιχείρησης.»

Ο εσωτερικός έλεγχος χαρακτηρίζεται κυρίως για την σκοπιμότητα και την σπουδαιότητα του, αυτό έχει ως αποτέλεσμα και οι αρμοδιότητες να ποικίλουν. Στην συνέχεια απαριθμούνται οι κυριότερες εξ' αυτών:

- Εκτίμηση της συμμόρφωσης της οντότητας με τις λειτουργίες της διοίκησης όπως και της οικονομικής δραστηριότητας του οργανισμού.
- Αξιολόγηση της αποδοτικότητας των διαδικασιών και της αδιάλειπτης εικόνας της πηγής των πληροφοριών.
- Ενημέρωση του διοικητικού συμβουλίου του φορέα σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου, αιτώντας τυχόν συστάσεις, προτάσεις και μέριμνα για ολοκλήρωση των διαδικασιών που έχει θεσπίσει η επιχείρηση.
- «Αξιολογεί τα σχέδια δράσης, τις αποφάσεις και διαδικασίες που έχει θεσπίσει η διοίκηση της επιχείρησης, το βαθμό της πίστης εφαρμογής τους και τη συμμόρφωση με την

κείμενη νομοθεσία και ειδικά με τη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς.»

- Εκτελεί έλεγχο για την αξιοπιστία, την πληρότητα και την εγκυρότητα των πληροφοριών, των λογιστικών εγγραφών και βιβλίων του φορέα καθώς και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Αξιολόγηση της πολιτικής με την οποία πραγματοποιούνται οι προσλήψεις, οι εκτιμήσεις της αποδοτικότητας και οι προαγωγές των εργαζομένων.
- Εντοπίζει και προτείνει σημεία που επιδέχονται βελτίωση, συγκρίνοντας το κόστος και το όφελος κάθε τμήματος της οντότητας με το αντίστοιχο κόστος και όφελος που έχουν προϋπολογιστεί και καταλήγει σε επικερδή ή ζημιογόνα δραστηριότητα.
- Αξιολόγηση της απόδοσης των επενδύσεων βάσει τον αρχικό προϋπολογισμό και σχεδιασμό.
- Αξιολόγηση της διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου, αναζητώντας πιθανές αιτίες και προτείνοντας πιθανά μέτρα προς αντιμετώπιση.
- Αξιολόγηση των διαδικασιών που έχουν οριστεί για την εξασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας όταν είναι απαραίτητο, επιβεβαιώνοντας την ύπαρξη τους μέσω καταμετρήσεων ή εναλλακτικών μεθόδων επιβεβαίωσης.
- Εκτέλεση ελέγχων ειδικού σκοπού, μετά από εντολές της διοίκησης που σχετίζονται.
- Συνεργασία της διοίκησης του φορέα με τους εξωτερικούς ελεγκτές σχετικά με τον σχεδιασμό και τη διεξαγωγή των έκτακτων και τακτικών εξωτερικών ελέγχων.
- Κατέχει σημαντικό ρόλο στον σχεδιασμό, την οργάνωση, την εφαρμογή και την ανάπτυξη βασικών διαδικασιών και λειτουργιών της επιχείρησης, η ανάπτυξη των οποίων βασίζεται στην πληροφορική και την μηχανοργάνωση.
- Εκτέλεση ελέγχου για την αξιολόγηση της τήρησης των δεσμεύσεων που περιλαμβάνονται στα ενημερωτικά δελτία καθώς και τα επιχειρηματικά σχέδια της οικονομικής οντότητας σχετικά με την χρήση κεφαλαίων που αντλήθηκαν.
- Πραγματοποίηση ελέγχου της νομιμότητας των αμοιβών και όλων των παροχών προς τα μέλη της διοικήσεως, σχετικά με τις αποφάσεις των αρμόδιων οργάνων.
- Αξιολόγηση των σχέσεων και των συναλλαγών που υλοποιεί η οικονομική οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη της ή ακόμη και με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν σημαντικά στελέχη της οικονομικής οντότητας εφόσον είναι υπεύθυνοι για την αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα των φορέων και για τις ορθές

συναλλαγές που παίρνουν μέρος στην εκάστοτε επιχείρηση. Ο χαρακτήρας του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να διαμορφώνεται βασιζόμενος στα επαγγελματικά πρότυπα συμπεριφοράς.

3.7 ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

Η ωφελιμότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι εκτελείται για προληπτικούς λόγους, όσο παίρνουν μέρος τα οικονομικά γεγονότα καταστέλλοντας σφάλματα και πιθανές παραλείψεις, οι οποίες, σε περίπτωση που γνωστοποιηθούν σε μετέπειτα στάδιο, τότε θα απαιτούνταν να καταβάλλουν επιπλέον κόπο και χρόνο άρα και κατ επέκταση και αυξανόταν και η κοστολόγηση του προσωπικού του οργανισμού για την εργασίας προκειμένου να τακτοποιηθούν τα πιθανά σφάλματα. Ακόμη, αποθαρρύνει το προσωπικό που πραγματοποιεί παρακολούθηση εφόσον είναι γνωστό εξ αρχής ότι ελέγχονται, προκειμένου να μειώσουν την πιθανότητα κατάχρησης ή υπεξαίρεσης για προσωπικά τους συμφέροντα. Επίσης, το αρμόδιο πρόσωπο διενεργεί και δεύτερο έλεγχο, ώστε να εντοπιστούν λάθη και παραλήψεις, που έγιναν ακούσια εξαιτίας του φόρτου εργασίας των αρμόδιων υπαλλήλων (Δήμου, 2000).¹⁰

Πολύ σημαντικός στόχος του ελεγκτικού έργου αποτελεί η παροχή υπηρεσιών, οι οποίες είναι συγκεκριμένες και αποδεδειγμένες ερευνητικά απέναντι στην διοίκηση του οργανισμού, ώστε να ασκούνται ορθά και αποτελεσματικά οι αρμοδιότητες της, παρουσιάζοντας της αξιόλογες πληροφορίες που είναι χρήσιμες για τις λειτουργίες της επιχείρησης. Προερχόμενο από τον ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, σύμφωνα με τον οποίο «αντικειμενικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η βοήθεια προς τα μέλη του οργανισμού στην αποδοτική άσκηση των καθηκόντων τους. Για το σκοπό αυτό η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου τους εφοδιάζει με αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες». Επιπροσθέτως, στον αντικειμενικό σκοπό του εσωτερικού ελέγχου συγκαταλέγεται και το λογικό κόστος του ελεγκτικού έργου. Συμπερασματικά, ο βασικότερος σκοπός της άσκησης του εσωτερικού ελέγχου είναι ο σχηματισμός ενός συστήματος, το οποίο θα διαθέτει κατάλληλη οργάνωση των χρηματοοικονομικών και των μηχανογραφικών υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας, με ορθό καταμερισμό των αρμοδιοτήτων των εργαζομένων της, την διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, τη εξασφάλιση της σωστής εικόνας

¹⁰ Δήμου, Ν. Γ., 2000. Ελεγκτική Ι: Βασικές Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής. Αθήνα

χρηματοοικονομικών καταστάσεων της, καθώς και την αποτελεσματικότητα των διενεργειών του οργανισμού, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνεχόμενη λειτουργία της. Τέλος, διασφαλίζει τη συμμόρφωση του προσωπικού ώστε να λειτουργούν σύμφωνα με Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. (Νεγκάκης & Ταχυνάκης 2017) ,

Ο νόμος Sarbanes-oxley εύλογα αποδεικνύει πλήρως ότι επιβάλλεται να εξειδικευτεί και να καθοριστεί με ιδιαίτερη ακρίβεια το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τα μέσα λειτουργίας του και εκτίμησης της αποτελεσματικότητας τους. Στην Ελλάδα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα ξεχωριστού τμήμα στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις όπου είναι και υποχρεωτικό σύμφωνα με την απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 5/204/00, καθώς και τον Κώδικα των αρχών της Εταιρικής Διακυβέρνησης (ΕΣΕΔ, 2013). Άρα, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου στοχεύει στον έλεγχο, την αξιολόγηση και την υπόδειξη της διοίκησης της επιχείρησης κατά πόσο οι λειτουργίες της οικονομικής οντότητας εκτελούνται, μη προσβάλλοντας τα συμφέροντα μελών, (π.χ. βασικών μετόχων, μετόχων μειοψηφίας, ενδιαφερόμενων μερών) και ακόμα περισσότερο, χωρίς να απειλείται η διαφάνεια και η ορθή λειτουργία του χρηματιστηρίου. Ακόμη, η Τράπεζα της Ελλάδος με το Π.Δ. 2577/2006 απαίτησε τη θεμελίωση επιτροπής ελέγχου των πιστωτικά ιδρύματα τα οποία εδρεύουν στο ελληνικό έδαφος (Τράπεζα της Ελλάδος, 2006). Τέλος, σύμφωνα με τους Νεγκάκης & Ταχυνάκης (2017)¹¹, «οι παρεμβάσεις του νόμου 4438/2016 δίνουν έμφαση στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.»

3.8 ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ενώ, υπάρχει βελτίωση η οποία υλοποιήθηκε στα συστήματα εσωτερικού έλεγχου των οικονομικών οντοτήτων μετά από την εισαγωγή του Ν.3016/17-5-2021¹² περί διοίκησης, δεν συνάγεται να λειτουργεί έτσι όπως θα έπρεπε το πλαίσιο που έχει θεσπιστεί για την δραστηριότητας το οποίο θα τα βελτίωνε. Αυτό συμβαίνει εξαιτίας του οικογενειακού χαρακτήρα των περισσότερων εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών οικονομικών οντοτήτων, οι οποίες διοικούνται βασιζόμενες σε πρακτικές που έχουν απαιτηθεί από τις διοικήσεις άτυπα με εθιμικό χαρακτήρα. Εύκολα κανείς καταλαβαίνει ότι η οργάνωση του συστήματος εσωτερικού έλεγχου στις οντότητες που δεν είναι εισηγμένες στο

¹¹ Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017). Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία

¹² Ν.3016/17-5-2021

Χρηματιστήριο δεν θα διαθέτουν τις διεθνής πρακτικές βελτιστοποίησης. Ιδιαίτερα για τη ανέλιξη των εσωτερικών κανόνων δραστηριότητας η όποια απαιτείται από το Νόμο 3016 περί διοίκησης υπάρχουν ακόμα σημεία που δεν είναι ακριβή του νομού ως προς το αναλυτικό περιεχόμενο αυτών, αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι οργανισμοί στην πλειοψηφία τους να αντιλαμβάνονται με διαφορετικό τρόπο την δομή καθώς και το περιεχόμενο τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας. Τα κύρια χαρακτηριστικά ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η ύπαρξη της αξιοπιστίας και της προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας και ότι δημιουργούνται ορθά τα χρηματοοικονομικά στοιχεία, για την λελογισμένη διοίκηση της οικονομικής οντότητας και για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Απαιτείται δηλαδή τα πλεονεκτήματα τα οποία προέρχονται από μια διαδικασία ελέγχου, απαιτείται να αποδίδουν προσπάθεια κάνοντας χρήση και αξιολογώντας τα πλεονεκτήματα, να συνδέεται πάντα το κόστος του εσωτερικού ελέγχου με τις αναμενόμενες ωφέλειες.

Επίσης, πολλές αρχές, στις οποίες στηρίζεται ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, υπάρχει πιθανότητα να παραβιαστούν. Ο καταμερισμός των ευθυνών, καθηκόντων και αρμοδιοτήτων, ανάμεσα στους αρμόδιους και στα τμήματα, μπορεί να μην είναι αξιόλογος, όταν υπάρχει μια συντονισμένη εξαπάτηση ανάμεσα τους. Επιπρόσθετα, ο εσωτερικός έλεγχος υπάρχει πιθανότητα να είναι αναποτελεσματικό, όταν παρεμβαίνει με μη θετικό τρόπο το μαρκετινγκ, προκειμένου να απολογηθεί και καλύψει κάποιες παρατυπίες, λάθη ή παραλείψεις . Επιβάλλεται ακόμα να τονίσουμε ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου βασίζονται κυρίως σε ανθρώπους και κατ' επέκταση οι απροσεξίες, μη κατανοητές οδηγίες και σφάλματα εκτιμήσεων δεν βοηθούν στην ενδυνάμωση της αποδοτικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου .

