



ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-MBA

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ
ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ»

της

ΕΙΡΗΝΗΣ ΖΑΦΕΙΡΙΑΣ ΚΟΥΤΣΟΡΑΚΗ (Α.Μ. 2020019027)

Επιβλέπων: κ. Ζοπουνίδης Κωνσταντίνος

Χανιά, 2022

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος Οργάνωση και Διοίκηση επιχειρήσεων, της Σχολής Μηχανικών Παραγωγής και Διοίκησης του Πολυτεχνείου Κρήτης. Πριν την παρουσίαση της εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον αξιότιμο επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Ζοπουνίδη Κωνσταντίνο για την πολύτιμη καθοδήγηση του και την εμπιστοσύνη που μου έδειξε. Ιδιαίτερες ευχαριστίες θέλω να απευθύνω και στην υποψήφια διδάκτωρ κυρία Μανιαδή Μαρία για την καθοριστική της βοήθεια, η οποία στάθηκε σημαντική αρωγός στην προσπάθειά μου. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου Ηλία και Μαρία για τη συμπαράσταση και την υποστήριξη τους καθ' όλη την διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η Διεθνοποίηση των αγορών και η πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων καθιστούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μια τεχνική αρκετά απαιτητική. Η εναρμόνιση των χωρών με τα ελεγκτικά πρότυπα έχει τη δυνατότητα να ενισχύσει τις οικονομικές δραστηριότητες σε όλο το κόσμο.

Το έργο της Ελεγκτικής έρχεται αντιμέτωπο με συνεχείς αλλαγές, που οφείλονται κατά κόρον στις μεταρρυθμίσεις του χρηματοοικονομικού συστήματος. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι αναγκαίο εργαλείο των Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς η υιοθέτησή τους είναι αναπόσπαστο μέρος για την άσκηση του επαγγέλματος τους. Ακόμα, εξαιτίας της χρηματοοικονομικής κρίσης του 2008 που συνεχίζει να κλονίζει την παγκόσμια οικονομία, καθώς και τα οικονομικά σκάνδαλα που εμφανίστηκαν τις τελευταίες δεκαετίες καθιστούν αναγκαία την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των επενδυτών μέσω της επικράτησης υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Προκειμένου να επισημανθεί η αναγκαιότητα της τήρησης των ελεγκτικών προτύπων πραγματοποιήθηκε η παρούσα εργασία. Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει τα βασικά σημεία της Ελεγκτικής Επιστήμης και των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

Συνοψίζοντας, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ενισχύουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

ABSTRACT

The internationalization of markets and the complexity of business make financial statements a very demanding technique. Aligning countries with auditing standards has the potential to boost economic activity around the world.

Audit Office is faced with continuous changes, which are mainly due to the reforms of the financial system. International Standards on Auditing are a necessary tool for Chartered Auditors, as their adoption is an integral part of the exercise of their profession. Still, due to the 2008 financial crisis that continues to shake the global economy, as well as the financial scandals that have emerged in recent decades, it is necessary to restore investor confidence through the prevalence of high quality financial information.

In order to highlight the need to comply with auditing standards, this work was carried out. The purpose of this paper is to present the key points of Auditing Science and International Auditing Standards.

In summary, International Standards on Auditing enhance the reliability of financial statements.

Περιεχόμενα	
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	1
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ABSTRACT	3
ΛΙΣΤΑ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΩΝ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1°	9
1.1 Εισαγωγή	9
1.2 Σκοπός	9
1.3 Δομή Διπλωματικής	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ	11
2.1 Γενικά στοιχεία της Ελεγκτικής Επιστήμης	11
2.2 Ορισμός Ελεγκτικής και Ελέγχου	12
2.3 Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής Διαδικασίας	15
2.4 Τύποι Ελέγχου	18
2.4.1 Κατηγορίες ελέγχου με βάση τον αρχικό σκοπό	18
2.4.2 Άλλες κατηγορίες ελέγχου	23
2.5 Ελεγκτικά τεκμήρια	24
2.6 Ελεγκτική Διαδικασία	26
2.7 Η πανδημία και οι αλλαγές που επέφερε στον έλεγχο	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ	32
Εισαγωγή	32
3.1 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου	33
3.2 Κώδικας Ηθικής Εσωτερικού Ελέγχου	35
3.3 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή	37
3.4 Οφέλη του Εσωτερικού Ελέγχου	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ – ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	41
Εισαγωγή	41
4.1 Εταιρίες που υπάγονται υποχρεωτικά στον Εξωτερικό Έλεγχο	42
4.2 Επαγγελματική ηθική των Ορκωτών Ελεγκτών	43
4.2.1 Νομική Ευθύνη του Ελεγκτή	43
4.2.2 Αστική Ευθύνη – Ασφαλιστική κάλυψη	44
4.3 Οφέλη εξωτερικού ελεγκτή	44
4.4 Στόχος και Λειτουργία του Ορκωτού Ελεγκτή	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο : ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ^ο : ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	55
6.1 Εισαγωγή	55
6.1.1 Σκοπός δημιουργίας των προτύπων	56
6.2 Βασικά όργανα ορισμού των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων	56
6.2.1 Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC)	57
6.3 Παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων	61
6.3.1 Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας	61
6.3.2 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 200-265	63
6.3.3 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 300-330	67
6.3.4 Διεθνές Πρότυπα Ελέγχου 402-450	69
6.3.5 Διεθνές Πρότυπα Ελέγχου 500-580	70
6.3.6 Διεθνές Πρότυπα Ελέγχου 600-620	75
6.3.7 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 700-720	76
6.3.8 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 800-810	79
6.4 Υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση - Ιστορική Αναδρομή	80

6.4.1 Η εφαρμογή των Δ.Ε.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση από το 2005 και μετά	81
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	84
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	85

ΛΙΣΤΑ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΩΝ

Δ.Π.Ε.: Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Σ.Ο.Ε.Λ.: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

A.C.A.P.: Advisory Committee on the Auditing Profession – Συμβουλευτική Επιτροπή Ελέγχου για το Ελεγκτικό Επάγγελμα)

A.I.C.P.A.: American Institute of Certified Public Accountants – Αμερικάνικο Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών

C.A.G.: Consultative Advisory Group – Συμβουλευτική Ομάδα

F.A.S.B.: Financial Accounting Standards Board - Συμβούλιο Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων

F.R.C.: Financial Reporting Council – Συμβούλιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

I.A.A.S.B.: International Auditing and Assurance standards Board – Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης

I.A.I.S.: International Association of Insurance Supervisors – Διεθνής Ένωση Εποπτικών Αρχών Ασφαλίσεων

I.A.P.C.: International Auditing Practices Committee – Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών

I.A.S.: International Accounting Standard – Διεθνής Λογιστικά Πρότυπα

I.A.S.B.: International Accounting Standards Board – Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

I.A.S.C.: International Accounting Standards Committee – Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

I.C.C.A.P.: International Coordination Committee for the Accounting – Επιτροπή Διεθνούς Συντονισμού του Λογιστικού Επαγγέλματος

I.E.S.B.A.: International Ethics Standards Board for Accountants – Διεθνές Συμβούλιο Δεοντολογίας για τους Λογιστές

I.F.A.C.: International Federation of Accountants - Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

I.F.R.S: International Financial Reporting Standard (Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης)

I.S.A: International Standard on Auditing – Δ.Π.Ε.

I.S.A.E.: International Standard on Assurance Engagements – Διεθνή Πρότυπα Διασφαλιστικών Αναθέσεων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 Εισαγωγή

Η Ελεγκτική Επιστήμη είναι ένα ξεχωριστό πεδίο της Λογιστικής, που αναφέρεται στις αρχές, στους κανόνες και στον τρόπο συμπεριφοράς των Ελεγκτών προκειμένου να διεξαχθεί ορθά ο έλεγχος των επιχειρήσεων. Στόχος της είναι ο σωστός έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ αντικείμενο ελέγχου αποτελεί οτιδήποτε χρησιμοποιήθηκε από την ίδια την επιχείρηση, όσον αφορά τις διαδικασίες και τις μεθόδους, κατά την διάρκεια του έτους χρήσης. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται από επαγγελματίες ελεγκτές - Ορκωτούς Ελεγκτές, οι οποίοι δεν ανήκουν στο προσωπικό της ελεγχόμενης εταιρίας.

Για την ορθή διεξαγωγή αξιόλογων συμπερασμάτων βασικό είναι να συλλεχθούν σωστά τα ελεγκτικά τεκμήρια. Οι ελεγκτές μετά την ολοκλήρωση του ελεγκτικού τους έργου διατυπώνουν τα συμπεράσματά τους στην έκθεση ελέγχου. Το εργαλείο των ελεγκτών είναι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Δ.Π.Ε. εκδίδονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών – IFAC και από το συμβούλιο των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης – IAASB. Τέλος, οι έλεγχοι που στηρίζονται στα Δ.Π.Ε. προσφέρουν αξιοπιστία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών που έχουν ελεγχθεί παρέχοντας αξιόλογες πληροφορίες στους άμεσα ενδιαφερόμενους χρήστες για την λήψη επενδυτικών αποφάσεων.

1.2 Σκοπός

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εισάγει κάποιον στην Ελεγκτική Επιστήμη. Πιο συγκεκριμένα γίνεται η αναφορά στην ελεγκτική διαδικασία, στα στάδια ελέγχου και στα είδη του ελέγχου.

Η κύρια σημασία της εργασίας είναι να αναδείξει τη σημαντικότητα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, τα οποία χρησιμοποιούνται από τους Ελεγκτές για τη πραγματοποίησή του έργου τους και τη διατύπωση της ετήσιας έκθεσης για την εταιρία που έχει ελέγξει. Τα Δ.Π.Ε. αναλύονται στα επόμενα κεφάλαια της εργασίας δίνοντας έμφαση στο σπουδαίο ρόλο που έχουν προκειμένου να εξασφαλίσουν την τεκμηρίωση της γνώμης των ελεγκτών επί των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχουν.

Τέλος, στην εργασία δίνονται βασικοί ορισμοί για τα ελεγκτικά θέματα που έχουν να κάνουν με τις διακρίσεις του ελέγχου, την επαγγελματική ηθική και ανεξαρτησία του ελεγκτικού και για τα ελεγκτικά τεκμήρια.

1.3 Δομή Διπλωματικής

Η παρούσα εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια στα οποία πραγματοποιείται εισαγωγή στην Ελεγκτική Επιστήμη, καθώς και στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Δίνεται έμφαση στον σπουδαίο ρόλο που έχει η συλλογή δεδομένων, η αξιολόγηση τόσο του εσωτερικού, όσο και του εξωτερικού περιβάλλοντος μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται η εταιρία αλλά και στην έκθεση που διατυπώνει ο ελεγκτής στο τέλος.

Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια πρώτη εισαγωγή στο θέμα της διπλωματικής εργασίας και αναφέρεται ο σκοπός και η δομή της εργασίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφέρονται σημαντικές πληροφορίες για την Ελεγκτική Επιστήμη, όπως είναι οι διάφοροι τύποι του ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια, καθώς και πως η πανδημία έχει επιφέρει αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος. Στα κεφάλαια τρία και τέσσερα πραγματοποιείται μια πιο λεπτομερή παρουσίαση του Εσωτερικού και του Εξωτερικού Ελέγχου αντίστοιχα. Στην συνέχεια γίνεται βιβλιογραφική επισκόπησης στην οποία αναφέρονται και στοιχεία σχετικά με την επιχειρηματική ηθική και την ηθική των ελεγκτών. Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο πραγματοποιείται μια εκτενής παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

2.1 Γενικά στοιχεία της Ελεγκτικής Επιστήμης

Το σημερινό σύνθετο οικονομικό περιβάλλον χαρακτηρίζεται από μια διαρκεί αύξηση του όγκου των πληροφοριών που είναι διαθέσιμη για την λήψη αποφάσεων. Οι εταιρείες πλέον διατηρούν τεράστιες βάσεις δεδομένων που τους παρέχουν σημαντικές πληροφορίες για τους πελάτες, τους προμηθευτές τους αλλά και για την μελλοντική τους εξέλιξη. Επομένως, καθίσταται αναγκαίο όλες αυτές οι πληροφορίες να ελέγχονται στο αν είναι αξιόπιστες, σχετικές, έγκυρες και έγκαιρες, ώστε τα άμεσα ενδιαφερόμενα άτομα, όπως τα στελέχη των επιχειρήσεων, οι επενδυτές και οι πιστωτές να μπορούν να λάβουν ορθολογικές αποφάσεις.

Η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων, η διάπραξη σκόπιμων λαθών, καταχρήσεων και η απόκρυψη των πληροφοριών προκειμένου να επωφεληθούν οικονομικά διάφορα άτομα αύξησε την ανάγκη για λογιστική παρακολούθηση και έλεγχου των λογιστικών διαδικασιών των επιχειρήσεων δημιουργώντας τον κλάδο της Ελεγκτικής Επιστήμης. Η Ελεγκτική παίζει καθοριστικό ρόλο στο να διασφαλιστεί η αξιοπιστία, η αντικειμενικότητα και η εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Μέσω της διαδικασίας του ελέγχου από Ορκωτούς Λογιστές ενισχύεται η εμπιστοσύνη των άμεσα ενδιαφερόμενων για την επιβίωση και την ανάπτυξη μιας επιχείρησης. Εκτός από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων τις τελευταίες δεκαετίες διακρίνεται ραγδαία αύξησης και άλλων μορφών ελέγχου, όπως είναι ο φορολογικός, ο περιβαλλοντικός έλεγχος, ο έλεγχος απόδοσης και ποιότητας κ.α.. Η έξαρση αυτή των ελέγχων προέκυψε έπειτα από την συνεχή δυσάρεσκη διαφόρων κοινωνικών ομάδων σχετικά με τις δραστηριότητες επιχειρήσεων και άλλων οργανισμών, όπως και των κρατικών οργάνων **(Καραμάνης Κ., 2008)**. Βέβαια, το ερώτημα που τίθενται είναι κατά πόσο οι ελεγκτές δρουν αντικειμενικά και ανεξάρτητα παρέχοντας τις απαραίτητες ελεγκτικές γνωμοδοτήσεις στις επιχειρήσεις. Η γνωμοδότηση αυτή προκύπτει έπειτα από μια αρκετά περίπλοκη διαδικασία που περιλαμβάνει τα εξής (Rittenberg et al., 2012):

- 1) Αξιολόγηση της απόφασης αποδοχής και διατήρησης ενός πελάτη,
- 2) αξιολόγηση της οικειότητας της εταιρείας με τους πελάτες,
- 3) εφαρμογή εσωτερικού ελέγχου,
- 4) την συλλογή σημαντικών στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς και
- 5) την διατύπωση της ελεγκτικής γνώμης.

Κατά τον έλεγχο μιας επιχείρησης ο Ορκωτός Ελεγκτής θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στα εξής έξι σημεία:

1. Οι λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι πλήρεις, δηλαδή θα πρέπει να υπάρχουν όλα τα λογιστικά γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος χρήσης.
2. Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια υπήρχαν κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού.
3. Τα έσοδα και τα έξοδα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεων (Κ.Α.Χ.) δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους χρήσης.
4. Όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού ανήκουν στην κυριότητα της εταιρείας και τα στοιχεία του παθητικού αποτελούν υποχρεώσεις της κατά την ημέρα κατάρτισης του Ισολογισμού.
5. Τα στοιχεία του Ισολογισμού έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και τους σχετικούς νόμους
6. Οι λογαριασμοί των λογιστικών καταστάσεων παρουσιάζονται σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Η Ελεγκτική επιστήμη εξελίσσεται συνέχεια και προσπαθεί διαρκώς να καλύψει τις αδυναμίες των συστημάτων του Εσωτερικού Ελέγχου. Μερικοί από τους στόχους της Ελεγκτικής έχουν να κάνουν με την εξασφάλιση της σωστής διοίκησης, τη διασφάλιση των μετόχων, τη γενικότερη προστασία της συνοχής της εταιρείας, τη πρόβλεψη επενδυτικών ευκαιριών, την ορθή λήψη αποφάσεων και την αξιόπιστη πληροφόρηση.