3.9 Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σύμφωνα με τον Ι. Καζαντζή¹³ «είναι στελέχη που υπάρχουν στις επιχειρήσεις ή στους οργανισμούς και έχουν ως καθήκον τον έλεγχο μέσα στο εκάστοτε οργανισμό επιχείρηση. Αποτελεί ένα εμπιστευτικό και συμβουλευτικό πρόσωπο προς τη Διοίκηση». Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή αποτελεί ένα από τους πιο αξιόλογους ρόλους στις οικονομικές οντότητες καθώς και στους διάφορους κρατικούς οργανισμούς. Είναι κύρια στελέχη στην οικονομική οντότητα αφού ευθύνονται για την αποτελεσματικότητα, των

¹³ Καζαντζής Χρήστος, 2006. Ελεγκτική Εννοιών, Αρχών και Προτύπων. και εσωτερικός έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση

οργανισμών και για τις ορθές συναλλαγές που υλοποιούνται στον εκάστοτε οργανισμό. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι ένα πρόσωπο που επιβάλλεται να διαμορφώνει τον χαρακτήρα του στηριζόμενο στα επαγγελματικά πρότυπα συμπεριφοράς. Ο κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας και συμπεριφοράς στηρίζεται στα πρότυπα που ακολουθούν:

- Εχεμύθειας προκειμένου τα ευρήματα του ελέγχου και οι πληροφορίες δεν θα πρέπει να διοχετεύονται στο εξωτερικό περιβάλλον του οργανισμού.
- Διορατικότητας γιατί θα πρέπει να κατέχει την ικανότητα εκτιμάει και να διακρίνει τον κίνδυνο που θα αντιμετωπίσει.
- Ωριμότητας και ευγένειας για να είναι εφικτή η συνεργασία με άλλα στελέχη του οργανισμού.
- Εντιμότητας προκειμένου να αντιστέκεται στους πειρασμούς υλοποίησης απάτης για το δικό του συμφέρον.
- Ειλικρίνειας ώστε να έτοιμος να ισχυριστεί την αλήθεια ακόμα κι αν διακινδυνεύει τη θέση εργασίας του.

Στα παραπάνω πρότυπα ο εσωτερικός ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται. Αποτελούν κύρια στελέχη που στηρίζεται και εμπιστεύεται η Διοίκηση εξαιτίας της αντίληψης, της κρίσης, της γνώσης που διακατέχουν και σε επιστημονικά πεδία έκτος του οικονομικού τομέα. Ακόμη, κατέχουν την γνώση να εκτελούν ορθά τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Για τον πιο αξιόλογο έλεγχο οι εσωτερικοί ελεγκτές επιβάλλεται να κατέχουν τις κατάλληλες γνώσεις, δεξιότητες και την απαραίτητη ειδίκευση. Η γνώση είναι βασικό στοιχείο των εσωτερικών ελεγκτών για την λειτουργία των διαδικασιών και τεχνικών εσωτερικού ελέγχου. Η επάρκεια γνώσεων είναι επιβάλλεται στα λογιστικά και τεχνικά πρότυπα ώστε να μην υποχρεώνονται οι ελεγκτές να διενεργούν έρευνα τεχνικής φύσεως. Ταυτόχρονα, με τη γνώση απαραίτητο να υπάρχει και η αρμόζουσα κατανόηση για την αντιμετώπιση τυχόν αποκλίσεων και την ολοκλήρωση της έρευνας προκειμένου να διεξαχθούν τα συμπεράσματα. Ένας ορθά εξειδικευμένος ελεγκτής διαθέτει απεριόριστο γνωστικό επίπεδο. Οι γνώσεις του διευρύνονται σε θέματα οικονομίας, νομοθεσίας, φορολογίας, ποσοτικών μεθόδων. Ο εσωτερικός ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται με έναν κώδικα δεοντολογίας προκειμένου να λειτουργεί στα ηθικά πλαίσια που επιβάλλει η θέση του και να μην πραγματοποιεί απάτες εις βάρος της οικονομικής οντότητας. Μέσω του κώδικα βελτιστοποιείται η σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου και ενισχύεται η θέση του οργανισμού. Κατέχει υπεύθυνη θέση προς τη Διοίκηση του οργανισμού προς το εξωτερικό περιβάλλον αλλά και προς τον εαυτό του. Ένας εσωτερικός ελεγκτής επιβάλλεται να είναι ηθικά ώριμος

και να διαθέτει την συγκράτηση και πειθαρχία ώστε να μην αποδέχεται κακεντρεχείς προτάσεις που την ικανότητα να βλάψουν την οικονομική οντότητα. Πρέπει να σέβεται, να εμπνέει εμπιστοσύνη και να μην οικειοποιείται με τους ελεγχόμενους. Μετά τον έλεγχο η σύνταξη των εκθέσεων είναι απαραίτητο να είναι τεκμηριωμένη και να έχει γενικεύσεις. Τα ευρήματα που αποκαλύπτονται κατά την διάρκεια του ελέγχου χρησιμοποιούνται μόνο για εργασιακούς λόγους και διατηρεί απόλυτη εχεμύθεια. Δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να προβεί σε δωροδοκία για να μην αποκαλύψει ουσιώδη σφάλματα της ελεγχόμενης οντότητας. Έχει καθήκον και ως άτομο να έχει το ίδιο κύρος που έχει τόσο μέσα στον οργανισμό όσο και στο έξω στο κοινωνικό σύνολο. Γενικά έχει υποχρέωση και καθήκον να είναι πιστός και να τηρεί τον κώδικα δεοντολογίας για να ασκεί κατάλληλα τα καθήκοντά του. ¹⁴(Petrascu, D. and Tieanu, A. 2014)

3.10 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΧΟΣ

Έως τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών¹⁵ (δηλαδή μέχρι το 1956) σε ουδεμία ανώνυμη εταιρεία της χώρας μας δεν διενεργούνταν ουσιαστικός διαχειριστικός έλεγχος, διότι ο έλεγχος που προβλέπει ο νόμος 2190/1920 περί ανώνυμων εταιρειών είχε καταντήσει τυπικός και σκιάδης και όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφασίσει ότι: ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας στη χώρα μας αποτελεί διαδικασία καθαρά τυπική, αποτελούσε είναι ειρωνεία τόσο απέναντι της Πολιτείας όσο και απέναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων, καθώς, όπως είναι γνωστό σε όλους, στην πράξη οι εκλεγμένοι από την Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν τη δράση τους στην υπογραφή της στο Διοικητικού Συμβουλίου. Η υποβίβαση αυτή των ελεγκτών του Κ.Ν. 2190/1920 δεν οφειλόταν σε νομοθετικές ατέλειες, αφού ο νόμος τους παρέχει ευρύτατα δικαιώματα και κατοχυρώνει τον έλεγχο, αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι, οι ελεγκτές υποδεικνύονταν, εκλέγονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας, τις πράξεις της οποίας καλούνται να ελέγξουν. Αυτή η εξάρτηση αυτή υποτάσσει απόλυτα τον ελεγκτή στη Διοίκηση της επιχείρησης, τον καθιστά σε άβουλο όργανο της. Η πολιτεία για να διορθώσει την παραπάνω κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία, σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών με το Ν.Δ. 3329/1955 και έλαβε (μαζί με το τροποποιητικό Ν.Δ. 4107/1960) πολλά βασικά μετρά αναφορικά με τις αρμοδιότητες των ελεγκτών άλλα και με εκείνες του Σώματος Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών.

¹⁴ Petrascu, D. and Tieanu, A. (2014) 'The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection

¹⁵ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών λειτούργησε έως και το 1992 και από την περίοδο 1993 και μετά καταργήθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών ως μορφή οργανώσεως και δημιουργήθηκαν ελεγκτικές εταιρείες .

Ο κύριος σκοπός του εξωτερικού ελέγχου ως μηχανισμού διακυβέρνησης είναι η αναβάθμιση της ποιότητας των οικονομικών πληροφοριών που δημιουργούν οι οικονομικές οντότητες, ώστε να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία των εταιρειών δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά, εξαιτίας των οικονομικών σκανδάλων που είναι γνωστά σε όλο τον κόσμο , η αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων είναι αντικείμενο αρκετών συγγραμμάτων, δεδομένου ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές πραγματοποίησαν τα συγκεκριμένα σκάνδαλα.

3.11 ΕΝΝΟΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο εξωτερικός ανεξάρτητος έλεγχος αποτελεί τον έλεγχο που πραγματοποιείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους γι' αυτό λογιστές ελεγκτές, που ονομάζονται ορκωτοί ελεγκτές, Σ.Ο.Ε. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών) στην Ελλάδα ή Ορκωτοί Λογιστές (Certified Public Accountants ή Chartered Accountants) είναι ο τίτλος στις αγγλοσαξονικές χώρες.

Ο Εξωτερικός Έλεγχος (External Audit) είναι μια διαδικασία του Σύγχρονου Management, που έχει ως αντικειμενικό στόχο την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών εκθέσεων του πελάτη. Οι ομοιομορφίες μεταξύ των εξωτερικών ελέγχων και της εσωτερικής ελεγκτικής διευκρινίζονται στους μηχανισμούς και στις τεχνικές και όχι στους αντικειμενικούς στόχους και τα τελικά αποτελέσματα.

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι το έντυπο ελέγχου που διενεργείται από τρίτο για το σκοπό, μεταξύ άλλων, κυρίως επαληθεύοντας ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με τον σωστό τρόπο. Ωστόσο, ο εξωτερικός έλεγχος δεν είναι περιορισμένη, και συχνά ζητείται από εταιρείες για συγκεκριμένα θέματα ή δραστηριότητες, για συγκεκριμένες χρονικές περιόδους.

Ο εξωτερικός έλεγχος κυρίως ο νομικός, ρυθμίζεται με ειδικές πράξεις από το 1985, που τροποποιήθηκαν το 1989, και το 2006 υιοθέτησε τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (SNA). Από το 1985, αποφασίστηκε ως το βασικό καθήκον του έλεγχου των οικονομικών καταστάσεων για

ελεγκτές, σύμφωνα με το SNA, και σύμφωνα με το απαιτήσεις επαγγελματικής δεοντολογίας, να εκφράσουν γνώμη επ' αυτών αν δείξουν στο τέλος σωστή και πραγματική άποψη της χρονιάς. Οι εκθέσεις ελέγχου είναι το τελικό προϊόν αυτής της αποστολής. Υπάρχουν δύο τύποι έκθεσης ελέγχου: εκθέσεις χωρίς επιφύλαξη και επικυρωμένες εκθέσεις. (Satka, E. 2017)¹⁶

Η ιδέα απαιτεί από τον ελεγκτή να εκτελεί την εργασία του ελεύθερα και με αντικειμενικό τρόπο. Η ανεξαρτησία είναι η βάση της διαδικασίας ελέγχου επειδή βοηθά τον ελεγκτή να εκφράσει τη γνώμη του για τα οικονομικά στοιχεία στην έκθεσή του, χωρίς επιπτώσεις στην κρίση του, στο καθήκον του με εντιμότητα, πίστη και γραμματεία. Με βάση την παραπάνω περιγραφή, οι παραπάνω παράγοντες ενδέχεται να αποτελούν απειλές για το επάγγελμα του ελεγκτή εάν εξωτερικοί ελεγκτές ασχοληθείτε με αυτό. Η οργανωτική ανεξαρτησία του ιδιωτικού ελεγκτικού γραφείου επιτρέπει στην ελεγκτική δραστηριότητα να διεξάγει εργασίες και να γίνεται αντιληπτή να διεξάγει εργασίες χωρίς παρεμβολές (Deyganto, K. O. 2021)¹⁷

Οι εξωτερικοί ελεγκτές ελέγχουν τα λογιστικά βιβλία και τις λογιστικές λειτουργίες και διενεργούν φύλλα εργασίας, όμως οι λόγοι που εκτελούν τις εργασίες τους και τα λαμβανόμενα τελικά αποτελέσματα είναι εντελώς διαφορετικά από αυτά των εσωτερικών ελεγκτών. Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται στο λογιστικό σύστημα μιας μονάδας, αλλά και των άλλων επιμέρους οργανωτικών συστημάτων, τα οποία κατέχουν την δυνατότητα εμμέσως να επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, με την χρήση ελεγκτικών προτύπων αλλά και άλλων μεθόδων, τις οποίες θα κρίνει κατά περίπτωση αναγκαίες ο ελεγκτής.

3.12 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο εξωτερικός έλεγχος χαρακτηρίζεται από την προέλευση του επαγγελματία ελεγκτή. Αυτό δικαιολογείται από το γεγονός ότι η αναλυτική εργασία διενεργείται από άτομα ή εξωτερικά ελεγκτικά τμήματα που είναι σε άλλη εταιρεία:

¹⁶ Satka, E. (2017). Internal and External Audit in the Function of the Management of the Trade Companies. *Journal of US-China Public Administration*, 14(6), 330-338.

¹⁷ Deyganto, K. O. (2021). Determinants of External Auditors 'Independence: A Case Study on Ethiopian Authorized Audit Firms. *International Journal of Financial Management (IJFM)*, 10(1), 39-54.

- Πρέπει να κατέχουν ανεξάρτητη γνώμη εξωτερικά από το πρόγραμμα της ελεγχόμενης εταιρείας.
- Πρέπει να αναφέρεται στην αναφορά σας τα στοιχεία βελτίωσης της λειτουργίας προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητα και βελτιστοποίηση των πόρων, ακόμη πρέπει να γίνεται αναφορά πιθανών περιπτώσεων αμέλειας και μη συμμόρφωσης με τους κανονισμούς που επηρεάζουν την εταιρεία που ελέγχτηκε.
- Το έγγραφο ελέγχου που θα εκδοθεί, ισχύει για τρίτους(όπως ανταγωνιστικές, εταιρείες ή επίσημους φορείς).
- Τα αποτελέσματα που θα ληφθούν είναι νομικά έγκυρα. (Feng 2022)¹⁸

3.13 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η εξακρίβωση της αξιοπιστίας των ισχυρισμών της διοίκησης για τη ποιότητα, τη πληρότητα, την αξιοπιστία, τη νομιμότητα και τη συνέπεια των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τον ελεγκτή. Ο εξωτερικός έλεγχος ενισχύει μια οικονομική οντότητα:

- Εξασφαλίζοντας τη συνεχή αναβάθμιση του λογιστικού της συστήματος.
- Αυξάνοντας την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού της ελέγχου.
- Εξασφαλίζοντας την πληρότητα και αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
- Κάνοντας πιο εύκολη τη εκτέλεση του φορολογικού ελέγχου των βιβλίων της επιχείρησης
- Διευκολύνοντας την άντληση κεφαλαίων από επενδυτές και τράπεζες προκειμένου να παρέχουν αξιόπιστη πληροφόρηση.

Παράλληλα, κατέχει τη ικανότητα να κρίνει και να συμβουλεύσει την εκάστοτε διοίκηση αναφορικά με ζητήματα βελτιστοποίησης του εσωτερικού ελέγχου, βελτίωσης των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων παρέχοντας τις φορολογικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συμβουλές (Turpen and Dyer, 2015)¹⁹. Σύμφωνα με τα παραπάνω, μπορούμε να αποδεχθούμε ότι ο εξωτερικός έλεγχος βοηθάει στη καλή λειτουργία της

¹⁸ Jiayu Feng(2022) Factors Affecting Internal and External Audits Based on Experimental Analysis

¹⁹ (Richard Turpen and Haley Dye) 2015 Working with external auditors: a successful relationship between internal and external auditors depends on collaboration and open communication to achieve the shared goal of effective audit service

οντότητας και στην εξασφάλιση μιας καλής εικόνας της ίδιας απέναντι στους μετόχους και στο εκάστοτε επενδυτές . Ο εξωτερικός έλεγχος είναι μια επιθεώρηση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας από ανεξάρτητους νομικά εξουσιοδοτημένους ελεγκτές. Ο βασικός στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι η παροχή γνώμης επί των οικονομικών λογιστικών καταστάσεων.

3.14 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο σχεδιασμός του εξωτερικού ελέγχου περιέχει μια επαναλαμβανόμενη διαδικασία η οποία αποτελείται από τρία στάδια, και αναλαμβάνει ο εξωτερικός ελεγκτής και την αξιολογεί η επιτροπή ελέγχου. Ο σχεδιασμός του εξωτερικού ελέγχου, όπως ορίζεται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA), περιλαμβάνει:

- Την κατανόηση της οντότητας, το περιβάλλον της και το εσωτερικό σύστημα ελέγχου της
- Την αξιολόγηση του κινδύνου μη επαρκών οικονομικών καταστάσεων και
- Το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών ανάλογα με το εκτιμώμενο επίπεδο κινδύνου.²⁰

Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου που μηδενίζει οποιοδήποτε κίνδυνο ανακρίβειας είναι πρακτικά αδύνατος. Οι ελεγκτές είναι απαραίτητο να σχεδιάσουν τους ελέγχους και να επικεντρωθούν σε τομείς που έχουν υψηλότερη πιθανότητα να διαθέτουν ουσιώδεις σφάλματα και σε μεθοδολογίες που να παρέχουν εύλογη διαβεβαίωση ότι δεν υπάρχουν ανακρίβειες. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί αυτό, οι ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη δύο κύριους παράγοντες στο σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελέγχων:

- Την ουσιαστικότητα:

Η ουσιαστικότητα χρησιμοποιείται για την εκτίμηση των ευρημάτων του ελέγχου και καθορίζει εάν κάποια μη διορθωμένα λάθη κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις ανακριβείς. Η ουσιαστικότητα κρίνεται από το πόσο χρησιμοποιούνται τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά μέτρα. Η ποσοτική ουσιαστικότητα μετράται ως ποσοστό επί ενός ουσιαστικού αριθμού οικονομικών καταστάσεων. Αντίστοιχα, οι ελεγκτές χρησιμοποιούν ένα κλάσμα αυτής της συνολικής ουσιαστικότητας να σχεδιάσουν τις δοκιμές τους. Το συγκεκριμένο κλάσμα

²⁰ Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018) Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ). Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

ορίζεται ως «ανεκτό σφάλμα» και αποτελεί το μέγιστο εντοπισμένο σφάλμα που ο ελεγκτής είναι πρόθυμος να αποδεχθεί ή να "ανεχτεί" στα δείγματα που αυτός έχει επιλέξει για δοκιμή.

• Τον κίνδυνο του ελέγχου:

Ο κίνδυνος του ελέγχου αποτελεί το κίνδυνο του ελεγκτή, εν αγνοία του, να μην τροποποιήσει τη γνώμη του στις οικονομικές καταστάσεις που είναι ανακριβείς. Πιο συγκεκριμένα αφορά:

α) τον κίνδυνο ύπαρξης ανακριβειών στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εκδοθεί από τη διοίκηση (κίνδυνος ανακρίβειας υλικού) και

β) τον κίνδυνο ότι ο ελεγκτής δεν θα αντιληφθεί τέτοιου είδους ανακρίβειες (κίνδυνος ανίχνευσης). Και οι δύο κίνδυνοι σχετίζονται αντιστρόφως. Όσο μεγαλύτερος είναι ο κίνδυνος ανακρίβειας υλικού, τόσο λιγότερος είναι ο κίνδυνος ανίχνευσης από τον ελεγκτή. Αντίθετα, όσο πιο μικρός είναι ο κίνδυνος ανακρίβειας των πληροφοριών, τόσο πιο μεγάλος είναι ο κίνδυνος ανίχνευσης.

Στην περίπτωση που ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι αυξημένος, οι εξωτερικοί ελεγκτές προγραμματίζουν ελέγχους, με πιο εκτεταμένες δοκιμές, λιγότερη εξάρτηση από την εργασία των άλλων και λιγότερο προσωρινή εργασία. Με δεδομένο ότι ο συγκεκριμένος κίνδυνος ελαττώνεται, οι ελεγκτές εξαρτώνται λιγότερο από τις εκτενείς δοκιμές και περισσότερο από την εργασία των άλλων.²¹

3.15 ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η τεκμηρίωση του ελέγχου πέρα του κύριου σκοπού της η οποία αποτελεί την εύλογη διασφάλιση της ελεγκτικής γνώμης, βοηθάει και άλλους σκοπούς. Κατέχει βοήθεια στους ελεγκτές για το σχεδιασμό και την διενέργεια του ελέγχου, αλλά και στα μέλη της ομάδας ανάθεσης, ώστε να κατευθύνουν και να εποπτεύουν την ελεγκτική εργασία, αλλά και για να εκπληρώνουν τις ευθύνες τους για επισκόπηση. Επίσης, διαθέτει την δυνατότητα στην ομάδα ανάθεσης να απολογηθεί για την εργασία της και να διατηρεί αρχείο πλήθους θεμάτων διαρκούς σημασίας για μελλοντικούς ελέγχους. Εν κατακλείδι, διαθέτει τη δυνατότητα εκτέλεσης ανασκοπήσεων δικλίδων ποιότητας και επιθεωρήσεων, καθώς και την δυνατότητα υλοποίησης εξωτερικών επιθεωρήσεων, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες νομοθετικές ή άλλες

²¹ Porter, B., Simon, J., and Hatherly, D. (2011). Principles of external auditing (3rd ed). Chichester, England; Hoboken, NJ: Wiley

απαιτήσεις. Ο ελεγκτής είναι απαραίτητο να συγκεντρώνει τα φύλλα εργασίας από τα οποία απορρέει η τεκμηρίωση ελέγχου σε ένα φάκελο ελέγχου. Η διαδικασία από την μεριά της διοίκησης για την συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου απαιτεί να ολοκληρώνεται εγκαίρως μετά από την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου. Έπειτα από την ολοκλήρωση της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου, ο ελεγκτής δεν πρέπει να διαγραφεί ή να απορρίπτεται τεκμήρια ελέγχου οποιασδήποτε φύσεως, πριν περάσει η υποχρεωτική περίοδος διατήρησής τους (ΛΟΥΜΙΩΤΗΣ)²²

3.16 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το κύριο περιεχόμενο των φύλλων εργασίας είναι τα ευρήματα της εργασίας του ελεγκτή. Το πόρισμα πρέπει να είναι περιεκτικό, ευανάγνωστο, ακριβές και κατανοητό από κάθε ενδιαφερόμενο. Έτσι ώστε, τα φύλλα εργασίας του προκαταρκτικού ή τελικού ελέγχου πρέπει να υπάρχουν τουλάχιστον τα εξής χαρακτηριστικά:

- Η επωνυμία της ελεγχόμενης οντότητας, στο αριστερό πάνω μέρος,
- Η ελεγχόμενη χρήση,
- Ο αύξων αριθμός του φύλλου εργασίας,
- Η ημερομηνία έκδοσης του φύλλου εργασίας,
- Το πρόσωπο που υλοποίησε την ελεγχόμενη εργασία και η ημερομηνία περάτωσης,
- Ο τίτλος του λογαριασμού με το αντίστοιχο υπόλοιπο της παρούσης και προηγούμενης χρήσεως.