2.2 Ορισμός Ελεγκτικής και Ελέγχου

Σε κάθε μορφή οργάνωσης των εταιρειών οι διοικούντες της εταιρίας αδυνατούν τις περισσότερες φορές να έχουν την άμεση επίβλεψη όλων των διαδικασιών για αυτό και αναθέτουν ένα μέρος αυτών στα διάφορα στελέχη τους. Αυτό δημιουργεί κίνδυνο παρεκκλίσεων μεταξύ της πραγματικής κατάστασης και αυτής που είχε προβλεφθεί, που δύσκολα θα γίνουν άμεσα αντιληπτές από τους διοικούντες προκαλώντας σοβαρά προβλήματα. Ο DeAngelo (1981), αναφέρει ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να ανακαλύπτει τυχόν παραβιάσεις στο λογιστικό σύστημα του πελάτη και να αναφέρει την παραβίαση αυτή δημόσια. Άρα, η ποιότητα του ελέγχου μπορεί να θεωρηθεί ως συνάρτηση της (α) υπευθυνότητας του ελεγκτή και (β) της ανεξαρτησίας του. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι ένας ελεγκτής που είναι λιγότερο εκτεθειμένος σε

οικονομικές, κοινωνικές και προσωπικές πιέσεις από τους πελάτες του θα δημοσιεύσει πολύ πιο ακριβής και αξιόλογες πληροφορίες¹. Σύμφωνα με τον Flint (1998) ο έλεγχος υπάρχει επειδή οι άμεσα ενδιαφερόμενοι φορείς δεν μπορούν για διάφορους λόγους να αποκτήσουν οι ίδιοι τις πληροφορίες που τους είναι απαραίτητες για να λάβουν μια απόφαση. Μέσω της διαδικασίας του ελέγχου εντοπίζονται επικίνδυνες ελλείψεις, περιοχές που ενδέχονται βελτιώσεις και δυνατότητα μελλοντικής επέκτασης και εξαλείφονται σπατάλες, ενώ περιορίζονται οι δαπάνες. Επίσης, αξιολογούνται τα εφαρμοσμένα συστήματα ελέγχου, δημιουργούνται ευκαιρίες ανάπτυξης νέων καινοτόμων ιδεών και τεχνικού εξοπλισμού και διαπιστώνεται εάν η εταιρεία λειτουργεί στο επιθυμητό επίπεδο αποδοτικότητας. Επομένως, ρόλος του ελέγχου είναι να αξιολογεί το σύστημα οργάνωσης και πληροφόρησης της εταιρίας. Σχετικά με τα Πληροφοριακά Συστήματα στην διεθνή βιβλιογραφία δεν έχει εδραιωθεί επίσημα ένας ορισμός αναφορικά με το τι είναι. Ένας από τους πιο παλιούς ορισμούς είναι του Lucas (1982) σύμφωνα με τον οποίον «Το Π.Σ. είναι ένα σύνολο οργανωμένων διαδικασιών που, όταν εφαρμοστεί, παρέχει πληροφορίες για υποστήριξη της λήψης των αποφάσεων και του ελέγχου του οργανισμού». Το 1985 οι Davis και Olson ανέφεραν ότι, «το Πληροφοριακό Σύστημα είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα ανθρώπου – μηχανής για την παροχή πληροφοριών, που υποστηρίζει τις δραστηριότητες της διαχείρισης ανάλυσης και λήψης αποφάσεων σε έναν οργανισμό».

Βασικός στόχος του Ελέγχου είναι να βελτιώσει το βαθμό εμπιστοσύνης των άμεσα ενδιαφερόμενων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι ο ελεγκτής εκφράζει την γνώμη του για το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Όταν ο έλεγχος πραγματοποιείται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας καθιστά ικανό τον ελεγκτή να σχηματίζει αυτή τη γνώμη.

Σχετικά με την ελεγκτική αυτή αποτελεί έναν ξεχωριστό κλάδο των διοικητικών - οικονομικών επιστημών, ο οποίος μέσα από την παρακολούθηση και την αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων της εταιρείας εξασφαλίζεται η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η εταιρία στους άμεσα ενδιαφερόμενους φορείς. Ακόμη, η Ελεγκτική επιστήμη συνδέεται άμεσα τις επιστήμες της Διοίκησης οικονομικών μονάδων, όπως είναι η Οικονομική, η Στατιστική, η Νομική και η Πληροφορική.

¹ DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199

Γενικότερα, η Ελεγκτική ορίζει του κανόνες και τους όρους για τη πραγματοποίηση του ελέγχου σε κάθε οικονομική μονάδα που επιθυμεί να αναπτυχθεί και να αξιοποιήσει τους οικονομικούς της πόρους (Ρογδάκη, 2004).

Διαχρονικά έχουν δοθεί αρκετοί ορισμοί για την Ελεγκτική ως Επιστήμη τόσο στην ελληνική, όσο και στην ξένη βιβλιογραφία. Συγκεκριμένα:

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι ο Mattingly L., (1964)², επισημαίνει ότι αντικείμενο της Ελεγκτικής είναι ο έλεγχος, δηλαδή *«η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων που αποδεικνύουν την αλήθεια, την ακρίβεια και τη νομιμότητα, την αναζήτηση των απαιτούμενων πληροφοριών αλλά και τη διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής σχετικά με την αλήθεια και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων»*.

Ο Καραμάνης Κ., (2008) ορίζει την Ελεγκτική ως *«το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες πραγματοποιείται κάθε λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος, με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων, σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση»*³.

Σύμφωνα με τον Τερζάκη Γ., (1985) η Ελεγκτική των επιχειρήσεων ορίζεται ως *«ένα σύνολο λογιστικών και οικονομοτεχνικών ενεργειών, που ως σκοπό έχουν την εξακρίβωση θεμάτων εναγόμενων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση της επιχείρησης»*⁴.

Ο Τσιμάρης Μ.⁵ αναφέρει ότι η Ελεγκτική είναι *«το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων-απορρυσών από βαθειάν γνώσιν της Οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλεγκξις (Verification) εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, προς διαπίστωσιν πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγήν αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικών προς την οικονομικήν τινά διαχείρισιν»*.

² Καζατζής Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Πειραιάς, Business Plus

³ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική, Θεωρία και πρακτική συμφωνία με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα», εκδόσεις Ο.Π.Α.

⁴ Τερζάκη Γ. (1985) «Φορολογική Ελεγκτική» Αθήνα

⁵ Καζατζής Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Πειραιάς, Business Plus

Τέλος, η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστών⁶ (American Accounting Association-A.A.A.) ορίζει την Ελεγκτική ως *«μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία έχουν να κάνουν με την πιστοποίηση οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες»*.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, ο ελεγκτής είναι το πρόσωπο ή τα πρόσωπα εκείνα που πραγματοποιούν τον έλεγχο, τις περισσότερες φορές αναφέρεται στον εταίρο ανάθεσης ή σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης που ανήκουν σε μια λογιστική εταιρία.

Οι παραπάνω ορισμοί φανερώνουν πως αντιλαμβάνονταν την Ελεγκτική Επιστήμης οι άνθρωποι εκείνης της εποχής. Τονίζουν ιδιαίτερα τις αρχές και τις διαδικασίες που τηρούνται μέχρι την δημιουργία του τελικού πορίσματος από την οπτική γωνία του ελεγκτή προκειμένου να παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα της ελεγχόμενης εταιρίας.

2.3 Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής Διαδικασίας

Ο έλεγχος και ο ρόλος του ελεγκτή δεν ήταν ποτέ ένα στατικό φαινόμενο, στην πραγματικότητα φαίνεται να ήταν μια συνεχής διαδικασία αλλαγής και εξέλιξης σε όλη την ιστορία του. Διαρκώς επηρεάζονται από διάφορους παράγοντες, όπως από την κατάρρευση μεγάλων εταιρειών, από τις αποφάσεις των δικαστηρίων και από τις τεχνολογικές εξελίξεις.⁷ Η διαχρονική μελέτη της Ελεγκτικής κάνει σαφές ότι η αρχική θεσμοθέτηση της έννοιας του ελέγχου έχει τις ρίζες του από τα πρώτα κιόλας χρόνια της οικονομικής ζωής και κυρίως από την στιγμή που πρώτο εμφανίστηκε η ανταλλαγή οικονομικών αγαθών. Στην αρχή η οικονομική λογιστική πρακτική ήταν απλώς η επίβλεψη και η επαλήθευση όλων των οικονομικών ανταλλαγών. Ουσιαστικά, μέσω της χρήσης του χρήματος ως μέσω οικονομικών συναλλαγών δημιουργήθηκε η ανάγκη για την ύπαρξη ενός ελεγκτικού μηχανισμού προκειμένου να εξασφαλίζεται η οικονομική πράξη.

Πιο συγκεκριμένα, πριν από το 1840 ο έλεγχος σαν έννοια δεν ήταν καλά τεκμηριωμένος όπως είναι σήμερα (Lee, 1994). Βέβαια, η διενέργεια ελέγχου είχε ήδη εμφανιστεί στα χρόνια της

⁶ Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης Π., (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου», Αθήνα, Διπλογραφία

⁷ Teck-Hang, L. & Ali, A. (2008), “The Evolution of Auditing: An analysis of the Historical Development”, Journal of Modern Accounting and Auditing.

αρχαίας Ελλάδας, της Βαβυλώνας, της Κίνα, της Αιγύπτου και στο αρχαίο Exchequer της Αγγλίας. Σύμφωνα με τους Porter et al. (2005)⁸, η πρακτική του σύγχρονου ελέγχου δεν είχε καθιερωθεί σταθερά μέχρι και την βιομηχανική επανάσταση του 19^{ου} αιώνα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι περισσότεροι άνθρωποι ασχολούνταν με τον αγρό και διαχειρίζονταν μικρές ατομικές «επιχειρήσεις» πριν δημιουργηθούν τα εργοστάσια. Κατά το έτος 1844 νομοθετήθηκαν δύο από τις σημαντικότερες διαδικασίες που είναι: (α) ο έλεγχος των Ανώνυμων Εταιριών και (β) τέθηκε υποχρεωτική η εγγραφή όλων των επιχειρήσεων που επιθυμούσαν να θεωρούνται ως εταιρίες (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2017)⁹. Η ανάπτυξη των επιχειρήσεων ώθησε στην εφαρμογή μεθόδων ελέγχου που θα εντοπίζουν απάτες και θα μπορούν οι επενδυτές να συλλέγουν αξιόπιστες πληροφορίες για τις εταιρίες. Με την εισαγωγή των εταιριών στο χρηματιστήριο ενισχύθηκε ακόμα περισσότερο η ανάγκη για συλλογή αξιόπιστων στοιχείων (Byrnes et al., 2015)¹⁰. Στα επόμενα χρόνια αναπτύχθηκαν πολλές ελεγκτικές πρακτικές που κυρίως στηρίζονταν σε πληροφορίες που διέθεταν τα διευθυντικά στελέχη. Σύμφωνα με τους Porter, et al. (2005), ο λογιστής ιδιαίτερα στα πρώτα χρόνια ήταν κανονικά ο διευθυντής της εταιρείας και τα καθήκοντα του ήταν να διασφαλίσουν την ορθή χρήση των κεφαλαίων που του είχαν ανατεθεί, ενώ οι ελεγκτές ήταν απλώς μέτοχοι. Οι περισσότερες βελτιώσεις που γίνονταν στις ελεγκτικές πρακτικές οφείλονταν σε σημαντικά αρνητικά εταιρικά γεγονότα, όπως το γεγονός ότι ενώ πριν το 1939 οι διαδικασίες ελέγχου των φυσικών αποθεμάτων και η επιβεβαίωση των απαιτήσεων ήταν προαιρετικά, έπειτα από την απάτη που αποκαλύφθηκε στις δραστηριότητες της McKesson & Robbins, η AICAP δημιούργησε το SAP 1, σύμφωνα με το οποίο έγινε υποχρεωτικός ο έλεγχος των φυσικών αποθεμάτων και η επιβεβαίωση των απαιτήσεων. Νωρίτερα το 1896 ο Mill είχε τονίσει ότι στόχος του ελέγχου ήταν να εντοπίζονται τυχόν απάτες και σφάλματα και όχι απλά να βασίζεται στις πληροφορίες του στελέχους της εταιρίας.

Από το 1990 και μετά απότερος στόχος του ελέγχου είναι να προσδώσει αξιοπιστία σε χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες που δημοσιεύονται από την εταιρία στις ετήσιες εκθέσεις. Ακόμη, τα ελεγκτικά γραφεία παρείχαν και συμβουλευτικές

⁸ Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2005). Principles of external auditing. John Wiley & Sons, Ltd.

⁹ Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης, Π. (2017) «Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές», Θεσσαλονίκη, εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

¹⁰ Byrnes, P.E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown – Liburd, H., Teeter, R., Warren, J.D. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. Continuous Auditing, 285-297

υπηρεσίες στις επιχειρήσεις. Ωστόσο, έπειτα από την κατάρρευση μεγάλων εταιρειών, όπως ήταν η Sunbeam, η Waste, η Adelphian κλπ., σχεδόν τα περισσότερα λογιστικά γραφεία διαχώρισαν τις συμβουλευτικές τους υπηρεσίες σε ξεχωριστές εταιρίες προκειμένου να διασφαλίσουν την ποιότητα του ελέγχου¹¹.

Στη δεκαετία του 1960 εφαρμόστηκαν τα πρώτα ελεγκτικά υπολογιστικά συστήματα, όπως IBM, AUDITAPE, τα οποία βοήθησαν τους ελεγκτές να πραγματοποιούν καλύτερους ελέγχους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Τα επόμενα 25 χρόνια μέσω της ραγδαίας τεχνολογικής εξέλιξης αναπτύχθηκαν καινούργια πληροφοριακά συστήματα που βοήθησαν στην αυτοματοποίηση του ελέγχου. Η είσοδος της τεχνολογίας μέσα στο χώρο των επιχειρήσεων βοήθησε στην δημιουργία του ελεγκτικού εργαλείου CAATS, που υποστηρίζει την αυτοματοποίηση των ελεγκτικών διαδικασιών ενισχύοντας την ποιότητα και την ταχύτητα του ελέγχου (Byrnes et al., 2015).

Στην Ελλάδα η προσπάθεια οργάνωσης και λειτουργίας του επαγγέλματος του ελεγκτή πραγματοποιήθηκε σε τρεις χρονικές περιόδους:

- από το 1920 έως το 1956 ήταν η περίοδος πριν την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών στην οποία ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων ήταν τυπικός,
- από το 1957 έως το 1992 στην περίοδο αυτή ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, οπότε και οργανώθηκε το επάγγελμα του ελεγκτή στην Ελλάδα. Τα μέλη του Σ.Ο.Λ. πλέον είχαν καθιερώσει την ελεύθερη διατύπωση της επαγγελματικής τους γνώμης και,
- από το 1993 μέχρι σήμερα, με το Π.Δ. 226/1992 «περί συστάσεως, οργάνωσης και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή», καταργήθηκαν πολλές από τις διατάξεις που ίσχυαν για το Σ.Ο.Λ., και με το άρθρο 38, παρ. 3 του Ν.2733/1999 το Σ.Ο.Λ. μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών – Σ.Ο.Ε.Λ. και αποτελεί μέλος της IFAC.

Η σύσταση του Σ.Ο.Ε.Λ αποβλέπει στην άσκηση κάθε είδους ελέγχου σε δημόσιες και ιδιωτικές οντότητες, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής από επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι ασκούν

¹¹ Teck-Hang, L. & Ali, A. (2008), “The Evolution of Auditing: An analysis of the Historical Development”, Journal of Modern Accounting and Auditing.

το έργο τους με διαφάνεια εξασφαλίζοντας την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών που δημοσιεύουν, στηριζόμενοι στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και στην εσωτερική νομοθεσία¹².

2.4 Τύποι Ελέγχου

Βασικό σημείο της ελεγκτικής το πιστοποιητικό ή η έκθεση πορίσματος του ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή σχετικά με το πόσο αξιόλογες είναι οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής στην έκθεση εκφράζει την γνώμη «για το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο και, ειδικότερα είτε σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα είτε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν οριστεί από την ελληνική εταιρική νομοθεσία»¹³. Σημαντικό είναι να δοθεί ιδιαίτερη σημασία στους διάφορους τύπους υπηρεσιών που οι ελεγκτές μπορούν να προσφέρουν παρουσιάζοντας κυρίως τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας (Financial Statement audits). Ο έλεγχος διακρίνεται σε δύο βασικές κατηγορίες:

- Στον αρχικό σκοπό του ελέγχου
- Σε άλλες κατηγορίες ελέγχου

2.4.1 Κατηγορίες ελέγχου με βάση τον αρχικό σκοπό

Με βάση την Ελεγκτική διακρίνουμε τέσσερις κύριες ομάδες ελέγχου:

- 1) Έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Financial Statements audits)
- 2) Έλεγχος συμμορφώσεων (Compliance audits)
- 3) Έλεγχος Οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης (Forensic Audits)
- 4) Λειτουργικοί Έλεγχοι (Operational audits)

Πιο αναλυτικά:

1. Έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Financial Statements audits)

Οι εταιρίες καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών (GAAP) που διαφοροποιούνται σε κάθε χώρα. Συχνά τα πρότυπα

¹² Ιστοσελίδα Σ.Ο.Ε.Λ (επίσκεψη 29/08/2021)

¹³ Καζατζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Ενοσίων, Αρχών και Προτύπων», Πειραιάς, Business Plus

αυτά αναφέρονται και ως λογιστικά πρότυπα ή χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν σημαντικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση των εταιρειών. Οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται από ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερόντων, όπως είναι οι επενδυτές προκειμένου να λάβουν μια ορθή απόφαση. Ο έλεγχος των καταστάσεων μιας εταιρίας καθορίζει αν αυτές οι καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με συγκεκριμένα κριτήρια και συχνά χαρακτηρίζεται ως εξωτερικός έλεγχος. Αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε αυτές ανήκουν ο Ισολογισμός, η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κ.Α.Χ.) και η Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Η παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων αξιολογείται από ειδικούς, πιστοποιημένους και επαγγελματικά καταρτισμένους ελεγκτές οι οποίοι στηρίζονται σε γενικώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα (GAAS) που καθορίζουν τις απαιτήσεις και τις οδηγίες για το πώς πρέπει να γίνει ένας έλεγχος. Οι ελεγκτές πρέπει είναι ανεξάρτητοι από την επιχείρηση καθώς πρέπει να εκφράσουν με ειλικρίνεια αν όντως η εταιρεία έχει συντάξει τις οικονομικές τις καταστάσεις σωστά και δεν υπάρχει κάποιου είδους παραβίαση. Με αυτό τον τρόπο ενισχύεται και ο βαθμός εμπιστοσύνης των επενδυτών ως προς τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Ουσιαστικά, ο ελεγκτής συγκεντρώνει τεκμήρια που έχουν να κάνουν με τις επιχειρηματικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν (δραστηριότητες της εταιρίας και γεγονότα) και την διοίκηση της οικονομικής μονάδας (κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων). Μέσω αυτών των τεκμηρίων ο ελεγκτής συγκρίνει τις θέσεις που παρουσιάζονται στις καταστάσεις με τα κριτήρια (όπως, κανόνες, διαδικασίες ή πολιτικές) που θέτουν οι χρήστες. Στην Έκθεση Ελέγχου ή αλλιώς γραπτή αναφορά του ελεγκτή φαίνεται ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των θέσεων και των κριτηρίων.

Από την άλλη, τα διοικητικά στελέχη της εταιρίας πρέπει:

- Να συντάξουν τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες πρέπει να έχουν (α) τον Ισολογισμό, που δείχνει την χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας την τελευταία μέρα του έτους χρήσης, (β) την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, που δείχνει τα Λειτουργικά αποτελέσματα της επιχείρησης για το έτος χρήσης, (γ) την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, που παρουσιάζει τις ταμειακές ροές για όλη την χρήση.

- Να επισυνάψει ένα πιστοποιητικό ελέγχου, όλων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πολλές επιχειρήσεις ζητάνε οι ίδιες να πραγματοποιηθεί έλεγχος στις καταστάσεις τους. Αυτό συμβαίνει επειδή ο έλεγχος ενισχύει τον βαθμό εμπιστοσύνης των επενδυτών ως προς τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Έτσι, αν μια εταιρία επιθυμεί να λάβει ένα δάνειο από μια τράπεζα, η τράπεζα θα ζητήσει να δει τις ελεγμένες καταστάσεις της επιχείρησης προκειμένου να αποφασίσει για το αν θα τις χορηγήσει το δάνειο ή όχι.

2. Έλεγχοι συμμόρφωσης (Compliance audits)¹⁴

Ο έλεγχος συμμόρφωσης είναι μια ανεξάρτητη αξιολόγηση για να διασφαλιστεί ότι μια επιχείρηση ακολουθεί τους εξωτερικούς κανόνες, νόμους και κανονισμούς ή τις εσωτερικές οδηγίες, όπως τους εταιρικούς κανονισμούς, ελέγχους και πολιτικές. Γενικά εξετάζει εάν όλα τα έσοδα και όλες οι δαπάνες είχαν πραγματοποιηθεί με νόμιμο τρόπο. Ο έλεγχος των εσόδων διενεργείται με βάση τόσο τα ποσά που καθορίστηκαν ως οφειλόμενα, ενώ ο έλεγχος των δαπανών διενεργείται στη βάση τόσο των αναλήψεων όσο και των πληρωμών. Ο έλεγχος πραγματοποιείται από ειδικούς ελεγκτές που είναι είτε εξωτερικοί είτε εσωτερικοί σε σχέση με την εταιρεία και οι οποίοι ορίζονται από τις αρχές που θέτουν τις αρχές και του κανόνες.

Ένας έλεγχος συμμόρφωσης δεν είναι πάντα ένας οικονομικός έλεγχος, όπως εκείνοι που γίνονται μέσω του Sarbanes-Oxley Act (SOX) για τις δημόσιες εταιρίες ή για φορολογικούς ελέγχους που γίνονται μέσω της Υπηρεσίας Εσωτερικών Εσόδων (Internal Revenue Service (IRS)). Ο έλεγχος αυτός μπορεί να αναθεωρήσει θέματα σχετικά με την πληροφορική και την ασφάλεια, τη συμμόρφωση με τους νόμους του ανθρώπινου δυναμικού και τα συστήματα διαχείρισης της ποιότητας.

Σύμφωνα με τον Καζαντζής Ι. Χρήστος (2006)¹⁵ *«ο έλεγχος συμμόρφωσης περιλαμβάνει μια εξέταση συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών και λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας, με στόχο τη διακρίβωση της συμμόρφωσης τους σε συγκεκριμένους όρους, κανόνες ή διατάξεις ρυθμιστικών αρχών»*. Στην περίπτωση αυτού του ελέγχου τα κριτήρια προέρχονται από διάφορες πηγές, όπως είναι οι εγκύκλιες οδηγίες, οι κανονισμοί και οι

¹⁴ Thomson R., 2011, “Fundamentals of GRC: The connected roles of internal audit and compliance”

¹⁵ Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.

αποφάσεις των διοικήσεων μιας επιχείρησης, οι πιστωτές της, οι εποπτικοί και διοικητικοί φορείς του κράτους και οι κανόνες των ανεξάρτητων αρχών ρυθμιστικού παρεμβατισμού. Σε κάθε Ιδιωτική επιχείρηση και Δημόσιο οργανισμό υπάρχουν πολικές, συμβάσεις, νομικές δεσμεύσεις και υποχρεώσεις που υποχρεώνουν την πραγματοποίηση ελέγχων συμμόρφωσης.

3. Λειτουργικοί Έλεγχοι (Operational audits)¹⁶

Ο Λειτουργικός έλεγχος πραγματοποιείται σε κάθε δραστηριότητα ή λειτουργία της επιχείρησης. Τα χρονικά πλαίσια μέσα στα οποία διεξάγεται ο έλεγχος ποικίλλουν από μερικές εβδομάδες έως και μήνες ανάλογα με το εύρος, την πολυπλοκότητα, και το μέγεθος του οργανισμού και εάν ο έλεγχος αφορά ολόκληρη την οντότητα ή μια συγκεκριμένη επιχειρηματική μονάδα, όπως σε μια θυγατρική ή σε κάποιο υποκατάστημα της επιχείρησης. Σε αντίθεση με τους οικονομικούς ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται από εξωτερικές οντότητες, οι λειτουργικοί έλεγχοι πραγματοποιούνται συχνά από έναν εσωτερικό ελεγκτή.

Τα ευρήματα των λειτουργικών ελέγχων αποσκοπούν στη διάγνωση των τομέων που χρειάζονται προσοχή και στη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων αποφεύγοντας μελλοντικούς κινδύνους. Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors'- ΠΑ) ορίζει ως έλεγχο συμμόρφωσης *«μια συστηματική διαδικασία αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας μιας επιχείρησης υπό τον έλεγχο της διοίκησης, της οποίας τα αποτελέσματα μαζί με τις συστάσεις για βελτίωση ανακοινώνονται στα διοικητικά μέλη της επιχείρησης»*.

Σύμφωνα με τον Καζαντζή Ι. Χρήστο, ο λειτουργικός έλεγχος διενεργείται συνήθως για να ικανοποιήσει ένα συνδυασμό από τους εξής τρεις βασικούς σκοπούς:

- 1) Προσδιορισμός Απόδοσης
- 2) Προσδιορισμός Ευκαιριών για Βελτίωση
- 3) Υποβολή Συστάσεων για Βελτίωση και Περαιτέρω Δράση

Τέλος, ο λειτουργικός έλεγχος συνήθως πραγματοποιείται επειδή το ζήτησε η ανώτατη διοίκηση ή ένας τρίτος ενδιαφερόμενος φορέας και τα αποτελέσματα του ανακοινώνονται στον ενδιαφερόμενο που ζήτησε τον έλεγχο.

¹⁶ D.C. LANE, 1983, "The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability", Journal of the Operational Research Society.

Κατηγορία Ελέγχου	Φύση Ελεγχόμενων Στοιχείων	Προκαθορισμένα Κριτήρια	Βαθμός Ανταπόκρισης	Κύριοι Χρήστες των Πορισμάτων του Ελέγχου
Οικονομικών Καταστάσεων	Μεγέθη Οικονομικών Καταστάσεων	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς	Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση	Μέτοχοι, Πιστωτές
Συμμόρφωσης	Στοιχεία Φορολογικής Δήλωσης	Φορολογικοί Κώδικες Νόμοι και Κανονισμοί	Ορθότητα	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)
Λειτουργικός	Στατιστικά Στοιχεία	Στόχοι που έχουν τεθεί από το Δημοτικό Συμβούλιο	Μικρή Απόκλιση	Δημοτικό Συμβούλιο

Πηγή: Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.

4. Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης (Forensic Audits)

Στις οικονομικές καταστάσεις τα σφάλματα μπορεί να είναι αποτέλεσμα είτε μιας απάτης είτε ενός λάθους. Η διαφορά μεταξύ της απάτης και τους λάθους έχει να κάνει με το αν η υποκείμενη ενέργεια που οδήγησε σε σφάλμα των καταστάσεων είναι ηθελημένη ή όχι. Ως νομική έννοια, η απάτη αναφέρεται *«σε κάθε εσκεμμένη πράξη ή παράλειψη, που αποσκοπεί στην απόκτηση ενός αθέμιτου ή παράνομου πλεονεκτήματος και οδηγεί σε ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων. Τις περισσότερες φορές σχετίζεται με παραπλανητικές δηλώσεις και χρηματοοικονομικές αναφορές, είτε σε σφάλματα που οφείλονται σε υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων»*¹⁷. Η Ένωση Πιστοποιημένων Εξεταστών Απάτης (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) την Η.Π.Α. ορίζει την απάτη ως *«μεθοδευμένη, μη νομική ή νομιμοφανή ενέργεια που διαπράττεται από ένα άτομο και αφορά παράνομες πράξεις παραπλάνησης, εξαπάτησης, απόκρυψης στοιχείων και παραβίασης της εμπιστοσύνης με σκοπό προσωπικό κέρδος, μέσω της εκμετάλλευσης της επαγγελματικής του θέσης, αξιοποιώντας περιουσιακά στοιχεία του εργοδότη»*¹⁸.

¹⁷ ΔΠΕ 240: «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».

¹⁸ <https://www.acfe.com/fraud-101.aspx> (επίσκεψη 21/07/2021)

Σκοπός του ελέγχου σε αυτή την περίπτωση είναι να εντοπιστεί ή να αποτραπεί μια δραστηριότητα οικονομικού εγκλήματος.¹⁹ Οι ελεγκτές στην συγκεκριμένη μορφή ελέγχου έχουν αυξηθεί εξαιτίας του μεγάλου αριθμού οικονομικών εγκλημάτων, απάτης, καταχρήσεων και δόλιων πράξεων τόσο στον ιδιωτικό, όσο και στον δημόσιο τομέα. Οι ελεγκτές απάτης θα πρέπει να διαθέτουν βαθιά γνώση των βασικών αρχών των ελέγχων απάτης, την έννοια και τις μορφές της απάτης, τους πιθανούς δράστες και τα κίνητρα τους, ποιες είναι οι καταστάσεις εκείνες που ευνοούν περισσότερο τη διάπραξη μιας απάτης, τα σημάδια εκείνα που προμηνύουν την πιθανή ύπαρξη και τα στοιχεία που αποδεικνύουν την απάτη.

2.4.2 Άλλες κατηγορίες ελέγχου²⁰

Οι λογιστικοί έλεγχοι διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το χρόνο, τον τόπο διενέργειας, το αντικείμενο, τα μέλη που τον διενεργούν και την έκταση του:

Σχετικά με την **έκταση**, ο έλεγχος διακρίνεται σε γενικό και ειδικό:

- Γενικός έλεγχος ορίζεται η συνολική επιθεώρηση όλων των δραστηριοτήτων, των λειτουργιών και των ενεργειών της επιχείρησης.
- Ειδικός έλεγχος ορίζεται η μερική επιθεώρηση που πραγματοποιείται σε συγκεκριμένο τμήμα της εταιρείας

Σχετικά με τον **σκοπό**, ο έλεγχος διακρίνεται σε προληπτικό και κατασταλτικό:

- Προληπτικός έλεγχος διεξάγεται πριν από οποιαδήποτε συναλλαγή για την πρόσληψη λαθών και καταχρήσεων και τις περισσότερες φορές πραγματοποιείται από την ίδια την οικονομική οντότητα
- Κατασταλτικός έλεγχος διενεργείται μετά τις συναλλαγές και έχει ως στόχο να αποκαλύψει τυχόν απάτες ή να κατασταλεί λάθη και καταχρήσεις.