Τα φύλλα εργασίας είναι αποδεικτικά στοιχεία για τον ελεγκτή και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε περίπτωση ύπαρξης αμφιβολίας της ποιότητας της ελεγκτικής του εργασίας ή της ορθότητας του πορίσματος ελέγχου. Επιπλέον, τα φύλλα εργασίας πρέπει να φυλάσσονται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, καθώς και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ως απόρρητα έγγραφα. (ΛΟΥΜΙΩΤΗΣ)²³

²² Λουμιώτης Βασίλης 2007 (Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής) Έκδοση 3η ΙΕΣΟΕΛ

²³ Λουμιώτης Βασίλης 2007 (Αρχές και Μέθοδοι Ελεγκτικής) Έκδοση 3η ΙΕΣΟΕΛ

3.17 ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι εσωτερικοί ελεγκτές και οι εξωτερικοί ελεγκτές κατέχουν αξιόλογο ρόλο στη διακυβέρνηση ενός οργανισμού. Και οι δύο ομάδες διαθέτουν αμοιβαία συμφέροντα όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών χρηματοοικονομικών ελέγχων και μαζί τηρούν τους κώδικες δεοντολογίας και τα επαγγελματικά πρότυπα που θέτουν οι αντίστοιχοι επαγγελματικοί φορείς τους. Επίσης, και οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν ανεξάρτητα από τις διαδικασίες που ελέγχουν και αναμένεται να έχουν παραπάνω γνώσεις αναφορικά με τις οικονομικές οντότητες, τον κλάδο και τους στρατηγικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει ο οργανισμός που υπηρετούν.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα εξασφάλισης και παροχής συμβουλών που αποσκοπεί στην προστιθέμενη αξία και τη αναβάθμιση των διαδικασιών μιας οικονομικής οντότητας. Διευκολύνοντας την επιχείρηση στο να επιτύχει τους σκοπούς της, προσφέροντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την εκτίμηση και τη βελτιστοποίηση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, του ελέγχου και των λειτουργιών της διακυβέρνησης. Στον δημόσιο τομέα οι εσωτερικοί ελεγκτές προσδίδουν επιπλέον σημασία στην παροχή διαβεβαίωσης για την απόδοση και τη συμμόρφωση με τις πολιτικές και τις διαδικασίες. Αναφέρεται σε όλες τις πτυχές του οργανισμού τόσο τις χρηματοοικονομικές όσο και τις μη χρηματοοικονομικές, οι εσωτερικοί ελεγκτές δίνουν έμφαση στα μελλοντικά γεγονότα ως αποτέλεσμα της συνεχούς εξέτασης και εκτίμησης των ελέγχων και των διαδικασιών.

Από την άλλη μεριά, ο εξωτερικός έλεγχος διαθέτει μια ανεξάρτητη γνώμη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τη αληθινή εικόνα παρουσίασης της εκάστοτε οικονομικής οντότητας. Ο συγκεκριμένος τύπος ελέγχου αποτελείται από την υπόθεση ότι καταστάσεις είναι σύμφωνες με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, με την υπόθεση ότι αντικατοπτρίζουν δίκαια την οικονομική θέση της οντότητας, εάν τα αποτελέσματα των εργασιών για μια δεδομένη χρονική περίοδο παρουσιάζονται με ακρίβεια και σε τι βαθμό οι οικονομικές καταστάσεις έχουν επηρεαστεί ουσιωδώς (δηλαδή, κατά πόσον διαθέτουν μια ανακρίβεια που είναι πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων). Ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί κυρίως ιστορικό χαρακτήρα, αν

και υπάρχει πιθανότητα να προτείνονται κάποιες βελτιώσεις μελλοντικά στις συστάσεις των ελεγκτών προς τη διοίκηση με βάση την ανάλυση των ελέγχων κατά τη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Αυτοί και μόνο οι ορισμοί εντοπίζουν τις βασικές διακρίσεις που διαχωρίζουν τις δύο ελεγκτικές προσεγγίσεις. Όμως, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία ευρύτερη και περιεκτικότερη έννοια σε σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο. Η αξία του συνίσταται στην ικανότητα της λειτουργίας του να εξετάζει τις υποκείμενες λειτουργίες που κατευθύνουν τους χρηματοοικονομικούς αριθμούς πριν αυτοί οι αριθμοί εμφανιστούν στα βιβλία.²⁴

«Οι κυριότερες ομοιότητες μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου κατηγοριοποιούνται στις ακόλουθες ομάδες: Το επάγγελμα τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου οριοθετείται μέσα από ένα σύνολο διεθνών ελεγκτικών προτύπων . Σε αυτά τα πλαίσια τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος υλοποιούν την ελεγκτική διαδικασία σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας. Ο επιχειρησιακός κίνδυνος αποτελεί αξιοσημείωτο στοιχείο που επηρεάζει τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς ελεγκτές» (Atanasiou P., Bota-Avram C. and Bota-Avram F., 2008)²⁵. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου του οργανισμού απασχολεί τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς ελεγκτές . Η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι σημαντική εξίσου και για τους δύο . Και οι δύο διαδικασίες, τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους τα παρουσιάζουν μέσω των εκθέσεων των ελεγκτών.

Οι βασικότερες διαφορές μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου είναι :

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια συνεχή λειτουργία ελέγχου που υλοποιείται από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι η εξέταση και εκτίμηση από ανεξάρτητο φορέα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας προκειμένου να διατυπωθεί η σχετική γνώμη. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι διακριτικός, αλλά ο εξωτερικός έλεγχος είναι υποχρεωτικός. Η έκθεση εσωτερικού ελέγχου παραδίδεται στη διοίκηση. Αντίθετα, η Έκθεση Εξωτερικού Ελέγχου υποβάλλεται

²⁴ Bragg, S. (2019) "The difference between internal and external audits", Accounting Tools, 9 July. Available at: <https://www.accountingtools.com/articles/the-difference-between-internal-and-externalaudits.html> [Accessed 27 July 2020]

²⁵ Bota-Avram C. and Bota-Avram F., (2008). Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της οικονομικής μονάδας ενδιαφέρει τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς ελεγκτές . Η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι σημαντική εξίσου και για τους δύο . Και οι δύο λειτουργίες, τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους τα παρουσιάζουν μέσω των εκθέσεων των ελεγκτών.

στα ενδιαφερόμενα μέρη (π.χ. οι μέτοχοι, οι κάτοχοι ομολογιών, οι πιστωτές, οι προμηθευτές, η κυβέρνηση κ.λπ).

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια συνεχή διαδικασία ενώ ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε ετήσια βάση. Στόχος του Εσωτερικού Ελέγχου είναι η επανεξέταση των συνηθισμένων δραστηριοτήτων του οργανισμού και να παραδώσει προτάσεις βελτίωσης. Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος έχει ως στόχο στην ανάλυση και εξακρίβωση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας του δημοσιονομικού δελτίου. Ο εσωτερικός έλεγχος διαθέτει μια γνώμη για την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος παραδίνει μια γνώμη για την αληθινή και δίκαιη εικόνα του δημοσιονομικού δελτίου. Το πεδίο που θα υλοποιηθεί ο εσωτερικός έλεγχος καθορίζεται από τους Υπεύθυνους Διακυβέρνησης (TCWG). Σε αντίθεση με τον εξωτερικό έλεγχο, το πεδίο εφαρμογής του οποίου ορίζεται από το νόμο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν υπάλληλους της επιχείρησης, καθώς διορίζονται από τη διοίκηση, ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν είναι υπάλληλοι, διορίζονται από τα μέλη της εταιρείας.

Οι σκοποί των εσωτερικών ελεγκτών είναι βασισμένοι από τα επαγγελματικά πρότυπα και το Διοικητικό Συμβούλιο. Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν αποτελούν μέρος της οργάνωσης, αλλά δεσμεύονται από αυτή. Οι στόχοι τους ορίζονται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Ισχύ λογιστικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλες τις συναλλαγές του οργανισμού. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος καλύπτει μόνο εκείνες τις λειτουργίες που συμβάλλουν στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις της οικονομικής οντότητας. Το πεδίο εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, αποτελείται από την οργάνωση, τους στόχους, τη βελτίωση των διαδικασιών, τη διαχείριση των κινδύνων και τις διαδικασίες της εταιρικής διακυβέρνησης. Υπό αυτό το πρίσμα, ο εσωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται σε μελλοντικά γεγονότα. Αντίθετα, το πεδίο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου αφορούν αποκλειστικά οι οικονομικές καταστάσεις. Κατά συνέπεια, ο εξωτερικός έλεγχος παράγει μια αντικειμενική άποψη για τα της οικονομικής μονάδας από οικονομική άποψη επικεντρώνοντας σε ιστορικά δεδομένα. «Διαφορετική προσέγγιση στο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές βλέπουν όλες τις πτυχές που αφορούν το οργανωτικό κομμάτι του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου . Αντίθετα οι εξωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο σχετίζεται αποκλειστικά με τον λογιστικό – χρηματοοικονομικό τομέα. Συχνότητα του ελέγχου . Από την μία πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται σε ολόκληρη την χρονική περίοδο, αφού έχει συγκεκριμένες αποστολές το οποίο θεσπίζεται σύμφωνα με το επίπεδο

επικινδυνότητας κάθε δραστηριότητας. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται με ετήσια συχνότητα» (Bragg,S. (2019) ²⁶

3.18 ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

«Προκειμένου να ελαττωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο και να αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση, πρέπει τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώνει ο ελεγκτής να είναι κατάλληλα και επαρκή. Όταν γίνεται αναφορά στην επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων, εννοείται η ποσότητα αυτών, ενώ όταν γίνεται αναφορά στην καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, εννοείται η ποιότητα αυτών. Εδώ πρέπει να διευκρινιστεί ότι η μη κατάλληλη ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, δεν αντισταθμίζεται με την απόκτηση περισσότερου αριθμού αυτών. Κατά την διενέργεια του ελέγχου πραγματοποιούνται ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες επιφέρουν τα ελεγκτικά τεκμήρια. Υπάρχει επίσης πιθανότητα να περιλαμβάνονται πληροφορίες από άλλες πηγές, όπως για παράδειγμα από προηγούμενους ελέγχους. Η απόκτηση και η αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας του ελεγκτή για να μπορέσει να διαμορφώσει τη γνώμη του. Το αν τα τεκμήρια αυτά είναι κατάλληλα και επαρκή για να τον βοηθήσουν να εξάγει συμπεράσματα και να στηρίξει τη γνώμη του, εξαρτάται από την επαγγελματική κρίση» (Λουμιώτης 2018, σ.39)²⁷

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΥΘΥΝΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

²⁶ Bragg, S. (2019) "The difference between internal and external audits", Accounting Tools, 9 July. Available at: <https://www.accountingtools.com/articles/the-difference-between-internal-and-externalaudits.html> [Accessed 27 July 2020]

²⁷ Η Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018) Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ). Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο βασικό θέμα αποτελεί ο ορκωτός ελεγκτής, οι αρμοδιότητες του και η νομοθεσία που το περιβάλλει. Ακόμη στο κεφάλαιο θα πραγματοποιηθεί ανάλυση για τα ελεγκτικά τεκμήρια τα όποια οι ελεγκτές πρέπει να συγκεντρώνουν για να στηρίζουν την άποψη τους όσον αφορά τον έλεγχο που έκαναν.

4.2 ΑΝΑΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΛΟΓΗ ΕΛΕΓΚΤΗ

«Η επιλογή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, εκτελείτε από τη διοίκηση της προς έλεγχο εταιρίας και εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της. Η πρόταση της αναθέτουσας τον έλεγχο εταιρίας για να ολοκληρωθεί η διαδικασία ανάθεσης θα πρέπει προηγουμένως να έχει εγκριθεί από την εταιρία, η κοινοπραξία ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Η εταιρία, ή κοινοπραξία, η οποία μετά από προσεκτική μελέτη αποδέχεται την ανάθεση του ελέγχου μιας επιχείρησης, οφείλει να γνωστοποιήσει στην υπό έλεγχο εταιρία και στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ.:²⁸

(α) Το όνομα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, ή τα ονόματα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, στους οποίους ανέθεσε το συγκεκριμένο έλεγχο,

(β) Τις ώρες απασχόλησης που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου.»

«Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ., υποβάλει την κάθε ανάθεση σε ειδικές μερίδες κατά ορκωτό ελεγκτή, εταιρία ή κοινοπραξία, έτσι ώστε να μπορεί να παρακολουθεί τον αριθμό των ελέγχων που έχουν ανατεθεί σε κάθε ορκωτό ελεγκτή στη διάρκεια του έτους, τη νομιμότητα της διαδικασίας ανάθεσης και την τήρηση του ανωτάτου ορίου ετήσιας απασχόλησης του κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του προσωπικού του. Το θέμα του διορισμού Ορκωτού Ελεγκτή ή ελεγκτικής εταιρίας, καθορίζεται και από τις παραγράφους 1 έως 3 του άρθρου 42 του Ν. 4449/2017» (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017)²⁹, πιο συγκεκριμένα στην παράγραφο 3 και στο πλαίσιο εξασφάλισης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, προσδιορίζεται η απαγόρευση της εκάστοτε συμβατικής ρήτρας η οποία ελαττώνει στο ελάχιστο την επιλογή

²⁸ Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)

²⁹ * Άρθρο 42 του Ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017)

ελεγκτή από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή μελών της ελεγχόμενης οντότητας, από κάποιες κατηγορίες ή καταλόγους Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή ελεγκτικών εταιριών, σε σχέση με το διορισμό ή τον περιορισμό της επιλογής συγκεκριμένου ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρίας, για τη εφαρμογή του υποχρεωτικού ελέγχου του οργανισμού.

4.3 Η ΗΘΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής φέρει την «Ηθική Ευθύνη» απέναντι στην κοινωνία και των ιδιαίτερων πελατών του. Η ευθύνη αυτή απαιτείται από το σώμα των ορκωτών λογιστών κατέχοντας μια μορφή επαγγελματικού κώδικα συμπεριφοράς προς τους πελάτες αλλά και προς τα υπόλοιπα μέλη του σώματος. Ο συγκεκριμένος κώδικας ο οποίος με την θέληση του αναλαμβάνει να επιβληθεί στα μέλη του, στην ουσία αναγνωρίζεται η κοινωνική ευθύνη, η οποία ορίζεται από την κοινωνική διάσταση του συγκεκριμένου επαγγέλματος. Ο κώδικας αυτός καθορίζει στα μέλη του μια κωδικοποιημένη συμπεριφορά έναντι των πελατών, διαφυλάσσοντας το επάγγελμα από τη μια μεριά και από την άλλη να ενισχύεται με το κατάλληλο κοινωνικό προφίλ. Το κοινό πρέπει να έχει εμπιστοσύνη στον ορκωτό ελεγκτή ως προς την ικανότητα και τις προθέσεις του να το εξυπηρετεί στις συγκεκριμένες ανάγκες για τις οποίες ο θεσμός του ορκωτού ελεγκτή έχει καθιερωθεί. Η προσωπική ηθική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή είναι το κυριότερο στοιχείο για την δημιουργία της εμπιστοσύνης των εκάστοτε κοινωνικών ομάδων, οι οποίες κάνουν χρήση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που υπογράφουν οι ορκωτοί ελεγκτές. Είναι αξιοσημείωτο ότι δεν υφίσταται ο γενικός κώδικας κοινωνικής και επαγγελματικής συμπεριφοράς καθώς και ηθικής ευθύνης, ο οποίος να έχει την δυνατότητα να λειτουργεί σε όλους τους ελεγκτές και σε όλες τις περιπτώσεις. Οι σχετικοί κανόνες σχηματίζονται με το πέρασμα των χρόνων αλλά και με την εμπειρία που συγκεντρώνεται και εξακολουθεί να σχηματίζεται από γενιά σε γενιά για να αντικρούσει νέες καταστάσεις και καινούργια δεδομένα. Παράδειγμα για τους ορκωτούς λογιστές αποτελεί ο κώδικας επαγγελματικής συμπεριφοράς του σώματος ορκωτών λογιστών των Η.Π.Α.³⁰ Οι κώδικες αυτοί χαρακτηρίζονται λεπτομερώς σε ιδιαίτερο τρόπο συμπεριφοράς και αντιμετώπισης επαγγελματικών θεμάτων και καταστάσεων. Ο ορκωτός ελεγκτής επιβάλλεται να σχηματίσει την προσωπική του συμπεριφορά και να καθορίσει στον εαυτό του συγκεκριμένες υποχρεώσεις και παραπάνω ευθύνες προς τους πελάτες του. Στην

³⁰ <https://www.kibin.com/essay-examples/business-studies/business-accounting-2164/ethics-in-accounting-9290>

χώρα μας σχετικά με την επαγγελματική συμπεριφορά των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, καθορίζονται από το νόμο μια σειρά από προληπτικές οδηγίες, απαγορεύσεις αλλά και κυρώσεις. Για την προσωπική ηθική συμπεριφορά των μελών του επαγγέλματος, δεν υπάρχει δυνατότητα να προβλεφθούν κυρώσεις, καθώς μια τέτοια ηθική εναρμονίζεται στο μέγιστο με την ακεραιότητα και στον επαγγελματισμό του κάθε ορκωτού. (Κάντζος, 2006)³¹

4.4 ΝΟΜΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Η απότομη εξέλιξη του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή συνοδεύτηκε, τα τελευταία χρόνια, από μία αντίστοιχη εξέλιξη των αστικών, ποινικών και πειθαρχικών υποθέσεων. Τα περισσότερα κράτη στην σημερινή εποχή προκειμένου να εξασφαλιστεί η τάξη της οικονομικής τους ζωής, προστέθηκε στους ορκωτούς ελεγκτές το προνόμιο της εκτέλεσης ενός μεγαλύτερου φάσματος ελέγχων, ενώ παράλληλα σχηματίστηκαν συνθήκες ισχύουσας προστασίας όλων όσων κάνουν χρήση των ευρημάτων του ελεγκτικού έργου. Από νομικό που ισχύει σήμερα, αναφορικά με τις αστικές, ποινικές και πειθαρχικές ευθύνες των ορκωτών ελεγκτών, προκύπτει ότι οι τελευταίοι καθορίζονται ολοένα και περισσότερο πιο ευάλωτοι, σχετικά με το βάρος της ζημιάς που απορρέει από τις ελεγκτικές πράξεις ή παραλείψεις τους, διότι αυτοί είναι οι πλέον ικανοί και αρμόδιοι να πάρουν όλα τα μέτρα, που μπορούν προκειμένου να αποφύγουν οποιαδήποτε αμέλεια ή δόλο, ώστε να αποφευχθούν αρνητικές συνέπειες. Αξιοσημείωτο είναι ότι, στα πρώτα στάδια της εξέλιξης του ελεγκτικού επαγγέλματος, η ισχύουσα δικαστική άποψη αναγνώριζε ότι οι ελεγκτές, για να έχουν την δυνατότητα να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, επιβάλλεται να μην εκτίθενται σε δικαστικές διενέξεις. Με το πέρασμα των χρόνων η αντίληψη αυτή μεταβλήθηκε, και κατ' επέκταση οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές αναγκάζονται να καταβάλλουν αποζημιώσεις, οι οποίες, σε ένα βαθμό, μπορεί να αποδειχθούν μοιραίες ακόμα και για την επιβίωση τους. Επίσης ολοένα και πιο συχνά, βρίσκονται κατηγορούμενοι και αντιμέτωποι, είτε με τη δικαιοσύνη είτε με τα πειθαρχικά τους όργανα και πρέπει να υπερασπιστούν εαυτούς, απέναντι αστικών, των ποινικών και των πειθαρχικών ευθυνών τους.

³¹ Κάντζος, Κ., 2006. Ελεγκτική, Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Έκδοση 2η

4.5 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΗ

Ανεξαρτησία του ελεγκτή ορίζεται η ικανότητά του ελεγκτή να δραστηριοποιείται με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την διάρκεια της άσκησης των ελεγκτικών του καθηκόντων. Η ανεξαρτησία είναι ο θεμέλιος λίθος του ελεγκτικού επαγγέλματος (άρθρο 21 του ν. 4449/17)³², καθώς χωρίς την γνώμη των ελεγκτών είναι αμφιλεγόμενη. Είναι αξιοσημείωτο ότι η ανεξαρτησία παρουσιάζει δύο πλευρές, την πραγματική (ορατή) και εκείνη που δε φαίνεται (αόρατη-μη ορατή). Ο βαθμός της ανεξαρτησίας που επιδεικνύει κάθε ελεγκτής, είναι σε κύριο βαθμό εξαρτημένος από την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα που επιδεικνύει. Ο ισχυρός χαρακτήρας δείχνει ότι ο ελεγκτής έχει την ικανότητα να αντέχει σε δυσχερές καταστάσεις και να παρουσιάζει, ακόμη και υπό πίεση, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά του. Ένας σημαντικός παράγοντας, ο οποίος θα μπορούσε να υποσκάψει την ανεξαρτησία του ελεγκτή, αποτελεί η σχέση του με τη διοίκηση των ελεγχόμενων οργανισμών. Η αμοιβή των διοικητών, αλλά και η θέση τους μέσα στην οικονομική οντότητα, υπάρχει δυνατότητα να εξαρτηθεί από την οικονομική διάθεση της οντότητας. Εκτιμώντας την συγκεκριμένη πιθανότητα, οι διοικήσεις των ελεγχόμενων οργανισμών μπορεί να προσπαθήσουν να επηρεάσουν τους ελεγκτές, ώστε να διατυπώσουν μια μη-ανεξάρτητη άποψη. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή προαπαιτεί τόσο την ανεξαρτησία σκέψης, όσο και την ανεξαρτησία στην διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών. Συμπερασματικά, οι ελεγκτές κατά την διάρκεια της εκτέλεσης των καθηκόντων τους έχουν την υποχρέωση να είναι χωρίς δεσμεύσεις από οποιοδήποτε επιχειρηματικό συμφέρον το οποίο θα ελάττωνε την αντικειμενικότητά τους.

Καταστάσεις απειλούν την ανεξαρτησία των ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι (Ντζανάτος, 2009)³³

- α) το προσωπικό και οικονομικό συμφέρον από μία ελεγχόμενη επιχείρηση το λεγόμενο (self interest), πιο συγκεκριμένα ο ελεγκτής διαθέτει συμφέρον από τη μη εκτέλεση ορισμένων βασικών αρχών,
- β) η αυτό-εξέταση (self-review), πιο συγκεκριμένα αυτό σημαίνει ότι θεωρούνται δεδομένα και δεν διερευνώνται για τον έλεγχο, λειτουργίες τις οποίες ο ίδιος ο ελεγκτής έχει

³² "Νόμος 4449/2017 - Άρθρο 21 Ανεξαρτησία και εγκυρότητα

³³ Ντζανάτος, Δ. (2009). Ο έλεγχος ως μηχανισμός αρνητικής εντροπίας, Εκδόσεις Καστανιώτη

προηγουμένως πραγματοποιήσει. Στην συγκεκριμένη την περίπτωση, ένα σφάλμα που μπορεί να δημιουργηθεί, είτε δεν θα γίνει αντιληπτό ή ακόμη και να γίνει αντιληπτό υπάρχει συμφέρον να το κρύψει και να το διαχειριστεί με τέτοιο τρόπο προκειμένου να μην αποκαλυφθεί,

γ) η συνηγορία (advocacy), ιδιότητα που είναι χωρίς συμβιβασμό με την αντικειμενικότητα που απαιτείται να δείχνουν οι ελεγκτές. Αναφέρεται σε περιπτώσεις όπου οι ελεγκτικές οντότητες έχουν μόνιμη συνεργασία με διοικητικά στελέχη ελεγχόμενων επιχειρήσεων, επομένως υπάρχει ο κίνδυνος της συνηγορίας, ο οποίος είναι απαραίτητο να διερευνάται,

δ) η οικειότητα (familiarity) ή αλλιώς η εμπιστοσύνη που απορρέει από μια μακροχρόνια συνεργασία του ελεγκτή με τη διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας,

ε) ο εκφοβισμός (intimidation), δηλαδή η πιθανότητα ο ελεγκτής να δεχθεί απειλές, για να μην εκφράσει ελεύθερα τη γνώμη του.