Σχετικά με την **διάρκεια**, ο έλεγχος διακρίνεται σε μόνιμος, τακτικός και έκτακτος έλεγχος:

- Μόνιμος ορίζεται ο έλεγχος που διεξάγεται σε μόνιμη βάση, όπως είναι ο εσωτερικός έλεγχος.

¹⁹ Messier F. William, 2003, "Auditing and Assurance Services, A systematic approach", 3rd edition, McGraw-Hill Irwin, NY, USA.

²⁰ <https://aead.gr/>

- Τακτικός ορίζεται ο έλεγχος που πραγματοποιείται με βάση ένα πρόγραμμα και κυρίως γίνεται σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους, όπως είναι ο ετήσιος έλεγχος οικονομικών καταστάσεων.
- Έκτακτος έλεγχος γίνεται οποτεδήποτε κρίνεται απαραίτητο.

Σχετικά με το πρόσωπο του ελεγκτή υπάρχει ο **εσωτερικός** και ο **εξωτερικός** έλεγχος:

- Ο Εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από την ίδια την οικονομική οντότητα και πραγματοποιείται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- Ο Εξωτερικός έλεγχος διεξάγεται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Τις περισσότερες φορές οι παραπάνω έλεγχοι συνδυάζονται μεταξύ τους και ο ένας έλεγχος εξαρτάται από τον άλλον. Δηλαδή τις περισσότερες φορές ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατασταλτικός και παράλληλα είναι γενικός ή ειδικός, τακτικός ή έκτακτος. Τέλος, τα αποτελέσματα του κάθε ελέγχου θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα.

2.5 Ελεγκτικά τεκμήρια^{21 22}

«Στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων θα βασισθεί η γνώμη του»²³. Σύμφωνα με τους Taylor and Glezen (1997), τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι όλες οι χρήσιμες πληροφορίες που θα βοηθήσουν τους ελεγκτές να διατυπώσουν μια ορθή άποψη και περιλαμβάνουν αποδεικτικά στοιχεία που έχουν προκύψει κατά την διαδικασία του λεπτομερή ελέγχου. Συγκεκριμένα, ελεγκτικά τεκμήρια αποτελούν: τα λογιστικά βιβλία, η αλληλογραφία της επιχείρησης που ελέγχεται, οι αριθμοδείκτες και η αναλυτική επισκόπηση, οι πληροφορίες που προκύπτουν από συνεντεύξεις, οι υπολογιστικές εργασίες και οι πληροφορίες που προκύπτουν από τον εσωτερικό έλεγχο της εταιρίας ²⁴. Οι ελεγκτές προκειμένου να συλλέξουν τα κατάλληλα τεκμήρια θα πρέπει κάθε φορά να επιλέγουν ένα διαφορετικό συνδυασμό

²¹ Ελεγκτικό συνέδριο, 2017, Κεφάλαιο 5 «Προγραμματισμός Ελέγχου»

²² <https://www.accountancygreece.gr/analytikies-diadikasies-elegchoy-ena-ch/> (Επίσκεψη 21/07/2021)

²³ Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα.

²⁴ Νεγκάκης, Ι. Χ. και Ταχυνάκης, Δ. Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», σελ.287-289

ελεγκτικών διαδικασιών. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρουν τις εξής μεθόδους συλλογής τεκμηρίων:

- **Επιθεώρηση (Inspection):** Μέσω της διαδικασίας αυτή ο ελεγκτής εξετάζει και εντοπίζει αρχεία, έγγραφα και περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία κυρίως είναι σε έντυπη μορφή. Ο έλεγχος αυτός θα δώσει περισσότερα στοιχεία ως προς τους αρχικούς ισχυρισμούς που έχει ο ελεγκτής. Επίσης, παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις υποχρεώσεις που έχει η εταιρεία απέναντι σε τρίτους ή μέσω μιας επιστολής από δικηγόρο μπορεί να εντοπίσει αν εκκρεμούν δικαστικές υποθέσεις της εταιρίας.
- **Παρατήρηση (Observation):** Κυρίως έχει να κάνει με την φυσική παρουσία του ελεγκτή στις διεξαγωγή μιας σειράς ενεργειών, οι οποίες εκτελούνται από εργαζόμενους της εταιρίας, όπως είναι η καταμέτρηση των αποθεμάτων. Αυτό γίνεται προκειμένου ο ελεγκτής να κατανοήσει ποιος εκτελεί την διαδικασία, τότε εκτελείται αυτή και πόσο σωστά εκτελείται.
- **Επιβεβαίωση (Confirmation):** Η διαδικασία αυτή συνήθως περιλαμβάνει μια σειρά από ερωτήσεις που κάνει ο ελεγκτής απευθείας σε τρίτα πρόσωπα της εταιρίας κυρίως σε συνεργάτες της προκειμένου να συλλέξει πληροφορίες. Η επιβεβαίωση μπορεί να λάβει οπουδήποτε μορφή τις περισσότερες φορές όμως είναι γραπτή και μπορεί να περιλαμβάνει και δειγματοληψία. Τέλος, συνήθως αφορά την επιβεβαίωση για υπόλοιπα λογαριασμών.
- **Επανυπολογισμός (Recalculation):** Στον επανυπολογισμό πραγματοποιείται μια αριθμητική επαλήθευση των πρωτογενών εγγράφων ή αρχείων και λογιστικών εγγραφών ή εκτελούνται εκ νέου υπολογισμοί. Συνήθως γίνονται επανυπολογισμοί λογαριασμών, όπως τα έξοδα απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων.
- **Αναλυτικές διαδικασίες (Analytical Procedures):** Οι αναλυτικές διαδικασίες χρησιμοποιούνται προκειμένου να αναλυθούν οι πληροφορίες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου για να βρεθούν ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την πληρότητα, την ακρίβεια και την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που εντοπίζονται στις διάφορες οικονομικές καταστάσεις. Μέσω της ανάλυσης του υπολοίπου ενός λογαριασμού της οικονομικής κατάστασης και της σύγκρισης του με το υπόλοιπο που θα ήταν λογικό να έχει βάσει των πληροφοριών που έχουν συγκεντρωθεί ο ελεγκτής θα καταφέρει να δημιουργήσει μια εικόνα σχετικά με την εταιρία. Πολλές φορές οι ελεγκτές

επιλέγουν τις αναλυτικές διαδικασίες ως πρωταρχική ελεγκτική διαδικασία προκειμένου να εντοπίσουν ποια υπόλοιπα λογαριασμών χρειάζονται περισσότερο έλεγχο.

- **Επανεκτέλεση (Reperformance):** Στην διαδικασία αυτή ο εξωτερικός ελεγκτής εκτελεί ανεξάρτητα τις διαδικασίες προκειμένου να επιβεβαιώσει τα συμπεράσματα στα οποία είχε καταλήξει ο εσωτερικός ελεγκτής. Η επανεκτέλεση εμπεριέχει πιο πειστικά στοιχεία σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο.

2.6 Ελεγκτική Διαδικασία

Ο έλεγχος πραγματοποιείται μέσα από τις ελεγκτικές διαδικασίες στις οποίες ο ελεγκτής προσπαθεί να συγκεντρώσει έγκυρα και αξιόλογα ελεγκτικά τεκμήρια. Σύμφωνα με τα ΔΕΠ 330, κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής θα πρέπει ερευνήσει τις αιτίες που σχετίζονται με τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που οφείλονται κυρίως στο είδος των συναλλαγών και υπολοίπων λογαριασμών και αν η εκτίμηση του κινδύνου περιλαμβάνουν τις σχετικές δικλίδες ασφαλείας.

Η ελεγκτική διαδικασία αποτελεί μια συστηματική δουλειά που πραγματοποιείται, τόσο κατά τη διάρκεια της χρήσης, όσο και στο τέλος της και περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

1. ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

Κατά την έναρξη του ελέγχου, πραγματοποιείται μια συνάντηση μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των υπεύθυνων της διοίκησης της επιχείρησης που πρόκειται να ελεγχθεί για να ενημερωθεί ο ελεγκτής σχετικά με τον κλάδο στον οποίον δραστηριοποιείται, την νομική της μορφή, τις δραστηριότητες της και το οργανόγραμμά της. Ακόμη, τον ενημερώνουν σχετικά με την νομοθεσία που ισχύει για την εταιρία, τις σχέσεις τις με άλλες εταιρίες του κλάδου, τη διοίκηση της κ.α.. Τέλος, ο ελεγκτής μελετάει το καταστατικό, τους εσωτερικούς κανονισμούς της εταιρίας, τις διάφορες συμβάσεις που έχει συνάψει η εταιρία και το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης.

Γενικά κατά το στάδιο αυτό ο ελεγκτής προσπαθεί να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες γίνεται για τις δραστηριότητες που θα ελέγξει. Πιο συγκεκριμένα, πέρα από την ενημέρωση που θα έχει από τα πρόσωπα της εταιρίας, ο ίδιος πρέπει να ελέγξει:

- Ποια έργα είναι ακόμα σε εξέλιξη.
- Αν υπάρχουν σχέδια που πρόκειται να πραγματοποιηθούν στο μέλλον

- Ποιες αλλαγές έγιναν στο κομμάτι της οργάνωσης κατά το χρόνο που μεσολάβησε από τον προηγούμενο έλεγχο.
- Ποια έγγραφα χρησιμοποιήθηκαν για την ολοκλήρωση των δραστηριοτήτων
- Ποια άτομα ενεπλάκησαν κατά την δραστηριότητα και κατά την τεκμηρίωση της εργασίας.

2. ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Στο στάδιο αυτό η αξιολόγηση περιορίζεται σε ένα βασικό σημείο το οποίο είναι η διαρκή παρακολούθηση της απόδοσης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, που αποτελεί ανυπόστατο κομμάτι της εποπτείας και αξιολόγησης της αποδοτικότητας της λειτουργίας του. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτίμησει πόσο ικανά είναι τα επιμέρους τμήματα του εσωτερικού ελέγχου στο να μειώσουν τα σφάλματα και τις παραβιάσεις και επιλέγει τα τμήματα εκείνα στα οποία θα πραγματοποιήσει ελέγχους πιστότητας (Πρότυπο 1311).

Οι περιοδικές αξιολογήσεις σκοπό έχουν να εκτιμηθεί ο βαθμός συμμόρφωσης με τον Κώδικα Ηθικής και τα Πρότυπα.

3. ΈΛΕΓΧΟΙ ΠΙΣΤΟΤΗΤΑΣ:

Κατά τους ελέγχους πιστότητας, ο ελεγκτής θα προσπαθήσει να εντοπίσει αποκλίσεις και λάθη που έχει το σύστημα λειτουργίας σε σχέση με τις προδιαγραφές του συστήματος. Στα τμήματα εκείνα που βρέθηκαν σημαντικές αποκλίσεις ή παραβιάσεις ή λάθη ο έλεγχος θα είναι πολύ πιο ενδελεχής.

4. ΈΛΕΓΧΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ:

Στο στάδιο αυτό ο ελεγκτής πραγματοποιεί τους ουσιαστικούς ελέγχους, που σχεδιάστηκαν ώστε να εντοπίζονται ουσιαστικά σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις και τα οποία αν εντοπιστούν τότε ο ελεγκτής θα παρουσιάσει προτάσεις βελτίωσης και επίλυσης τους. Ο έλεγχος της τεκμηρίωσης έχει τον κίνδυνο να μην ανακαλύψει το σφάλμα και διακρίνεται σε δύο κατηγορίες, τις αναλυτικές διαδικασίες και τους λεπτομερείς ελέγχους.

Ο έλεγχος της διαδικασίας συμπεριλαμβάνεται στο πρόγραμμα ελέγχου που πραγματοποιεί ο εσωτερικός ελεγκτής και έχει ως στόχο να επιβεβαιώσει ότι οι διαδικασίες που ακολουθούνται είναι αποτελεσματικές. Τέλος, ο έλεγχος αυτός ανήκει στην ομάδα ελέγχων που προσπαθούν να

αντιμετωπίσουν τον κίνδυνο αποπροσανατολισμού των στόχων της οντότητας. Στην ομάδα αυτή ανήκουν και οι εξής έλεγχοι: (α) έλεγχοι εγκρίσεων, (β) έλεγχοι διενέργειας εργασιών, (γ) έλεγχοι διαφυλάξεως της περιουσίας.

5. ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο στάδιο αυτό της ελεγκτικής διαδικασίας ο ελεγκτής συλλέγει και αξιολογεί το υλικό το οποίο είχε συγκεντρώσει από όλα τα προηγούμενα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας. Η διαδικασία αυτή πραγματοποιείται πριν διατυπώσει ο ελεγκτής την τελική του άποψη σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης είναι αξιόλογες ή όχι.

6. ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ²⁵

Το τελικό στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας ο ελεγκτής συντάσσει την έκθεση ελέγχου. Το πιστοποιητικό αυτό δημοσιεύεται μαζί τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται ο έλεγχος. Στην έκθεση αυτή ο ελεγκτής διατυπώνει τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε και επιβεβαιώνει τους άμεσα ενδιαφερόμενους για την αξιοπιστία και την έλλειψη παραπλανήσεων στις καταστάσεις. Ουσιαστικά, η έκθεση ελέγχου είναι το μέσο με το οποίο οι ελεγκτές επικοινωνούν με τους μετόχους, τους πιστωτές και τους εργαζόμενους καθώς και με το ευρύτερο κοινό. Ο στόχος του εκλεκτή είναι να διατυπώσει μια ολοκληρωμένη άποψη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει συγκεντρώσει και να εκφράσει τη γνώμη μέσω έγγραφης έκθεσης που περιγράφει λεπτομερώς την αυτή τη γνώμη. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την ορθότητα των λογιστικών πολιτικών, τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την επάρκεια της γνωστοποίησης και την προβλεπόμενη ορολογία. Ακόμη, η έκθεση πρέπει να είναι έγγραφη και θα πρέπει να συμπεριλαμβάνει, τα εξής:

- ❖ Τίτλο στον οποίον επισημαίνεται ότι πρόκειται για έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή που πληροί όλες τις απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά με την ανεξαρτησία, π.χ. «Έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή».
- ❖ Παραλήπτη, ο οποίος είναι το άτομο στον οποίον απευθύνεται η έκθεση. Συνήθως, απευθύνεται σε αυτούς για τους οποίους έχει συνταχθεί η έκθεση, π.χ. για τους μετόχους ή για τα διοικητικά μέλη της εταιρίας.

²⁵ Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700, «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί Οικονομικών Καταστάσεων»

- ❖ Εισαγωγική παράγραφο αναφέρει την οντότητα στις οποίες πραγματοποιείται ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, δηλώνεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας έχουν ελεγχθεί και προσδιορίζεται ο τίτλος κάθε κατάστασης που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις.
- ❖ Την ευθύνη της διοίκησης σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
- ❖ Την ευθύνη του ελεγκτή που είναι να εκφράζει τη γνώμη του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.
- ❖ Τη γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις και αναφορά στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε για την σύνταξη των καταστάσεων
- ❖ Υπογραφή του ελεγκτή
- ❖ Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή
- ❖ Διεύθυνση ελεγκτή. Στην έκθεση θα πρέπει να κατονομάζεται ο τόπος εγκατάστασης της δικαιοδοσίας που ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμά του.

Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη του. Αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής αφού έχει συλλέξει τα ελεγκτικά τεκμήρια, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδης σφάλματα ή όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και αξιόλογα ελεγκτικά τεκμήρια. Πιο συγκεκριμένα καθορίζονται οι εξής τύποι στους οποίους διαφοροποιείται η γνώμη του ελεγκτή²⁶:

- **Γνώμη με επιφύλαξη**

Ο ελεγκτής διατυπώνει την γνώμη με κάποια επιφύλαξη, όταν:

- 1) ενώ έχει αποκτήσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια καταλήγει στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν σφάλματα που είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.
- 2) Δεν μπορεί να συλλέξει τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία θα τον βοηθήσουν να αποκτήσει μια ολοκληρωμένη γνώμη.

²⁶ ΔΠΕ 705, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

- **Αρνητική γνώμη**

«Ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει αρνητική γνώμη όταν ενώ έχει αποκτήσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα σφάλματα είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις».

- **Αδυναμία έκφρασης γνώμης**

Ο ελεγκτής οφείλει να μην εκφράζει την γνώμη του όταν δεν μπορεί να αποκτήσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια που θα τον βοηθήσουν να καταλήξει σε ορθά συμπεράσματα ή όταν ενώ έχει συλλέξει κατάλληλα τεκμήρια αδύνατη να διαμόρφωση γνώμη.

2.7 Η πανδημία και οι αλλαγές που επέφερε στον έλεγχο

Η πανδημία έχει επηρεάσει σημαντικά τις οργανώσεις όλων των μεγεθών, σε όλους τους κλάδους και κάθε οικονομία στον κόσμο. Η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση πρέπει να λαμβάνουν καθημερινά δύσκολες αποφάσεις για επιχειρησιακά, οικονομικά και στρατηγικά θέματα.

Από την αρχή της πανδημίας επικρατεί ένα πρωτοφανές επίπεδο αβεβαιότητας σχετικά με την παγκόσμια οικονομία, τα μελλοντικά κέρδη και τις διάφορες εισροές που αποτελούν θεμελιώδη στοιχεία των χρηματοοικονομικών αναφορών. Οι οικονομικές αναταράξεις, σε συνδυασμό με την αβεβαιότητα των αγορών, μπορούν να επηρεάσουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών για την οικονομική απόδοση των επιχειρήσεων και κατά συνέπεια μπορεί να οδηγήσει σε διάφορες οικονομικές δυσχέρειες (KPMG, 2020). Ακόμα, η αβεβαιότητα αυτή αυξάνει τις προκλήσεις για την συγκέντρωση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται για τη διαμόρφωση μιας ανεξάρτητης γνώμης, ενώ οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων καλούνται να λάβουν υπόψιν τις τρέχοντες αλλαγές προκειμένου να παρέχουν αξιόλογες πληροφορίες στους άμεσα ενδιαφερόμενους χρήστες.

Το έργο του ελεγκτή επηρεάστηκε και από το γεγονός ότι αδυνατούσε να ταξιδέψει και να παραβρεθεί στο χώρο της ελεγχόμενης εταιρείας. Οι ελεγκτικές εταιρείες αναγκάστηκαν και αυτές να προσαρμοστούν στα νέα τεχνολογικά εργαλεία και στην εξ αποστάσεως εργασία προκειμένου να επιτελέσουν όσο πιο αξιόλογα μπορούσαν το έργο τους. Αν η εταιρεία δεν μπορεί να εξασφαλίσει κορυφαία ποιότητα στις διαδικασίες ελέγχου, αυτό έχει ως αποτέλεσμα

να περιορίζεται η εμπιστοσύνη των μετόχων, αυξάνοντας παράλληλα τον επενδυτικό κίνδυνο και το κόστος των ιδίων κεφαλαίων μιας επιχείρησης²⁷.

Το Συμβούλιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (FRC) εξέδωσε τον Μάρτιο του 2020 μια αναφορά στην οποία παρέχει οδηγίες στους ελεγκτές για θέματα που πρέπει να ληφθούν υπόψη σε σχέση με τον αντίκτυπο των μέτρων κοινωνικής αποστασιοποίησης στον έλεγχο ποιότητας.

Συγκεκριμένα αναφέρει ότι οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν τον αντίκτυπο της πανδημίας στα ακόλουθα²⁸:

- Αν χρειάζεται αναθεώρηση η εκτίμηση του κινδύνου που έχουν κάνει.
- Πως θα συγκεντρώσει επαρκή, κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου ενώ η προγραμματισμένη προσέγγιση ελέγχου μπορεί να χρειαστεί να αλλάξει. Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι σε θέση να συγκεντρώσει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία για να είναι σε θέση να εξετάσει το ενδεχόμενο τροποποίησης της ελεγκτικής του γνώμης.
- Επάρκεια των γνωστοποιήσεων που γίνονται από την διοίκηση της εταιρίας σχετικά με τις επιπτώσεις που έχει υποστεί η εταιρία από την πανδημία, προκειμένου οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να είναι πλήρως ενημερωμένοι για την κατάσταση της.
- Επανεκτίμηση των βασικών σημείων του ελέγχου εξαιτίας της ταχέως μεταβαλλόμενης κατάστασης. Η επανεκτίμηση μπορεί να γίνει όσες φορές θεωρήσει ο ελεγκτής ότι είναι απαραίτητο να γίνει προτού υπογράψει την έκθεση ελέγχου, ενώ του μπορεί να ζητήσει περαιτέρω στοιχεία και πληροφορίες από την διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας.

Σύμφωνα με τον Dr. Khalil (2021), πραγματοποιείσαι μια έρευνα, η οποία αποσκοπούσε στο να εντοπίσει αν υπάρχουν επιπτώσεις στην ποιότητα του ελέγχου εξαιτίας της πανδημίας στην Ιορδανία. Ο ερευνητής ήρθε σε επικοινωνία μέσω του τηλεφώνου με έξι διεθνής ελεγκτικές εταιρείες για τη συλλογή των δεδομένων. Στο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε ήταν ότι όλες οι ελεγκτικές εταιρείες επιβεβαίωσαν το γεγονός ότι η πανδημία επηρεάζει την ποιότητα του

²⁷ Gerged, A.M., Mahamat, B.B. and Elmghaamez, I.K. (2020), “Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350”, International Journal of Disclosure and Governance, Vol. 17 Nos 2/3, pp. 15-60.

²⁸ Financial Reporting Council (2020), “Guidance on audit issues arising from the covid-19 (coronavirus) pandemic”, available at: [www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19](http://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19) (επίσκεψη 14/09/2021).

ελέγχου, ενώ εξαιτίας της κοινωνικής απόστασης και του περιορισμού στις μετακινήσεις οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν δυσκολίες στη συλλογή κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που μπορούν να αυξήσουν την πιθανότητα να κάνουν λάθος κατά την διατύπωση της έκθεσης ελέγχου²⁹.

Σύμφωνα με τους Albitar K. et all (2020), πραγματοποίησαν μια έρευνα η οποία αναφέρονταν στον αντίκτυπο που έχει επιφέρει η πανδημία σε πέντε βασικούς τομείς του ελέγχου μιας οντότητας. Οι τομείς αυτοί περιλαμβάνουν το κόστος του ελέγχου, την αξιολόγηση των συνεχιζόμενων δραστηριοτήτων, την εκπαίδευσή του ανθρώπινου κεφαλαίου σε θέματα ελέγχου, τις διαδικασίες ελέγχου και τον μισθολογικό έλεγχο. Οι ερευνητές καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι επιπτώσεις που επιφέρει η πανδημία είναι πιο έντονες για τους ελεγκτές και τις ελεγχόμενες εταιρίες από ότι ήταν στην χρηματοοικονομική κρίση του 2007-2008. Συγκεκριμένα, οι ερευνητές πιστεύουν ότι η κοινωνική αποστασιοποίηση επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό τους πέντε βασικούς τομείς του ελέγχου προκαλώντας σοβαρό αντίκτυπο στην ποιότητα του³⁰.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ

Εισαγωγή

Οι διαδικασίες ελέγχου του εσωτερικού ελέγχου έχουν αλλάξει τα τελευταία χρόνια. Οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτές τις αλλαγές περιλάμβαναν την παγκοσμιοποίηση, την ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας και τις απαιτήσεις για πραγματοποίηση ελέγχου προστιθέμενης αξίας

Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Auditing), ως έννοια, υπηρετεί ένα σπουδαίο ρόλο μέσα σε μια οντότητα. Οι συνεχείς ανακατατάξεις στην κεφαλαιαγορά σε τοπικό και παγκόσμιο επίπεδο, η μεγάλη ευθύνη που καλούνται να αναλαμβάνουν διαρκώς τα μέλη της διοίκησης μιας επιχείρησης, καθώς και οι κρίσιμες αποφάσεις που πρέπει να παρθούν προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της εταιρίας σε συνδυασμό με την σωστή διαχείριση των πόρων και τον περιορισμό των αλόγιστων δαπανών, κατέστησαν αναγκαία την ύπαρξη του Εσωτερικού

²⁹ Dr. Khalil S. M. Abu Saleem, 2021, “The impact of the Coronavirus Pandemic on Auditing Quality in Jordan”, International Journal of Innovation, Creativity and Change, vol. 15, issue 4

³⁰ Albitar K., Gerged Ali M., Kikhia H., Hussainey K., 2020, “Auditing in time of social distancing: the effect of Covid-19 on auditing quality”, International Journal of Accounting & Information Management, vol. 29, No. 1, 2021

Ελέγχου για την αντικειμενική αξιολόγηση της δραστηριότητας της εταιρίας και την αποφυγή αρνητικών γεγονότων όταν λαμβάνονται επιχειρηματικοί κίνδυνοι.

Συχνά το «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control)» και «Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Auditing)» συγχέονται ως έννοιες.

Πιο συγκεκριμένα, Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει το σύστημα των κανόνων του ελέγχου εφαρμόζονται σε μια οντότητα για να δώσουν κατεύθυνση, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις λειτουργίες για την ικανοποίηση των στόχων της εταιρίας. Οι κανόνες ελέγχου περιλαμβάνουν τον τρόπο οργάνωσης, τις πολιτικές, τα συστήματα διοίκησης, τις εντολές, τα λογιστικά σχέδια, τα χρονοδιαγράμματα, τις εκθέσεις ελέγχου, την τεκμηρίωση της εργασίας και την υπηρεσία του Εσωτερικού Ελέγχου³¹. Από την άλλη, η υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου είναι γνωστή για την πράξη της ενέργειας του ελέγχου. Η υπηρεσία αυτή έχει ως βασική αποστολή την επίβλεψη των κανόνων του ελέγχου. Ουσιαστικά, η υπηρεσία αυτή είναι ένα μέρος του συνολικού συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο ευθύνεται για το αν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί ορθά.

3.1 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors'-IIA's) (1999) τονίζει ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μια συστηματική, ανεξάρτητη, αντικειμενική, πειθαρχημένη και συμβουλευτική προσέγγιση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας. Ενισχύει την αξία και βελτιώνει τις δραστηριότητες του οργανισμού για την αποτελεσματική αντιμετώπιση, περιορισμό ή εξάλειψη του επιχειρηματικού κινδύνου που αναλαμβάνουν οι υπεύθυνοι της διακυβέρνησης μιας οντότητας³².

Σύμφωνα με την ASOBAC (A Statement of Basic Auditing Concepts) της επιτροπής της Αμερικάνικης εταιρίας Λογιστών, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια διαδικασία αξιολόγησης και συλλογής σημαντικών στοιχείων προκειμένου να ελεγχθούν οι οικονομικές δράσεις της εταιρίας και να διαπιστωθεί αν η δραστηριότητα της εταιρίας είναι σύμφωνη με τα πραγματικά

³¹ Φίλος Ι., 2004, «Σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων»

³² Παντελής Σ. Π., 2003, «Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του»

αποτελέσματα της προκειμένου να δημοσιευτούν αξιόπιστα δεδομένα στους άμεσα ενδιαφερόμενους φορείς³³.

Οι Sherer και Kent, 1973, θεωρούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα πρόσθετο κόστος που επιβαρύνει τα ανώτερα στελέχη των επιχειρήσεων προκειμένου να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις των τρίτων και κυρίως των μετόχων για την παροχή επιπλέον πληροφοριών σχετικά με την εταιρία³⁴. Μέσω του εσωτερικού ελέγχου οι επιχειρήσεις που έχουν μεγάλη επέκταση και είναι πολύπλοκες ως προς το πλήθος των διευθύνσεων και των τμημάτων τους καταφέρνουν να διαχειριστούν σωστά τους ανθρώπινους και γενικά τους πόρους της οντότητας. Με αυτό τον τρόπο γίνεται πιο εύκολη και γρήγορη η συγκέντρωση των πληροφοριών για την εταιρία, ώστε να χρησιμοποιηθούν, τόσο από την διεύθυνση, όσο και από τους άμεσους χρήστες για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Η αξιοπιστία αυτών των πληροφοριών εξασφαλίζεται από τους συνεχούς ελέγχους.

Κατά την επιτροπή COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), 1992, ο εσωτερικός έλεγχος είναι «μια διαδικασία, που επηρεάζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο, τη διοίκηση και τους υπόλοιπους εργαζόμενους και είναι οργανωμένος έτσι ώστε να παρέχει αρκετή διαβεβαίωση για την αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και την συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανόνες».

Βασικές έννοιες που εντοπίζουμε στον Εσωτερικό έλεγχο είναι οι εξής:

- 1) **Αντικειμενικότητα:** Ο ελεγκτής οφείλει πάντα να είναι αντικειμενικός ως προς τις απόψεις του. Σύμφωνα με το Πρότυπο 1100 δίνεται έμφαση στο γεγονός ότι ο ελεγκτής πρέπει να είναι αντικειμενικός επί των δραστηριοτήτων που ελέγχει προκειμένου οι απόψεις του να είναι αμερόληπτες. Αυτό σημαίνει ότι λαμβάνει υπόψη του τις διαφορετικές απόψεις χωρίς όμως να επηρεάζεται η ποιότητα του έργου του. Κάτι τέτοιο είναι αρκετά δύσκολο μιας και ο εσωτερικός ελεγκτής αποτελεί στέλεχος της επιχείρησης, το πρότυπο όμως δίνει έμφαση στο γεγονός ότι η αντικειμενικότητα αποτελεί σημαντικό στοιχείο του έργου του εσωτερικού ελεγκτή.

³³ Auditing Concepts Committee, American Accounting Association, 1973, "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, the Accounting Review

³⁴ Sherer, M. and Kent, D., Auditing and Accountability, Pitman, London, 1983.

- 2) **Συμβουλευτικός χαρακτήρας:** Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να δίνει συμβουλές στην διοίκηση σχετικά με το τρόπο με τον οποίο η διοίκηση μπορούν να διαχειριστούν καλύτερα τον επιχειρηματικό κίνδυνο.
- 3) **Ανεξαρτησία:** Ο εσωτερικός έλεγχος επιτελεί μια υπηρεσία, η οποία μπορεί να μην είναι εγκατεστημένη μέσα στην επιχείρηση (Outsourcing).
- 4) **Προσθήκη αξίας:** Καθώς παρέχει μια υπηρεσία αυτομάτως αυτό δημιουργεί οφέλη στην οντότητα συνολικά.
- 5) **Συστηματική και πειθαρχική δραστηριότητα:** Το επάγγελμα του ελεγκτή ακολουθεί ένα σύνολο κανόνων και κατευθυντήριων γραμμών προκειμένου να βελτιωθεί η ποιότητα του ελέγχου.
- 6) **Αποτελεσματικότητα:** Οι υπεύθυνοι της διοίκησης θέτουν στόχους και μέσω του ελεγκτικού μηχανισμού προσπαθούν να επιτύχουν τους στόχους αυτούς. Γι' αυτό και ο ελεγκτής οφείλει πριν ξεκινήσει τον έλεγχο να κατανοήσει πλήρως τις ανάγκες που έχει η διοίκηση.