4.6 ΕΚΘΕΣΗ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μια έκθεση ελέγχου είναι το τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας. Αποτελεί το σημείο σύνδεσης ανάμεσα στους χρήστες και του ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων. Η έκθεση απευθύνεται σε αυτούς που δίνουν τις εντολές του ελέγχου, που όλο και πιο συχνά αποτελούν τους μέτοχους του οργανισμού που ελέγχεται.

Μια έκθεση διαθέτει ποίκιλα σκέλη. Αρχικά, υπάρχει ο τίτλος της, που συνήθως είναι "Ελεγκτικό Πιστοποιητικό" από τους αποδέκτες των εκθέσεων. Ακολουθεί εισαγωγική παράγραφος, η οποία αναφέρεται στα είδη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την χρονική περίοδο που ελέγχθηκε, μια ένδειξη από τον ελεγκτή πως η οντότητα κατέχει αποκλειστική ευθύνη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εκδόθηκαν και επίσης μια καθιέρωση των ευθυνών του ίδιου και πως εξασφαλίζονται οι απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες για τη συμμόρφωση της οντότητας με τις φορολογικές διατάξεις που ισχύουν σήμερα. Στην συνέχεια πραγματοποιείται αναφορά στην ευθύνη που έχει ο ορκωτός ελεγκτής σύμφωνα με την ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την εκδοχή και τη διαμόρφωση της γνώμης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του οργανισμού που ελέγχεται.

Τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουν συγκεντρωθεί λέγεται ότι είναι επαρκή και κατάλληλα για την έκθεση και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποιαδήποτε στιγμή ζητηθούν. Ακολουθεί, μια παράγραφος που ξεκινάει με την έκφραση "Όσα προέκυψαν από τον ανώτερο έλεγχο είναι..." και περιλαμβάνονται όλες οι πιθανές ουσιαστικές επιφυλάξεις που βρήκε ο ελεγκτής μέσα το ελεγκτικό του έργο. Ακόμη, περιγράφονται οι περιορισμοί της χρήσης καθώς και ένα προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως προκύπτει από την ΠΟΛ.1124/2015³⁴. Ακολουθεί η παράγραφος η οποία είναι ισχύουσας σημασίας, διότι περιέχει την άποψη του ελεγκτή. Στην τελευταία παράγραφο πραγματοποιείται λεπτομερής καταγραφή των στοιχείων του ορκωτού ελεγκτή που δείχνουν ότι ο έλεγχος έχει ολοκληρωθεί. Στην συνέχεια, καταγράφεται η έδρα των ελεγκτών, το ονοματεπώνυμο τους, ο αριθμός μητρώου τους στο ΣΟΕΛ³⁵, την εταιρεία τους και την ημερομηνία

4.7 ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Αφότου διεκπεραιωθεί η ελεγκτική διαδικασία, οι ελεγκτές μπορούν να εκφράσουν γνώμη, αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Η μορφή των εκθέσεων αυτών είναι έντυπη και πρέπει να παρουσιάζονται στην Γενική Συνέλευση. Η ελεγκτική γνώμη μπορεί να διαμορφωθεί αντίστοιχα με τα εκάστοτε αποτελέσματα.

- Σύμφωνη Γνώμη: Η γνώμη που παρουσιάζεται πιο σύμφωνη, μπορεί να εκφραστεί σε περιπτώσεις που οι ελεγκτές διαθέτουν στην κατοχή τους τεκμήρια και έχουν πειστεί τελείως πως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις αρχές και τα πρότυπα της λογιστικής. Σε τέτοιες περιπτώσεις υπάρχει έλλειψη σφαλμάτων που μπορεί να επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Στην συγκεκριμένη κατηγορία μπορεί να περιλαμβάνεται και μια παράγραφος που τονίζει τις αναφορές σε κάποια θέματα, των οποίων το αντίκτυπο δεν είναι σοβαρό για το αποτέλεσμα των οικονομικών καταστάσεων.
- Γνώμη με επιφύλαξη: Σε αυτές τις περιπτώσεις, υπάρχουν πολλά στοιχεία που έχουν επιρροή στην εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, χωρίς να είναι σε τέτοιο βαθμό που να επηρεάζονται οι γνώμες των ελεγκτών. Αυτά τα στοιχεία μπορούν να είναι συνολικά ή

³⁴ ΠΟΛ.1124/18.6.2015 Φορολογικό πιστοποιητικό - Κωδικοποιημένη

³⁵Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ)

ατομικά σφάλματα. Τα σφάλματα αυτά έχουν συνέπειες που ενώ είναι σημαντικές, δεν είναι διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης : Όταν οι ελεγκτές δεν διαθέτουν τα κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, τότε υφίσταται αδυναμία έκφρασης γνώμης. Αυτή η έλλειψη μπορεί να οδηγήσει σε συνέπειες που θα είναι διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι συνέπειες δεν μπορούν να περιοριστούν σε κάποιους λογαριασμούς αλλά επεκτείνονται σε μια ευρύτερη κλίμακα των οικονομικών καταστάσεων.

- Αρνητική γνώμη : Η αρνητική γνώμη μπορεί να χρησιμοποιηθεί όταν υφίσταται πολλά και σοβαρά λάθη που έχουν διαχυθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, οι αρνητικές απόψεις εκφράζονται στις περιπτώσεις που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί με σύμφωνα με τις αρχές και τα πρότυπα λογιστικής που είναι αποδεκτά.³⁶

4.8 ΕΥΘΥΝΗ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ

Ο ορκωτός ελεγκτής ο οποίος, με πρόθεση και εν γνώσει του δεν αποκάλυψε μια απάτη η οποία αποδείχθηκε ότι υπάρχει μετά από την ελεγκτική διαδικασία, ή συνέργησε σε κάποια πράξη σκόπιμης απάτης σε βάρος του πελάτη του, υπάρχει πιθανότητα να κατηγορηθεί για απάτη. Σε αυτή την περίπτωση έχει εφαρμοσθεί το άρθρο 19. Ν. Δ. 226/924³⁷, με τη φράση «Ο ορκωτός ευθύνεται για κάθε ζημία... εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο». Ένας ορκωτός ελεγκτής μπορεί, ακόμα να κατηγορηθεί για απάτη που ο ίδιος πραγματοποιήσει κάποιο σφάλμα εν αγνοία του, σε περίπτωση που ψευδώς παρουσιάστηκε ότι διαθέτει την επαγγελματική ιδιότητα του ορκωτού ελεγκτή και τις απαιτούμενες γι' αυτήν γνώσεις και εξειδίκευση (Παπάς, 1999). Το άρθρο 57, παρ. β, γ και ε του Ν.2190³⁸ «γνωρίζει εφαρμογή στην περίπτωση εκούσιας απάτης, και επισύροντα αστική και ποινική ευθύνη, σε όποιον «εν γνώσει συνέταξε ή ενέκρινε ισολογισμό εναντίον των διατάξεων του παρόντος νόμου ή του καταστατικού», ενώ στην περίπτωση της ψευδούς παρουσίασης της ιδιότητας και ικανότητας του ορκωτού, εφαρμογή μπορεί να έχει το άρθρο 63γ, παρ.3 του ίδιου νόμου «τιμωρείται πας ελεγκτής όστις δεν δήλωσε κώλυμα ασκήσεως ελέγχου»

³⁶ Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017). Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία

³⁷ Άρθρο 19, Ν. Δ. 226/92

³⁸ Άρθρο 57 - Νόμος 2190/1920

A. Απάτη : ο ορκωτός ελεγκτής ο οποίος, έχοντας γνώση και πρόθεση, δεν αποκάλυψε απάτη η οποία αποδείχθηκε κατά τον έλεγχο, ή συνέργησε σε κάποια πράξη σκόπιμης απάτης σε βάρος του πελάτη του, μπορεί να κατηγορηθεί για απάτη.

B. Αμέλεια: κατά την διεξαγωγή του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής, θα επιβάλλεται να έχει την αρμόζουσα επιμέλεια και προσοχή που αναμένεται από ένα επαγγελματία ορκωτό ελεγκτή. Αλλιώς, μπορεί να κατηγορηθεί για αμέλεια ή αδιαφορία . Στην περίπτωση αυτή δεν είναι απαραίτητη η γνώση ή η συνεργασία σε απάτη ή λάθος.

C. Αθέτηση συμφωνίας μια επιχείρηση πελάτης μπορεί να διεκδικήσει αποζημίωση για αθέτησης συμφωνίας εκ μέρους του ορκωτού ελεγκτή, αν ο ίδιος διενέργησε τον έλεγχο και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία ζημίας στην οποία διενεργείτε ο έλεγχος ή και τη ελάχιστη από την απολαβή που αναμένεται να έχει.

D. Εχεμύθεια : αν και η περίπτωση πρόκλησης ζημίας από την (εκούσια ή ακούσια) διαρροή σε τρίτους πληροφοριών, που απέκτησε ο ορκωτός ελεγκτής κατά την διάρκεια της εκτέλεσης ελέγχου σε μια επιχείρηση καλύπτεται γενικά στο άρθρο 19 του Ν.Δ.226/1992 για την εχεμύθεια, την οποία απαιτείται να διαθέτει ο ορκωτός ελεγκτής αναφορικά με ουσιαστικές πληροφορίες του πελάτη του, γίνεται σαφής αναφορά και στο άρθρο 63 παρ.α, και, ειδικότερα στο άρθρο 634 παρ.2 του Ν.2190/1920, όπου αναφέρεται ότι «τιμωρείται δια φυλακίσεως μέχρι τριών μηνών προς ελεγκτής πας ελεγκτής ανώνυμων εταιρειών όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθειαν, περί των παρ' αυτού παρατηρηθέντων εν τη λειτουργία της εταιρείας».

F. Δημοσίευση και εχεμύθεια: επιβάλλεται εχεμύθεια υπάγονται και όλα εκείνα τα στοιχεία που δεν επιβάλλεται εκ του νόμου να δημοσιεύονται κατά οποιανδήποτε μορφή δημοσίευσης, σε εφημερίδες, χρηματιστήριο Νομαρχία, Εφορία (Ν.1563/85 αρθρ. 1750 περί φορολογικής αξιοποίησης των ελέγχων του ΣΟΕ, δηλαδή γνωστοποίηση στην εφορία των φορολογικών παραβάσεων που διαπιστώθηκαν).³⁹

³⁹ Νόμος υπ' αριθ. 1563/1985 ΦΕΚ 151/Α/17-9-1985
Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα μελετηθεί η κατάσταση της οικονομίας που επικρατεί στην Ελλάδα, θα πραγματοποιηθεί μια αναφορά στα ελεγκτικά πρότυπα καθώς και στον τρόπο επιρροής στην λειτουργία των οικονομικών οντοτήτων στην σύγχρονη εποχή. Επίσης, θα ερευνηθούν οι σκοποί και το ελεγκτικό έργο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η δημόσια αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου, αλλά και η αποτελεσματικότητα της μέγιστης ποιότητας ελέγχου, είναι από τους κυριότερους σκοπούς που έχουν ανατεθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση βραχυπρόθεσμα.