3.2 Κώδικας Ηθικής Εσωτερικού Ελέγχου³⁵

Τα σχετικά συμβούλια της Διεθνής Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) και συγκεκριμένα το International Ethics Standards Board for Accountants θέλοντας να καταπολεμήσουν τις αυξανόμενες απαιτήσεις των Λογιστών θέσπισαν ένα παγκόσμιο πλαίσιο που περιέχει τον Κώδικα Ηθικής για Επαγγελματίες Λογιστές, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας - Ηθικής είναι σημαντικός για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή, καθώς θεμελιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αμεροληψία σε θέματα εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Ο Κώδικας περιλαμβάνει δύο βασικά γνωρίσματα: (α) τις αρχές που συνδέονται με την άσκηση του επαγγέλματος και την εφαρμοσμένη πρακτική του εσωτερικού ελέγχου, και (β) τους κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτές προκειμένου να χαρακτηρίζονται από ηθική και νομική συμπεριφορά.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να υπηρετούν τις εξής αρχές:

³⁵ International Professional Practices Framework, «Κώδικας Ηθικής»

- **Ακεραιότητα**

Η αρχή αυτή εδραιώνει την εμπιστοσύνη για την στήριξη των μελών της διοίκησης στην κρίση του ελεγκτή. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτελεί το έργο του με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα, να τηρεί τους νόμους και να κοινοποιεί οπουδήποτε πληροφορία επιβάλλεται από τη νομοθεσία και δεν θα πρέπει να παίρνει μέρος σε παράνομες δραστηριότητες που προσβάλουνε την ιδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή. Τέλος, θα πρέπει να σέβεται τους ηθικούς αντικειμενικούς στόχους της ελεγχόμενης οντότητας.

- **Αντικειμενικότητα**

Οι ελεγκτές φανερώνουν το υψηλό επίπεδο αντικειμενικότητας τους κατά τη διαδικασία της συγκέντρωσης, αξιολόγησης και κοινοποίηση των πληροφοριών για τις δραστηριότητες που εξετάζει. Ο ελεγκτής οφείλει να μη συμμετέχει ή να μην αποδέχεται οποιαδήποτε δραστηριότητα που μπορεί να βλάψει την αντικειμενική του άποψη. Τέλος, είναι σημαντικό να κοινοποιεί όλες τις πληροφορίες που δέχεται προκειμένου να μην παραποιηθούν οι εκθέσεις των ελεγχόμενων λειτουργιών.

- **Εμπιστευτικότητα**

Οι ελεγκτές κατά την διάρκεια των καθηκόντων τους θα πρέπει να μην προβαίνουν σε κοινοποίηση οποιασδήποτε πληροφορίας χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση από τα μέλη της εταιρίας, εκτός αν υπάρχει νομική υποχρέωση να το κάνουν. Τέλος, οι ελεγκτές οφείλουν να μην χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν για προσωπικό κέρδος ή για λόγους οι οποίοι όμως είναι αντίθετοι με τους νομικούς και ηθικούς στόχους της οντότητας.

- **Επαγγελματική επιδεξιότητα**

Οι ελεγκτές προκειμένου να παρέχουν αξιόλογες υπηρεσίες θα πρέπει να χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία τους. Γι' αυτό θα πρέπει να αναλαμβάνουν μόνο εκείνους τους ελέγχους για τους οποίους έχουν επαρκεί γνώση και εμπειρίας. Επίσης, όλες οι υπηρεσίες που παρέχουν θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου. Η συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί υψίστης σημασίας για να καταφέρουν οι εσωτερικοί ελεγκτές να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους. Όλοι οι ελεγκτές οφείλουν να συμμορφώνονται

με τα Διεθνή Πρότυπα και να χαρακτηρίζονται για την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα τους από τις δραστηριότητες της επιχείρησης, την επάρκεια γνώσεων και την επαγγελματική τους επιμέλεια.

3.3 Ο ρόλος του Εσωτερικού Ελεγκτή

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν είναι υπεύθυνος μόνο για τον οικονομικό έλεγχο, δηλαδή παρακολούθηση των οικονομικών καταστάσεων. Ο ρόλος τους επεκτείνεται σε μεγαλύτερο εύρος, όπως σύμβουλος διοίκησης, ελεγκτική διεύρυνση των δραστηριοτήτων της εταιρίας. Πιο συγκεκριμένα, βασικός στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι να προσφέρει έγκαιρη και αξιόπιστη πληροφόρηση στους υπεύθυνους που έχουν αναλάβει την διοίκηση της επιχείρησης. Αυτό το πετυχαίνουν μέσω της βοήθειας που προσφέρουν στα μέλη της επιχείρησης σχετικά με την αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους, μέσω της επαγγελματικής ανάλυσης που διεξάγουν, τις αξιολογήσεις και της παροχής συμβουλών με χρηματικό αντίτιμο. Πιο συγκεκριμένα, ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει τα παρακάτω³⁶:

- Αν υπάρχει ένα επαρκές σύστημα οργάνωσης σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα.
- Αν οι δραστηριότητες της επιχείρησης είναι νόμιμες και αν η εταιρία έχει πετύχει τους αρχικούς στόχους που έχει θέση, χωρίς να θίγει τα συμφέροντα των επενδυτών-μετόχων και χωρίς να επηρεάζει την ομαλή λειτουργία της χρηματοοικονομικής αγοράς.
- Την απόδοση της διοίκησης σε όλα τα επίπεδα.
- Τον επιχειρηματικό κίνδυνο και την αποτελεσματική διαχείριση του προκειμένου να εξασφαλιστεί η μακροβιότητα του.
- Την απόδοση των επενδύσεων που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση κατά το διάστημα διεξαγωγής του ελέγχου.
- Τον βαθμό που οι εργαζόμενοι συμμορφώνονται με τις αρχές και τους κανόνες που απαρτίζουν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου.
- Την αξιοπιστία και την πληρότητα των οικονομικών καταστάσεων.
- Τα μέσα προστασίας των περιουσιακών στοιχείων από κλοπές, απώλειες και βλάβες.
- Αν συνεργάζεται αρμονικά με τρίτους φορείς.

³⁶ Παπαστάθης Π., 2003, «Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και στους οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», Αθήνα, α' τόμος.

- Την εικόνα που έχει η επιχείρηση μέσα στο περιβάλλον που δραστηριοποιείται
- Τι εικόνα έχουν οι καταναλωτές της για την ποιότητα των υπηρεσιών και των προϊόντων της.

Προκειμένου να είναι αποτελεσματικό ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου συμβάλλουν τέσσερις βασικοί παράγοντες³⁷:

1. Επαγγελματική επάρκεια³⁸: Ο Ελεγκτής οφείλει να διαθέτει τις γνώσεις τις δεξιότητες και τις ικανότητες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των ατομικών τους καθηκόντων. Συχνά συνιστάται στους εσωτερικούς ελεγκτές να επικυρώνουν την επάρκεια των γνώσεων τους μέσω της απόκτησης κατάλληλων επαγγελματικών πιστοποιήσεων, όπως είναι ο τίτλος του «Πιστοποιημένου Εσωτερικού Ελεγκτή (Certified Internal Auditor-CIA) που δίνεται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και από άλλες πιστοποιημένες οργανώσεις.
2. Οργανωτική δομή της οντότητας: Είναι σημαντικό να υπάρχει πλήρης διαχωρισμός των υποχρεώσεων μεταξύ των τμημάτων μιας επιχείρησης. Αυτό απαιτεί ένα καλά σχεδιασμένο οργανωτικό σχήμα στο οποίο θα υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ:
 - Της επιτήρησης των περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής τους παρακολούθηση
 - Της εξουσιοδότησης πραγματοποίησης των συναλλαγών και της επιτήρησης των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων
 - Της λειτουργικής αρμοδιότητας και της λογιστικής καταγραφής
3. Σωστά δομημένο λογιστικό σύστημα: Η καταγραφή, η συγκέντρωση και η αποτύπωση όλων των λειτουργιών της εταιρίας θα πρέπει να πραγματοποιείται με βάση την συλλογή παραστατικών εντύπων που αποτελούν την τεκμηρίων όλων των δραστηριοτήτων της οντότητας.
4. Συνεχής επιθεώρηση και αξιολόγηση των διοικητικών και λογιστικών ελέγχων της εταιρίας από το προσωπικό της.

³⁷ Καζαντζής Χ., 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E.

³⁸ Διεθνή Πρότυπα (International Professional Practices Framework-IPPF), «Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου», Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας. (Πρότυπο 1210-Επαγγελματική Επάρκεια).

Ακόμη, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί και να αναφέρει τις απαραίτητες εισηγήσεις για να βελτιωθεί η διαδικασία διακυβέρνησης της οντότητας σχετικά με³⁹:

- Την ορθή λήψη στρατηγικών και λειτουργικών αποφάσεων,
- Την διαχείριση των κινδύνων,
- Την υιοθέτηση ηθικών αρχών και αξιών από την οντότητα,
- Την αποτελεσματική διαχείριση της απόδοσης του οργανισμού,
- Την δημοσίευση πληροφοριών σχετικά με τους κινδύνους ,
- Τον συντονισμό των δραστηριοτήτων, την δημοσίευση πληροφοριών μεταξύ των μελών του συμβουλίου, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών.

3.4 Οφέλη του Εσωτερικού Ελέγχου

Οι επιχειρήσεις διαφέρουν σε μεγάλο βαθμό μεταξύ τους και αυτό καθιστά αδύνατη την ύπαρξη ενός συστήματος ελέγχου που είναι κατάλληλο για όλες τις καταστάσεις και γεγονότα. Το σύστημα ελέγχου επηρεάζεται από το μέγεθος, τη φύση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, με τον τρόπο που είναι οργανωμένη και από τους στόχους που έχει θέση η οντότητα. Συνοπτικά, ένα κατάλληλο σύστημα ελέγχου έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: (α) σωστά μελετημένο οργανωτικό σχέδιο, (β) ικανοποιητικό σύστημα εξουσιοδότησης και ευθυνών, (γ) αποτελείτε από έμπειρους, αποτελεσματικούς και με ειδικές γνώσεις ελεγκτές.

Τα προσδοκώμενα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή ενός κατάλληλου συστήματος ελέγχου είναι τα εξής⁴⁰:

- Επαληθεύεται το γεγονός ότι τα συστήματα και οι διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν κατά τον έλεγχο είναι αποτελεσματικά.
- Εφαρμόζονται σύγχρονα συστήματα και διαδικασίες, οι οποίες επιλύουν άμεσα οποιοδήποτε πρόβλημα και αν προκύψει, ενώ παράλληλα διαφυλάσσουν τους υπαλλήλους από αδικούς καταλογισμούς ευθυνών.
- Μειώνεται σε μεγάλο βαθμό η γραφειοκρατική εργασία, καθώς με την δοκιμή και την εφαρμογή καινούργιων συστημάτων καταργούνται οι χρονοβόρες και αναποτελεσματικές διαδικασίες.

³⁹ Διεθνή Πρότυπα (International Professional Practices Framework-IPPF), «Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου», Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας. (Πρότυπο 2110-Διακυβέρνηση).

- Εντοπίζονται και εισπράττονται διαφυγόντα έσοδα.
- Περιορίζονται άμεσα προβλήματα, πριν αυτά ανακαλυφθούν από τρίτους.
- Αυτοματοποιούνται οι διαδικασίες.
- Ενισχύεται η εμπιστοσύνη για τα συστήματα επεξεργασίας πληροφοριών που εφαρμόζει η εταιρία.
- Ελέγχονται με αποτελεσματικό τρόπο τα οικονομικά και διοικητικά προβλήματα της οντότητας.
- Αυξάνεται η εμπιστοσύνη των επενδυτών – μετόχων σχετικά με τις αξιόπιστες πληροφορίες που δέχεται από την εταιρία και με αυτό τον τρόπο διασφαλίζονται τα συμφέροντα τους.

Ακόμη, ο εσωτερικός έλεγχος παίζει σημαντικό ρόλο και για τον εξωτερικό – ορκωτό ελεγκτή. Το σύστημα και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται από τον εσωτερικό έλεγχο στην επιχείρηση θα καθορίσει και το σύστημα του εξωτερικού ελεγκτή. Οι εξωτερικές ελεγκτές θα αξιολογήσουν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου, ως προς τα λογιστικά δεδομένα και θα ορίσουν τις διαδικασίες που απαιτούνται να ακολουθήσουν προκειμένου να δημιουργήσουν μια ολοκληρωμένη και έγκαιρη γνώμη για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρίας.

Σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια από τις βασικές λειτουργίες της διοίκησης. Σκοπός του είναι να εντοπίζει έγκαιρα της αδυναμίες της επιχείρησης και να δίνει οδηγίες προκειμένου να βελτιωθεί το σύστημα διοίκησης. Ο εσωτερικός έλεγχος ως διαδικασία περιλαμβάνει τον έλεγχο: (α) για την συμμόρφωση της εταιρίας με τα πρότυπα ελέγχου, (β) της οικονομίας, (γ) της αποτελεσματικότητας, και (δ) της αποδοτικότητας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ – ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

Εισαγωγή

Βασικός στόχος του εξωτερικού ελεγκτή είναι να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας. Όταν πραγματοποιήσει τον έλεγχο αυτό, τότε ο ελεγκτής θα διατυπώσει την έκθεση του, η οποία επισυνάπτεται κάτω από τον ισολογισμό και θα κοινοποιηθεί μαζί με τις προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Σήμερα, η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και των συναλλαγών αποτελεί πρωταρχικό στόχο της διοίκησης της επιχείρησης, καθώς και των άμεσα ενδιαφερόμενων φορέων. Η πιστοποίηση αυτής της διαφάνειας εξασφαλίζεται με τον εξωτερικό έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται μόνο όταν προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία της εκάστοτε χώρας, ή όταν η διοίκηση ή οι μέτοχοι της επιχείρησης επιθυμούν να γίνει.

Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πραγματοποιήσει τον έλεγχο χωρίς να έχει ενσωμαωθεί και δημιουργήσει προσωπικές γνωριμίες και σχέσεις με τους υπαλλήλους και τους υπευθύνους της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας. Η ανεξάρτητη δράση του είναι αυτή που του προσφέρει κύρος και αξιοπιστία στα πορίσματα που καταλήγει.

Για την πραγματοποίηση ενός αξιόλογου ελέγχου σημαντικό ρόλο έχει ο χαρακτήρας και η προσωπικότητα του ελεγκτής, καθώς και οι γνώσεις και οι εμπειρίες του. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής είναι σημαντικό να έχει τα ακόλουθα προσόντα⁴¹:

- Εξειδικευμένες γνώσεις, οι οποίες θα πρέπει διαρκώς να ανανεώνονται και να εμπλουτίζονται με τις εξελίξεις του χώρου της οικονομικής επιστήμης.
- Υψηλού επιπέδου εμπειρίας, την οποία σαφώς θα την αποκτήσει μέσα από την μακροχρόνια ενασχόληση του με τον έλεγχο επιχειρήσεων. Σημαντικό είναι ο ελεγκτής να εκτεθεί σε διάφορες καταστάσεις και ζητήματα με διαφορετικό επίπεδο δυσκολίας ώστε να διευρύνει ακόμα περισσότερο τις γνώσεις του και την εμπειρία του.
- Υψηλή κριτική ικανότητα και αντιληπτικότητα. Αυτό θα βοηθήσει τον ελεγκτή στο να αναγνωρίζει έγκαιρα τους περιορισμούς που έχει να αντιμετωπίσει χωρίς να χρονοτριβεί.

⁴¹ Τσακλαγκάνος Α., Στάθης Χ., 2016, «Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), 3^η έκδοση, Αφοί Κυριακίδη εκδόσεις ΑΕ.

- Ευστροφία και ικανότητα να σχεδιάζει συνεχώς νέες μεθόδους και διαδικασίες για να καταφέρει να αντιμετωπίσει τις περίπλοκες καταστάσεις.
- Αυτοπεποίθηση για την δουλειά που έχει κάνει και τα συμπεράσματα στα οποία έχει καταλήξει.
- Διπλωματία και διακριτικότητα στις γνωριμίες και στην εκτέλεση του ελέγχου του προκειμένου να αποφύγει παρεξηγήσεις και συγκρούσεις.
- Ευχέρεια έκφρασης τόσο στον γραπτό, όσο και στον προφορικό λόγο. Επίσης, θα πρέπει να είναι ικανός να πείθει τους άλλους για την ορθότητα των απόψεων του.
- Εργατικότητα, επιμονή και συγκέντρωση στο έργο του χωρίς να αποπροσανατολίζεται από τις συμβατικές λύσεις που του προτείνουν τα διοικητικά στελέχη για να αλλοιωθεί η πραγματική εικόνα της εταιρίας και οι οποίες όμως θα είναι σε βάρος των τρίτων προσώπων.

4.1 Εταιρίες που υπάγονται υποχρεωτικά στον Εξωτερικό Έλεγχο

Σύμφωνα με τον Ν. 1969/91 ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) απελευθερώνοντας το επάγγελμα του ελεγκτή, που μέχρι τότε ασκούσαν από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, το οποίο καταργήθηκε. Ο εξωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται από άτομα, τους εξωτερικούς ή ορκωτούς ελεγκτές, που δεν αποτελούν εργαζόμενους της οντότητας και γενικά δεν έχουν σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία.

Κατά το άρθρο 3 του Π.Δ 226/92⁴² σε υποχρεωτικό εξωτερικό έλεγχο υπάγονται οι εξής οντότητες:

- Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εκτός των δήμων και κοινοτήτων
- Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και χρηματοδοτούνται από το κράτος.
- Τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες, εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων και οι συνεταιριστικοί οργανισμοί.
- Ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και οι ετερόρρυθμες εταιρίες.

⁴² Προεδρικό διάταγμα υπ' αριθμό 226, «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών', καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή (ΦΕΚ Α'120/ 10.07.1992)»

- Ενοποιημένοι λογαριασμοί όπως ορίζονται στο άρθρο 100 του Κ.Ν.2190/11920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων
- Ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο
- Εταιρίες και οργανισμοί και οι δραστηριότητες που με βάση τον νόμο υπάγονται σε υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Λογιστών.

4.2 Επαγγελματική ηθική των Ορκωτών Ελεγκτών

Η συνεχής αλλαγή του επιχειρηματικού περιβάλλοντος έχει καταστήσει αναγκαίο την υιοθέτηση και εφαρμογή των κανόνων επαγγελματικής ηθικής και την υιοθέτηση δεοντολογικής συμπεριφοράς προκειμένου να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία του Ορκωτού Ελεγκτή.

Η επαγγελματική ηθική σύμφωνα με τον Lewis (1985) προσδιορίζεται από: (α) την κοινωνική ευθύνη, (β) την έμφαση στη δικαιοσύνη, στην αρετή, την ηγεσία και την κριτική των άλλων (γ) τις αρχές που είναι σύμφωνες με την κοινή συμπεριφορά ή τα θρησκευτικά πιστεύω κάποιου, και (δ) τις υποχρεώσεις και ευθύνες για την πραγματοποίηση αξιόπιστης εργασίας.

Πιο συγκεκριμένα, ο Ελεγκτής κάθε φορά που διενεργεί αξιόλογα το έργο του λειτουργεί ως παράγοντας προστασίας των μετόχων ή τρίτων, όπως είναι οι υπάλληλοι, οι τράπεζες, οι πιστωτές κ.α., διότι εντοπίζει τυχόν παραλείψεις ή απάτες. Βέβαια, η συμπεριφορά και η ηθική του κάθε Ορκωτού Ελεγκτή δεν μπορεί να προβλεφθεί πλήρως στους κώδικες, αλλά σημαντικό ρόλο σε αυτό παίζει ο χαρακτήρας και το ήθος του κάθε ελεγκτή ξεχωριστά. Επομένως, η ύπαρξη επαγγελματικού κώδικα είναι σημαντική, καθώς οι νομικά ισχύουσες ευθύνες δεν μπορούν να καλύψουν σε σημαντικό βαθμό την συμπεριφορά που οφείλει να έχει ο ελεγκτής στις διάφορες καταστάσεις στις οποίες καλείται να αντιμετωπίσει κατά την διάρκεια του έργου του.

4.2.1 Νομική Ευθύνη του Ελεγκτή

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές κατά την εκτέλεση του έργου τους οφείλουν να εφαρμόζουν τους σχετικούς νόμους και να ακολουθούν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τη φορολογική νομοθεσία και τους κανόνες δεοντολογικής συμπεριφοράς. Όταν ο ελεγκτής δεν συμμορφώνεται πλήρως στους κανόνες και εξαιτίας αυτού προκαλέσει ζημία στην ελεγχόμενη εταιρία, τότε μπορεί να του επιβληθεί πειθαρχικός έλεγχος.

4.2.2 Αστική Ευθύνη – Ασφαλιστική κάλυψη

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4449/2017 οι Ορκωτοί ελεγκτές και οι Ελεγκτικές εταιρίες του σχετικού νόμου, συμπεριλαμβανομένων και των ελεγκτικών εταιριών τρίτων χωρών έχουν την αποκλειστική ευθύνη για κάθε ζημία που προκλήθηκε στην ελεγχόμενη εταιρία εξαιτίας παραλείψεων που υπήρχαν στην έκθεση ελέγχου. Βέβαια, όπως αναφέρει το άρθρο το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων που δημιουργήθηκε κατά το ελεγκτικό έργο δεν θα πρέπει να ξεπεράσει το δεκαπλάσιο της αμοιβής που δόθηκε για την εκτέλεση του έργου αυτού. Σημαντικό είναι το γεγονός ότι οι ορκωτοί ελεγκτές, οι ελεγκτικές εταιρίες και οι ελεγκτικές εταιρίες τρίτων χωρών υποχρεούνται να έχουν επαρκή ασφαλιστική κάλυψη. Η μη συμμόρφωση σε αυτή την υποχρέωση συνεπάγεται στην αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος μέχρι τη συμμόρφωση τους σε αυτό.

4.3 Οφέλη εξωτερικού ελεγκτή

Σύμφωνα με το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), τα οφέλη που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι τα ακόλουθα⁴³:

1. Οι ανώνυμες εταιρίες που επιλέγουν Ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) απολαμβάνουν τα πλεονεκτήματα, τα οποία έχουν θεσμοθετηθεί στο άρθρο 37^α του Κ.Ν. 2190/1920, «περί Ανώνυμων Εταιριών».
2. Κατά τα άρθρα 40^α έως 40^ε του Κ.Ν. 2190/1920 είναι υποχρεωτικός ο έλεγχος των ανώνυμων εταιριών από Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρία ελέγχετε σε τακτική βάση από ορκωτούς ελεγκτές από το Σ.Ο.Ε.Λ. Σε διαφορετική περίπτωση εφαρμόζονται τα ισχύοντα από τις διατάξεις των άρθρων 40^α έως 40^ε του Κ.Ν. 2190/1920.
3. Οι επιχειρήσεις που ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, απαλλάσσεται από οποιοδήποτε έλεγχο που πραγματοποιούν οι ασφαλιστικοί οργανισμοί στην περίπτωση, που το εκδιδόμενο πιστοποιητικό αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές των εργαζομένων.
4. Σχετικά με την φορολογική υποχρέωση των Ανωνύμων Εταιρειών, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ) μπορεί να χρησιμοποιήσει το ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου σχετικά με το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας που

⁴³ Ιστοσελίδα Σ.Ο.Ε.Λ.

έχει εκδώσει ο Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον σε αυτό αναφέρεται ρητά ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά την πραγματοποίηση του έλεγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ελήφθησαν υπόψη οι ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις σχετικά με την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Ακόμη, ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να δώσει στον Προϊστάμενο της αντίστοιχης Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή εξήγηση, η οποία είναι σχετική με τη μέθοδο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, τις σχετικές εγγραφές καθώς και οποιαδήποτε διευκρίνιση που είναι σχετικό με τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

5. Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών μπορούν επιλέγουν τακτικούς ελεγκτές λογιστές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 2190/1920, ενώ ο ορισμός Ορκωτών Ελεγκτών είναι προαιρετικό.

4.4 Στόχος και Λειτουργία του Ορκωτού Ελεγκτή

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας ο εξωτερικός ελεγκτής έχει ως βασικό στόχο να ενισχύσει την εμπιστοσύνη των επενδυτών-μετόχων ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και ότι οι εκθέσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνει την γνώμη τους έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και στηρίζονται σε έγκαιρα ευρήματα και τεκμήρια. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι τα κύρια οφέλη που προκύπτουν από τον εξωτερικό έλεγχο είναι η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας, η βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου, η αποδοτικότερη οργάνωση και η αύξηση του κύρους της εταιρίας.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές δίνουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες, ενώ οι αρμόδιοι του εσωτερικού ελέγχου δίνουν πληροφορίες στους υπεύθυνους της διοίκησης της οντότητας.

Οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit Function-IAF) έχουν συσταθεί για την εξέταση και την αξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών μιας επιχείρησης. Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται περισσότερο στην παροχή διασφάλισης για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ενώ οι ρόλοι του εξωτερικού και του εσωτερικού ελέγχου είναι διαφορετικοί η μεταξύ τους συνεργασία μπορεί να αποφέρει σημαντικά αποτελέσματα, όπως υψηλότερο και ποιοτικότερο έλεγχο των εταιρειών. (Gramling et al., 2004; Sarens, 2009).

Τα Δ.Π.Ε. αναφέρουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι σημαντικό να ενημερώνουν τους πελάτες τους σχετικά με τα σημαντικά στοιχεία που προκύπτουν από τον εξωτερικό έλεγχο. Το ίδιο θα πρέπει να κάνουν τα συμβουλευτικά όργανα (Practice Advisories-PA) και οι εσωτερικοί ελεγκτές που θα πρέπει να ενημερώνουν και να πληροφορούν τους υπεύθυνους για την εταιρική διακυβέρνηση σχετικά με τους κινδύνους που έχουν προκύψει από τον εσωτερικό έλεγχο. Άρα, οι υπεύθυνοι της εταιρικής διακυβέρνησης λαμβάνουν πληροφορίες τόσο από τους εξωτερικούς ελεγκτές, όσο και από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Στην έρευνα του Colbert (2002), επισημαίνεται ότι υπάρχουν διαφορές στις πληροφορίες που δίνουν οι δύο διαφορετικοί ελεγκτές. Η διοίκηση σχετικά με τα λειτουργικά ζητήματα λαμβάνει παρόμοιες πληροφορίες τόσο από τους εξωτερικούς, όσο και από του εσωτερικούς ελεγκτές, ωστόσο οι πληροφορίες αυτές παρέχονται από διαφορετική οπτική. Σε γενικές γραμμές και οι δύο έλεγχοι παρέχουν πληροφορίες στους υπεύθυνους προκειμένου αυτοί να καταφέρουν να εκτελέσουν την αποστολή τους και τους εταιρικούς στόχους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει μια εκτενής βιβλιογραφική αναφορά πάνω στην ελεγκτική επιστήμη και συγκεκριμένα στην ελεγκτική των επιχειρήσεων. Θα παρουσιαστούν σημαντικές έρευνες και μελέτες που πραγματοποιήθηκαν πάνω σε πραγματικές οικονομικές οντότητες. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση σε σημεία, όπως το πόσο σημαντικό είναι για έναν ελεγκτή να συλλέγει αξιόλογες και έγκυρες πληροφορίες για τις ελεγχόμενες εταιρείες, στους παράγοντες που επιδρούν στην σωστή εφαρμογή των Διεθνών Προτύπου Ελέγχου σε μια χώρα, καθώς και σε μελέτες σχετικά με τον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο και την επιχειρηματική ηθική.

Η παγκοσμιοποίηση των χρηματοοικονομικών αγορών έχει καταστήσει επιτακτική ανάγκη την εναρμόνιση των λογιστικών και των ελεγκτικών προτύπων διεθνώς. Εναρμόνιση σημαίνει μια σταδιακή σύγκλιση μέσω της μείωσης των διαφορών⁴⁴. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Leuz, C., (2010) η ύπαρξη των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Πρότυπων μπορούν να έχουν θετική επίδραση ως προς το κομμάτι της ανάπτυξης μιας αποτελεσματικής και αποδοτικής παγκόσμιας οικονομίας, καθώς τα πρότυπα μπορούν προσφέρουν αξιόπιστες και έγκυρες χρηματοοικονομικές πληροφορίες τόσο στους ενδιαφερόμενους φορείς, όσο και στις αγορές. Επίσης, η εναρμόνιση της διεθνούς λογιστικής διευκολύνει τις χρηματοοικονομικές πράξεις σε διεθνή κλίμακα συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στην παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών⁴⁵. Ακόμη, συμβάλουν σημαντικά, ειδικά για τις αναπτυσσόμενες χώρες, στην ενίσχυση της ολοκλήρωσης και της ανταγωνιστικότητας τους στις χρηματοπιστωτικές αγορές⁴⁶. Ωστόσο, σε παγκόσμιο επίπεδο υπάρχουν πολλές διαφορετικές μελέτες που τονίζουν ότι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων δεν γίνεται στο ίδιο βαθμό σε όλες τις χώρες, δηλαδή δεν υπάρχει ένα καθεστώς υποχρεωτικής εφαρμογής τους⁴⁷. Συγκεκριμένα, οι Zeghal &

⁴⁴ Leslie, P. A. (1985). *Materiality: The Concept of Its Application to Auditing*. Canadian Institute of Chartered Accountants.

⁴⁵ Taylor, M. E., Evans, T. G., & Joy, A. C. (1986). *The impact of IASC accounting standards on comparability and consistency of international reporting practices*. *International Journal of Accounting Education and Research*, 22(1), 1–9.

⁴⁶ Peavy, D. E., & Webster, S. K. (1990). *Is GAAP the gap to international market?* *Management Accounting*, 72, 31–35.

⁴⁷ Leuz, C. (2010). *Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why*. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256

Mhedhbi (2006) αναφέρουν ότι το υπάρχει μεγάλη διαφορά ως προς την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων μεταξύ των αναπτυσσόμενων και των αναπτυγμένων οικονομιών⁴⁸.

Σύμφωνα με τον Larson (1993) προσπάθησε να προσδιορίσει εάν υπάρχει διαφορά στην οικονομική ανάπτυξη μεταξύ των αφρικανικών χωρών που υιοθέτησαν τα πρότυπα IASB, με ή χωρίς τροποποίησης και αυτών που δεν υιοθέτησαν τα πρότυπα αυτά. Τα αποτελέσματα της έρευνας επιβεβαίωσαν την ιδέα ότι τα πρότυπα IASB όταν προσαρμόζονται στις τοπικές συνθήκες μπορούν να συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη⁴⁹.