5.2 ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Έγινε υποχρεωτική στην Ελλάδα από 1/1/2005 η λειτουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) έτσι ώστε να αποτυπωθούν οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων έχοντας ως κριτήριο την απολυτή καταγραφή τους αντίθετα με το φορολογικό κριτήριο όπως εκτελούνταν έως τώρα. Επομένως είναι πιο αυστηρά τα πράγματα πλέον. Είναι πρωτοφανές στην Ελλάδα οι ορκωτοί ελεγκτές θα υπογράψουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις τριμήνου και εξαμήνου, που έχουν δημοσιευτεί το οποίο έως τώρα δεν ήταν απαραίτητο⁴⁰ (Κοσμάς Π., 2005). Αυτό έχει ήδη πραγματοποιηθεί καθώς οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τριμήνου και εξαμήνου των μεγάλων οντοτήτων, έχουν ήδη εκδοθεί, σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις διατάξεις που επιβάλλονται από την νομοθεσία.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ στην περίπτωση που εάν στην έκθεση ελέγχου για τα στοιχεία του εξαμήνου για τις εισηγμένες επιχειρήσεις ο ορκωτός λογιστής παραθέτει την αδυναμία έκφρασης γνώμης ή τονίζει την αρνητική γνώμη για τα οικονομικά στοιχεία της οικονομικής οντότητας θα παραταθεί η διαπραγμάτευση των μετοχών της. Το δεδομένο που είναι

⁴⁰ Κοσμάς Π., Τρίμηνο λογιστικής τρέλας. Ο κόσμος του Επενδυτή, 2005, Φ.127, σελ.15

ιδιαίτερα σημαντικό για τις οικονομικές οντότητες καθώς και για τους ελεγκτές, και τα ευρήματα του ελέγχου, υπάρχει πιθανότητα να έχουν αρνητική επίδραση για την εκάστοτε οντότητα. Η άρνηση γνώμης του ελεγκτή, με την παράλληλη παύση της διαπραγμάτευσης της μετοχής της οντότητας, μπορεί να είναι «καταστροφική» για την οντότητα και για την οικονομική της εξέλιξη. Όμως, οι ευθύνες και οι αρμοδιότητες των ελεγκτών μεγαλώνουν και ελέγχονται σε τακτικές περιόδους και ιδιαίτερο ζήλο. Οι ορκωτοί ελεγκτές αποτελούν κύριους ρυθμιστές της «επιχείρησης καθαροί αριθμοί»⁴¹. (Κοσμάς Π., 2005)

Επομένως οι οικονομικές οντότητες που δεν αποτυπώνουν ορθά τα οικονομικά τους στοιχεία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος δεν εφαρμοζόταν σωστά, θα αντιμετωπίσουν ιδιαίτερα σημαντικά προβλήματα.

Μέχρι σήμερα είναι λίγες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα οι οποίες έχουν δηλώσει αποτελέσματα τριμήνου, έχοντας θετικά μεγέθη και ότι η πλειοψηφία των οντοτήτων θα ανακοινώσει τα ευρήματα στα τέλη του Ιουνίου (που λήγει και η μηνιαία παράταση που δόθηκε) παραπέμπει σε σκέψεις⁴² (Δανός Π., 2005).

Αφού ο ρόλος των ορκωτών ελεγκτών αποτελεί βασικός παράγοντας για την σωστή λειτουργία της αγοράς σε όλη την Ευρώπη, για να εξασφαλιστεί η ποιότητα στη εργασία τους, απαιτήθηκε από αυτή η χρήση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (εξωτερικός έλεγχος) σε όλους τους αναγκαίους ελέγχους από αρχές του 2005. Στην Ελλάδα δημιουργήθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης (ΕΛΠΕ) που βασίστηκε στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που λειτουργούν αναγκαστικά από το 2005, κάνει χρήση του έλεγχου σχετικά με την ποιότητα της δουλειάς των ορκωτών λογιστών, και αναφορικά με δομή και το έργο της ΕΛΤΕ.

Εάν δεν θεσπιζόταν Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα η ΕΛΤΕ δεν θα είχε την δυνατότητα να υλοποιήσει το έργο της. Σε περίπτωση παραλείψεων των ορκωτών θα έχουν ως συνέπεια την επίβλεψη του πειθαρχικού συμβούλιου της ΕΛΤΕ ώστε να προτρέψει τον ελεγκτή που έχει διαπράξει την παρατυπία σε αργία ή και την επιβολή διοικητικού προστίμου της τάξεως του ενός εκατομμύριου ευρώ στον ίδιο αλλά και στην ελεγκτικό οργανισμό στον οποίο ανήκει⁴³ (Κωστής Β., 2005).

⁴¹ Κοσμάς Π., Τρίμηνο λογιστικής τρέλας. Ο κόσμος του Επενδυτή, 2005, Φ.127, σελ. 15

⁴² Δανός Π., Ποιος φοβάται τα ΔΛΠ. Ο κόσμος του Επενδυτή, 2005, Φυλ. 131, σελ. 2

⁴³ Κώστης Β., Τέρμα στους διάτρητους ισολογισμούς. Το Βήμα, 2005, Φυλ. 14.458 σελ. 111

Σε γενικό πλαίσιο στον εξωτερικό έλεγχο εκτός από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα που εφαρμόζει η Ευρώπη, είναι και τα ελεγκτικά πρότυπα διαφόρων οργανισμών που λειτουργούν σε παγκόσμιο επίπεδο, για παράδειγμα τα πρότυπα του Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI), τα κυβερνητικά πρότυπα GAGAS και τα πρότυπα της PCAOB που εφαρμόζονται στην Αμερική.

Η υπηρεσία των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζεται από τα γεγονότα που προαναφέρθηκαν. Όμως οι οικονομικές οντότητες στο παρελθόν δεν στηρίζονταν και πολύ στις εσωτερικές ελεγκτικές διαδικασίες, νομίζοντας ότι οι ίδιοι και η διοίκηση της οικονομικής οντότητας ορίζουν και διοικούν την εταιρεία τους με τον καλύτερο δυνατό τρόπο και κανείς άλλος είχε την ικανότητα να ξέρει καλύτερα τι είναι το καλύτερο για την εξέλιξη της, από τους ίδιους.

Δεν ήταν σε θέση να υπολογίσουν την αξία του εσωτερικού ελέγχου και άρα πρόσθεταν και το κόστος για την απασχόληση εσωτερικών ελεγκτών. Επίσης και σε όσες οντότητες διέθεταν εσωτερικό έλεγχο, ανεξάρτητο και οργανωμένο, δε λαμβανόταν υπόψη. Πολύ σημαντικό για την επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου είναι η σκέψη του Διοικητικού Συμβουλίου να αποδεχτεί την ανεξάρτητη εφαρμογή του καθώς και να πάρει τα απαραίτητα μέτρα σύμφωνα με τους κανόνες των εσωτερικών ελεγκτών, ως το μοναδικό αρμόδιο και διαχειριστικό όργανο της οικονομικής οντότητας. Το κύρος όμως του εσωτερικού ελέγχου και η σημασία του για την υγιή και έννομη εφαρμογή του στις οικονομικές οντότητες άρχισε να εξελίσσεται σε παγκόσμιο επίπεδο, να εκτιμάται ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή και να διαφυλάττεται και νομικά.

Στόχος είναι η εξασφάλιση των μετόχων των εισηγμένων από καταχρήσεις εξουσιών των μελών των εκάστοτε διοικητικών συμβουλίων. Στη Διοίκηση των οντοτήτων συμμετέχουν με μεγάλο ποσοστό εξωτερικά στελέχη, τα οποία επί της ουσίας δεν συμμετέχουν στη διοίκηση. Οι επιχειρήσεις αυτές στην πλειονότητά τους διοικούνται από στελέχη με στενούς οικογενειακούς δεσμούς ή από στελέχη που έχουν την ικανότητα να πάρουν αποφάσεις σύμφωνα με τα δικά τους συμφέροντα. Επομένως αποτελεί κίνητρο για παράνομη κατάχρηση κεφαλαίων, που εν τέλη είναι των μετόχων, και κάνουν αυξημένη την ανάγκη της ύπαρξης παραπάνω προστασίας προς τους μετόχους. Άλλωστε η ύπαρξη τεχνοκρατών που διαθέτουν ηγετικό ρόλο στις οντότητες αποτελεί πολύ δύσκολο έως και ακατόρθωτο κάθε έλεγχο από την πλειοψηφία των μετόχων.

Προκειμένου να βελτιστοποιηθεί η αποτελεσματικότητά των ελέγχων και υπάρχει η δυνατότητα να αξιολογηθεί το ελεγκτικό έργο που έχει υλοποιηθεί, εξελίσσεται συνεχώς η διαδικασία, αναλόγως των αναγκών και των καταστάσεων, των προτύπων και των πλαισίων του ελέγχου, τα οποία πιθανώς να διαφοροποιούνται μεταξύ τους, αλλά ενημερώνονται συνεχώς και προσπαθούν να ανταποκρίνονται στις πιο απαιτήσεις και δυσκολίες. Αυτά τα πρότυπα συνοδευόμενα πάντοτε με την προσωπική κρίση και αντίληψη του ελεγκτή μπορούν να τερματίσουν σκάνδαλα, σφάλματα, ανευθυνότητα και πάσης φύσεως δυσλειτουργίες στο επιχειρηματικό αλλά και στο ελεγκτικό περιβάλλον.

5.3 ΚΛΑΔΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Η δημόσια επιτήρηση είναι ιδιόζουσας σημασίας ώστε να διατηρηθεί η αξιοπιστία του κοινού στο ρόλο των ορκωτών ελεγκτών. Η παρούσα καταστροφή της εμπιστοσύνης εξαιτίας εν μέρει στην γνώμη του κοινού ότι το εκάστοτε ανεξάρτητο επάγγελμα απειλείται με τη σύγκρουση συμφερόντων όταν διενεργεί μια προσπάθεια αντιμετώπισης των οποιοδήποτε ελλείψεων⁴⁴.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η δημόσια εποπτεία είναι, έως σήμερα, ο μοναδικός λόγος της δημιουργίας της Επιτροπής για την διασφάλιση της ποιότητας. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να υπάρχουν και επιπλέον πρωτοβουλίες οι οποίες θα λειτουργούν σύμφωνα με όσα έχουν ήδη συμφωνηθεί όπως για παράδειγμα η επιβολή του σχετικού εποπτικού φορέα να περιέχει κατά πλειοψηφία μη επαγγελματίες.

Η τρέχουσα οργάνωση της δημόσιας εποπτείας για τη εγκυρότητα της ποιότητας των ελέγχων διαφοροποιείται από κράτος μέλος σε κράτος μέλος αναλόγως με τις υφιστάμενες διαρθρώσεις εποπτείας του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών και της σπουδαιότητας της κανονιστικής επιτήρησης της ποιότητας των ελέγχων για οποιοδήποτε τομέα. Οι κανονιστικοί φορείς του τομέα των κινητών αξιών ή οι κανονιστικοί φορείς άλλων τομέων έχουν την δυνατότητα να εφαρμοστούν ως εκπρόσωποι του δημόσιου συμφέροντος. Όμως, κάθε αυτόνομη σκέψη και απόφαση αναφορικά με τη δημόσια εποπτεία απαιτείται να έχει υπόψη και το δυνητικό ρόλο άλλων παραγόντων της οικονομίας. Κανένας μεμονωμένος εποπτικός

⁴⁴ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, <http://www.eca.eu.int/>

φορέας ή άλλος ενδιαφερόμενος δεν αρκετά μεγάλο πεδίο αρμοδιοτήτων έτσι ώστε να έχει την δυνατότητα να καλύψει με τον κατάλληλο τρόπο τα διάφορα συμφέροντα κατά την εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών οι οποίοι εκτελούν περισσότερους από ένα εκατομμύριο υποχρεωτικούς ελέγχους στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Για την ενίσχυση της εναρμόνισης της δημόσιας εποπτείας επιβάλλεται αρχικά η ανάλυση των διαφορών και των ομοιοτήτων ανάμεσα στα συστήματα δημόσιας εποπτείας που λειτουργούν από τα κράτη μέλη. Η επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει ξεκινήσει την ανάλυση των εκάστοτε συστημάτων δημόσιας εποπτείας και τον διαξιφισμό των ελάχιστων αρχών που απαιτούν τα εθνικά συστήματα για μία ομοιόμορφη δημόσια εποπτεία σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση⁴⁵ απαιτείται να απαντηθούν ως προς τα εξής σε σχέση με τη δημόσια εποπτεία:

- εποπτικό πεδίο (π.χ. εκπαίδευση, άδειες, ορισμός προτύπων, εξασφάλιση ποιότητας, πειθαρχικά συστήματα),
- εποπτικές αρμοδιότητες (π.χ. ερευνητικές και πειθαρχικές εξουσίες),
- σύνθεση των εποπτικών επιτροπών (π.χ. κατά πλειοψηφία μη επαγγελματίες, κατάλληλες λειτουργίες διορισμού),
- καθαρότητα της εποπτείας (π.χ. ανακοίνωση ετήσιων προγραμμάτων εργασίας και εκθέσεων λειτουργίας),
- χρηματοδότηση (π.χ. όχι αποκλειστικά από τον τομέα των ορκωτών ελεγκτών).

Με την εμφάνιση της εξελισσόμενης κεφαλαιαγοράς της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβάλλεται ένας κοινός μηχανισμός ο οποίος θα συντονίζει τα εθνικά συστήματα τα οποία συνδέονται με ένα συνεκτικό και αποδοτικό πανευρωπαϊκό δίκτυο. Αναφορικά με την αρχή της επικουρικότητας, η Επιτροπή θεωρεί ότι η λειτουργία της δημόσιας εποπτείας στην πράξη απαιτείται να παραμείνει αρμοδιότητα των κρατών μελών. Η Επιτροπή πιστεύει ότι ο ρόλος της οριοθετείται στην παρότρυνση της σύγκλισης βασικών αρχών και πρακτικών στο πλαίσιο της επιτροπής στην οποία θα προεδρεύει.

⁴⁵ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, <http://www.eca.eu.int/>

Έπειτα, στο στάδιο ενός αποδοτικού συντονιστικού μηχανισμού σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης θα ερευνηθεί η αναγκαιότητα υποχρεωτικής εγγραφής και εποπτείας εξωκοινοτικών ελεγκτικών οντοτήτων οι οποίες εκτελούν ελέγχους για οργανισμούς των οποίων οι τίτλοι έχουν ως στόχο τη διαπραγμάτευση των οργανωμένων κεφαλαιαγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης Ανεξάρτητα με το ποια πρωτοβουλία θα δηλωθεί ως καταλληλότερη στο βασικό θέμα της δημόσιας εποπτείας, απαιτείται οπωσδήποτε να στηρίζεται στην εκσυγχρονισμένη οδηγία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η σύμπραξη ανάμεσα των δραστηριοτήτων εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου αποτελεί ισχύουσας σημασίας. Οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να μεγεθύνουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αντίθετα οι εσωτερικοί ελεγκτές αντλούν τις κύριες πληροφορίες προκειμένου να εκτιμήσουν τον ελεγκτικό κίνδυνο. Ο ρόλος των ελεγκτών στις ενέργειες αποτροπής της άπατης είναι βασικός, έτσι πρέπει οι οργανισμοί να εκτελέσουν τις διαδικασίες ώστε να επιτευχθεί η ενίσχυση των ελέγχων . Αναλυτικότερα, κρίνεται απαραίτητο η ενίσχυση του εσωτερικού ελέγχου των οργανισμών με ενέργειες οι οποίες περιέχουν τη συνεχή επιμόρφωση των ελεγκτών και το καθορισμό ευθυνών τους, αφού είναι μια μορφή άμυνας της οντότητας απέναντι στην απάτη. Ασφαλώς, υπάρχει δυνατότητα βελτίωσης του ελεγκτικού έργου μέσα από την δημιουργία και την διατήρηση μιας ικανής εταιρικής κουλτούρας στον οργανισμό, της μεγέθυνσης και της διαφάνειας των λειτουργιών και της τήρησης των αρχών και των κανόνων που έχουν θεσπιστεί από τον οργανισμό αλλά και των των ελεγκτών. Ένας ικανός

,τακτικός εσωτερικός έλεγχος έχοντας μια ορθή συνεργασία με τον εξωτερικό ελεγκτή δεν αφήνει περιθώρια σφαλμάτων και άπατης. Άρα, βασίζεται στην ικανότητα και στην θέληση του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή προκειμένου να αποκαλύψουν κάποιο σφάλμα. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα από του σημαντικότερους μηχανισμούς του συστήματος έλεγχου. Αποτελεί ένα σημαντικό μέρος της διοίκησης της εταιρείας ο εσωτερικός έλεγχος. Στην περίπτωση που το τμήμα του εσωτερικού έλεγχου δεν ανταποκρίνεται στις προσδοκίες της ανώτερης διοίκησης, είναι απαραίτητο να λάβει τα κατάλληλα μέτρα για την αναβάθμιση του. Ανεξαρτήτως των περιπτώσεων, ο οργανισμός επιβάλλεται να διατηρεί τον έλεγχο της διαδικασίας λειτουργίας των εσωτερικών ελέγχων. Αυτό έχει ως επακόλουθο την εποπτεία της διαδικασίας επίβλεψης των συστάσεων. Ο εξωτερικός έλεγχος, αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό παράγοντα της εταιρικής διακυβέρνησης αναφορικά με την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και των σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Για να ενδυναμωθεί η ποιότητα του ελέγχου συνολικά, η μεταξύ σχέση των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να βασίζεται στην αμοιβαία στήριξη και σύμπραξη. Τα θετικά αποτελέσματα των δύο πλευρών μπορούν να συνδυαστούν ώστε να υλοποιηθεί ένας υψηλού επιπέδου έλεγχος. Οι εσωτερικοί ελεγκτές περνούν το μεγαλύτερο μέρος ή το σύνολο του χρόνου τους εργαζόμενοι μέσα στην ίδια οντότητα και αυτό έχει ως αποτέλεσμα, να διαθέτουν μια πιο αξιόλογη εικόνα της λειτουργίας της. Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές εργάζονται για διάφορους πελάτες, και έρχονται αντιμέτωποι σε μια μεγαλύτερη ποικιλία χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συμπερασματικά, οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να διορθώσουν ζητήματα τα οποία δεν μπορούν να εντοπίσουν ή να διορθώσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές. Ο εξωτερικός ελεγκτής απαιτείται να κατανοήσει πλήρως τις λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου για να εντοπίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και για να σχεδιάσει και να υλοποιήσει τις ελεγκτικές διαδικασίες. Οι ελεγκτές απαιτείται να επιβεβαιώνουν ότι στάδια της εξέτασης και της σύνταξη της έκθεσης ελέγχου διενεργούνται με επαγγελματισμό. Η εύρεση τήρησης και αναφοράς με δόλο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι μια από τις βασικές εξουσίες του εξωτερικού ελεγκτή. Τα τυχαία σφάλματα εντοπίζονται αρκετά συχνά στους ελέγχους. Όμως αυτά τα σφάλματα δεν πρέπει να συμβαδίζει δραστηριότητα που έχει ως στόχο τον δόλο. Σφάλματα μπορεί να συμβούν οποιαδήποτε στιγμή, σε οποιοδήποτε μέρος με απρόβλεπτα αποτελέσματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα η απάτη, αποτελεί σκόπιμη ενέργεια και είναι πιο δύσκολο να εντοπιστεί σε αντίθεση με ένα σφάλμα. Μέρος της εργασίας του εξωτερικού ελεγκτή η αναγνώριση των συνθήκες που δείχνουν πιθανούς μεγαλύτερους κινδύνους άπατης έναντι σε εργαζόμενους ή διαχειριστές και μεγεθύνουν τον

έλεγχο όλων των αρχείων αναλόγως. Οι συνέπειες του εξωτερικού ελέγχου στη καταστολή της άπατης αποτέλεσαν και θα συνεχίσουν να αποτελούν αντικείμενο μελλοντικής έρευνας. Η ελεγκτική επιστήμη παρουσιάζει διαφοροποιείται αρκετά τα τελευταία χρόνια λόγω των μεταβολών και των εξελίξεων στις αγορές. Η ύπαρξη ενός ικανού εσωτερικού ελεγκτή και εσωτερικού συστήματος ελέγχου είναι ικανό σημάδι αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών, κάτι το οποίο θετική επίδραση στον εξωτερικό έλεγχο και την προσπάθεια που θα καταβάλλει. Ο Εσωτερικός και ο Εξωτερικός Έλεγχος είναι μέσα με τα οποία πραγματοποιείται μια ορθή σχέση ανάμεσα της επιχείρησης και των μετόχων. Σε μια μελλοντική έρευνα, είναι ενδιαφέρον να διενεργηθεί σύγκριση μεταξύ διαφόρων συστημάτων εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και των εκθέσεων ελέγχου που συντάξαν οι εξωτερικοί ελεγκτές. Επίσης, η δημόσια εποπτεία του τομέα των ορκωτών ελεγκτών, και το πρόγραμμα, αλλά και στόχους που υποβάλει η Ευρωπαϊκή Ένωση για τα μεταγενέστερα χρόνια. Η εγκυρότητα των συναλλαγών, αλλά και η επίτευξη της καλύτερης δυνατής ποιότητας, αποτελούν κάποιους από τους κυριότερους στόχους που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση για το μέλλον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΞΕΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Eulerich, M., Masli, A., Pickerd, J., & Wood, D. A. (2023). The Impact of Audit Technology on Audit Task Outcomes: Evidence for Technology-Based Audit Techniques. *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 981-1012.

Ratmono, D., & Darsono, D. (2022). Effectiveness of internal audit in local governments: The moderating role of internal and external auditors' relations. *Accounting*, 8(2), 177-186.

Breger, D., Edmonds, M., & Ortegren, M. (2020). Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(1), 112-124.

Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.

Younas, A., & Kassim, A. A. M. (2019). Essentiality of internal control in Audit process. *International Journal of Business and Applied Social Science*, 5(11), 1-6.

Iovu, C. (2018). The role and key objectives of the company's internal audit process.

Satka, E. (2017). Internal and External Audit in the Function of the Management of the Trade Companies. *Journal of US-China Public Administration*, 14(6), 330-338.

Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434-454.

Kassem, R., & Higson, A. W. (2016). External auditors and corporate corruption: Implications for external audit regulators. *Current Issues in Auditing*, 10(1), P1-P10.

Turpen, R., & Dyer, H. (2015). Working with external auditors: a successful relationship between internal and external auditors depends on collaboration and open communication to achieve the shared goal of effective audit service. *Internal Auditor*, 72(1), 17-19.

Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial auditing journal*, 30(1), 34-55.

Caratas, M. A., & Spatariu, E. C. (2014). Contemporary approaches in internal audit. *Procedia Economics and Finance*, 15, 530-537.

Petraşcu, D., & Tîeanu, A. (2014). The role of internal audit in fraud prevention and detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497.

Daniel, J. (2012). Making sense of MOOCs: Musings in a maze of myth, paradox and possibility. *Journal of interactive Media in education*, 2012(3).

Kassem, R., & Higson, A. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of emerging trends in economics and management sciences*, 3(3), 191-195.

Δήμου, Ν. Γ., (2000). *Ελεγκτική Ι: Βασικές Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής*. Αθήνα

Φίλος, Γ. Α., (2004) . *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*. Αθήνα: 10 Group

Κάντζος, Κ., & Χονδράκη, Α. (2006). *Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική*. Σταμούλης, Αθήνα.

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

Λουμιώτης Β., (2019), «Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος», Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Λουμιώτη Β., (2020), «Πρακτικά θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων», Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

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

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

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

<https://elte.org.gr/>

<https://www.theia.org/>

<https://www.taxheaven.gr/news/56613/>

<http://www.eca.eu.int/>