Σύμφωνα με τους Alhashim και Agran (1992), οι σημαντικότερες δυνάμεις που επηρεάζουν τη λογιστική είναι οι οικονομικές, οι κοινωνικές δυνάμεις, το νομικό σύστημα, ο πολιτισμός και το πολιτικό σύστημα. Πιο συγκεκριμένα, μπορεί να περιλαμβάνει παράγοντες, όπως είναι η οικονομική ανάπτυξη και το επίπεδο του πλούτου, το επίπεδο του πληθωρισμού, το επίπεδο εκπαίδευσης, το νομικό σύστημα, την ιστορική εξέλιξη, τη γεωγραφική τοποθεσία, το χρηματοπιστωτικό σύστημα, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων, τη φήμη του λογιστικού επαγγέλματος, τις πηγές επένδυσης και χρηματοδότησης και την κυρίαρχη κουλτούρα και γλώσσα. Οποιαδήποτε αλλαγή στους παράγοντες αυτούς σε μια συγκεκριμένη χώρα θα μπορούσε να επηρεάσει τα λογιστικά πρότυπα. Για παράδειγμα, μια απόφαση για την ανάπτυξη ενός χρηματιστηρίου και την προσέλκυση διεθνών επενδύσεων θα μπορούσε να προκαλέσει την αναδιάρθρωση του λογιστικού συστήματος και να παρακινήσει έντονα την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπου Ελέγχου. Επομένως, η επιλογή μιας συγκεκριμένης σειράς λογιστικών προτύπων, πολιτικών και πρακτικών από μια συγκεκριμένη χώρα είναι το αποτέλεσμα μιας πολύπλοκης διαδικασίας.

Η εντατικοποίηση των διαδικασιών για την ανάπτυξη και την θεμελίωση των Διεθνών Εκλεκτικών Προτύπων ήταν αποτέλεσμα της ανησυχίας που επικρατούσε σχετικά με την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων κατά την περίοδο της Ασιατικής Κρίσης στη δεκαετία του 1990, όπου έγινε αναγκαία η αναπροσαρμογή των προτύπων ελέγχου τα οποία εφαρμόζονταν στο παρελθόν. Μεταξύ των διεθνών οργανισμών, η Παγκόσμια Τράπεζα, το

⁴⁸ Zeghal, D. &Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386

⁴⁹ Larson, R. K. (1993). *International accounting standards and economic growth: An empirical investigation of their relationship in Africa*. *Research in Third World Accounting*, 24, 165-179.

Διεθνές Νομισματικό Ταμείο κ.α. ήταν αντίθετοι στο γεγονός ότι οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες δεν δέχονταν να εφαρμόσουν τις Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) κατά την δημιουργία των οικονομικών εκθέσεων και τόνιζαν την ανάγκη για εναρμόνιση των διεθνών και εθνικών ελεγκτικών προτύπων⁵⁰.

Η Παγκόσμια Τράπεζα και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (2005) σχετικά με το πόσο σημαντική είναι η υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων τόνισαν ότι αποτελούν ένα βασικό εργαλείο αύξησης της εμπιστοσύνης στο χρηματοπιστωτικό σύστημα μιας χώρας. Γι' αυτό και τα ενδιαφερόμενα μέλη, όπως είναι οι επενδυτές, οι ρυθμιστικές αρχές και οι διεθνείς οργανισμοί θέλουν όλες οι διαδικασίες ελέγχου να διεξάγονται με βάση τα Δ.Ε.Π., ώστε να εξασφαλίζεται η διαφάνεια στις πληροφορίες. Σημαντικό είναι να αναφερθεί και το γεγονός ότι μια χώρα προκειμένου να χρηματοδοτηθεί από το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο θα πρέπει έχει θέσει σε εφαρμογή τα Δ.Ε.Π.. Βέβαια, η επιθυμία για την ύπαρξη ενός διεθνή ελεγκτικού συστήματος είχε τις ρίζες του από τα μέσα του 1990 όπου είχαν ξεκινήσει οι συζητήσεις για το πως θα αποφευχθεί το οικονομικό χάος εξαιτίας της υποτίμησης του νομίσματος του Μεξικού το 1994. Έπειτα από τις διάφορες κρίσεις που εμφανίστηκαν ανά διαστήματα το αίσθημα της υιοθέτησης ενιαίων προτύπων γινόταν όλο και πιο έντονο με αποκορύφωμα την κρίση του 2009⁵¹.

Ακόμη, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα βοήθησαν τους εξωτερικούς ελεγκτές σχετικά με το ότι πρέπει να στηρίζονται περισσότερο στους ελέγχους που πραγματοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Βέβαια, από την μεριά τους οι εξωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι κατάλληλα ενημερωμένοι και εκπαιδευμένοι ώστε να μπορούν να καταλάβουν ένα τα αποτελεσμάτων των εσωτερικών ελεγκτών είναι αξιόλογα, πριν από την επικύρωσή τους και παράλληλα θα πρέπει να κρίνουν αν τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τον εσωτερικό έλεγχο είναι επαρκή⁵².

Οι Felix et al., (2001) διεξήγαγαν μια έρευνα σχετικά με το αν ο έλεγχος του πραγματοποιούνταν από τους εσωτερικούς ελεγκτές επηρεάζει τις διαδικασίες του εξωτερικού

⁵⁰ Needles, B.E., Ramamoorti, S. & Shelton, S.W. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201

⁵¹ Humphrey, C. & Loft, A. (2013). Contemporary audit regulation – going global. *Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions and Infrastructure*, 31, 333-343

⁵² Zain, M.M., Zaman, M. & Mohamed, Z. (2015). The Effects of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19, 134-147

ελέγχου και πιο συγκεκριμένα αν επηρέαζε τις αμοιβές του ελέγχου. Τα δεδομένα της έρευνας αποτελούνταν από απαντήσεις σε ερωτήσεις που είχαν σχεδιαστεί για διευθυντές εταιρειών στις οποίες πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος και σε εξωτερικούς ελεγκτές. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει τις διαδικασίες του εξωτερικού ελέγχου και αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για τις αμοιβές του ελέγχου. Συγκεκριμένα, όσο μεγαλύτερη είναι η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τόσο χαμηλότερη είναι η αμοιβή. Συνολικά τα συμπεράσματα της έρευνας υποδηλώνουν ότι όσο ποιοτική είναι η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου τόσο επηρεάζει τον εξωτερικό έλεγχο⁵³.

Στην έρευνα των Hassink et al. (2010) χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα από 30 σημαντικές Ολλανδικές Ελεγκτικές εταιρίες και συνολικά 1218 εταιρίες. Η έρευνα εξετάζει κατά πόσο οι εξωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τα πρότυπα ελέγχου όταν διαπιστώνουν ότι υπάρχει εταιρική απάτη (όπως απάτη αποθεμάτων, διοίκησης κατά εργαζομένων ή απάτη στις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου κ.α.). Επίσης, μελετήθηκε το γεγονός αν η υπάρχει κάποιοι είδους σχέση μεταξύ των ελεγκτών, της εμπειρίας τους ή των χαρακτηριστικών της ελεγχόμενης εταιρίας και της εταιρικής απάτης. Τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν ότι οι ελεγκτές δεν συμμορφώνονται με ορισμένα σημαντικά στοιχεία απάτης, ενώ υπήρξαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ελεγκτικών εταιρειών σχετικά με τη συμμόρφωσή τους στα ελεγκτικά πρότυπα. Επίσης, αναφέρεται έντονα ότι οι ελεγκτές τις περισσότερες φορές εντοπίζουν την απάτη με τυχαίο τρόπο, ενώ οι μισοί ελεγκτές πιστεύουν ότι ο έλεγχος που πραγματοποιούν είναι καθοριστικός για να βρεθεί η εταιρική απάτη. Στην έρευνα τονίζεται ότι οι ελεγκτές θα πρέπει να λάβουν επιπρόσθετη γνώση και να αποκτήσουν παραπάνω εμπειρία προκειμένου να καταφέρουν να εντοπίζουν την απάτη ή τα σημάδια εκείνα που θα τους υποδηλώνουν ότι υπάρχει εταιρική απάτη πολύ πιο εύκολα⁵⁴.

Σύμφωνα με την έρευνα των John et al., (2013), μελετήθηκε η σχέση που υπάρχει μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Τα αρχικά ευρήματα της έρευνας έδειξαν μια απροσδόκητη θετική σχέση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και την ύπαρξη μη φυσιολογικών δεδουλευμένων, αυτή η σχέση εξαρτάται από το εάν

⁵³ Felix, W.L., Gramling, A. &Maletta, M. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534

⁵⁴ Hassink, H., Meuwissen, R. &Bollen, L. (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 861-881

οι εταιρείες αναθέτουν σε τρίτους τις δικές δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου ή τις δίνουν σε άλλες ανεξάρτητες επιχειρήσεις⁵⁵.

Η έρευνα των Lin et al., (2014), με βάση ένα δείγμα 7.046 παρατηρήσεων την περίοδο 2001-2006 προσπαθούν να μελετήσουν τον βαθμό που η απαίτηση για διπλές οικονομικές εκθέσεις και διπλό έλεγχο που εφαρμόζεται στην Κίνα προκαλεί περισσότερο συντηρητισμό στους ελεγκτές. Στην Κίνα οι εισηγμένες εταιρείες οφείλουν να δημοσιεύουν δύο οικονομικές εκθέσεις. Η μια είναι σύμφωνη με τα Κινεζικά Ελεγκτικά Πρότυπα και η δεύτερη βασίζεται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Accounting Standards-ISA). Η επιτροπή κεφαλαιαγοράς της Κίνας ορίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις που συνταχθεί σύμφωνα με τα Κινεζικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς οφείλουν να ελεγχθούν από μια κινεζική ελεγκτική εταιρεία, ενώ οι καταστάσεις που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς θα ελεγχθούν από μια ελεγκτική εταιρεία του εξωτερικού όπου εφαρμόζει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι πληροφορίες που συλλέγονται από τους ελέγχους προκαλεί περισσότερο συντηρητισμό όταν οι δύο ελεγκτές προέρχονται από δύο ξεχωριστές ελεγκτικές εταιρίες. Βέβαια, η ανάλυση δεν μπόρεσε να βρει σημαντική μείωση του συντηρητισμού των ελεγκτών μετά την ανάκληση του κανόνα του διπλού ελέγχου το έτος 2007⁵⁶.

Η έρευνα των Eulerich et al., (2017), εξετάζει την επίδραση που είχε η πρόσφατη χρηματοοικονομική κρίση στον συντηρητισμό του ελεγκτή. Στην έρευνα έγινε χρήση ενός δείγματος αμερικανικών εταιριών που είχαν πρόβλημα τη χρονική περίοδο 2005-2011 προκειμένου να ελεγχθεί η ύπαρξη στατιστικά σημαντικής αλλαγής στον συντηρητισμό των ελεγκτών. Η έρευνα έδειξε ότι οι ελεγκτές δημοσίευαν τις οικονομικές εκθέσεις ελέγχου με υψηλή ανησυχία. Άρα, αυξήθηκε η συντηρητικότητα των ελεγκτών. Η αύξηση αυτή παρατηρήθηκε τόσο στις μεγάλες ελεγκτικές επιχειρήσεις όσο και στις μικρές. Τέλος, ο συντηρητισμός αυτός που εμφανίστηκε έντονα κατά τη διάρκεια της κρίσης δεν συνεχίστηκε μετά τη λήξη της οικονομικής κρίσης.

⁵⁵ Johl, S.K. Johl, S.K., Subrammaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814

⁵⁶ 4 Lin, C.J., Lin, H.L. & Yen, A.R. (2014). Dual audit, audit firm independence and auditor conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 65-87

Η έρευνα του Mennicken A., (2008), αναφέρεται στη χρήση των διεθνών προτύπου ελέγχου σε μια σημαντική μετά-σοβιετική ρωσική εταιρεία που αντιμετωπίζει το πρόβλημα της εναρμόνισης της με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA). Η ανάλυση δείχνει ότι η διεθνής τυποποίηση της λογιστικής και του λογιστικού ελέγχου ήταν αποτέλεσμα της παγκοσμιοποίησης και της επιθυμίας των διεθνικών ιδρυμάτων καθορισμού προτύπων για την τυποποίηση της κοινωνικής και οικονομικής ζωής. Ακόμη, η έρευνα υπογραμμίζει την δυσκολία που παρουσιάζει η διεθνής τυποποίηση των προτύπων⁵⁷.

Σύμφωνα με τους Zeghal D. & Mhedhidi K. (2006), πραγματοποίησαν μια έρευνα που στόχο είχε να εντοπίσει του παράγοντες που ευνοούν την υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στις ανεπτυγμένες χώρες. Οι παράγοντες τις οποίες εξέτασαν ήταν: η οικονομική ανάπτυξη, το επίπεδο εκπαίδευσης, ο βαθμός ανοίγματος της εγχώριας αγοράς, η πολιτιστική ένταξη σε μια ομάδα χωρών και η ύπαρξη κεφαλαιαγοράς. Η έρευνα αυτή εξέτασε 64 αναπτυσσόμενες χώρες και τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το επίπεδο εκπαίδευσης, η ύπαρξη χρηματοπιστωτικής αγοράς και η πολιτιστική ένταξη της χώρας σε μια ομάδα είναι βασικοί παράγοντες που συνδέονται θετικά με την υιοθέτηση των Δ.Π.Ε., ενώ η οικονομική ανάπτυξη και ο βαθμός ανοίγματος της εγχώριας αγοράς δεν έχουν καμία επίδραση σε αυτό⁵⁸.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΗΘΙΚΗ:

Σύμφωνα με του Vitell και Festervand (1987), πραγματοποίησαν μια έρευνα σχετικά τις απόψεις που έχουν τα ανώτατα στελέχη επιχειρήσεων σχετικά με την επιχειρηματική ηθική. Η συλλογή των δεδομένων πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο ερωτηματολογίων από τα οποία απαντήθηκαν συνολικά 118. Τα βασικά αποτελέσματα της έρευνας ήταν: (1) Οι σχέσεις που αναπτύσσονται μεταξύ της επιχείρησης και του εξωτερικού περιβάλλοντος, όπως είναι οι πελάτες, οι προμηθευτές και οι ανταγωνιστές, περιλαμβάνει περισσότερες ηθικές συγκρούσεις από τι οι σχέσεις της εταιρίας με τα μέλη της, δηλαδή τους υπάλληλους της, (2) Στην λειτουργία του Μάρκετινγκ εντοπίζονται πιο συχνά ανήθικες δραστηριότητες, (3) Οι ερωτηθέντες που εργάζονται σε μικρές επιχειρήσεις τείνουν να πιστεύουν ότι στον δικό τους χώρο πραγματοποιούνται περισσότερες ανήθικες δραστηριότητες σε σχέση με τις μεγάλες

⁵⁷ Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of International Auditing Standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 384-414

⁵⁸ Zeghal D. & Mhedhidi K., 2006, "An Analysis of the Factors Affecting of International Accounting Standards by Developing Countries", *The International Journal of Accounting*, 41, 373-386

επιχειρήσεις, (4) Τα στελέχη των επιχειρήσεων τείνουν να πιστεύουν ότι τα πρότυπα ηθικής είναι περισσότερα και εφαρμόζονται καλύτερα σήμερα σε σχέση με το παρελθόν, (5) τα ανώτατα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης μπορούν να επηρεάσουν την ηθική συμπεριφορά των υπαλλήλων προωθώντας την αίσθηση κοινωνικής ευθύνης και ενισχύοντας διαρκώς την εκπαίδευσή τους, και (6) κάθε φορά που τα στελέχη βρίσκονται σε ηθικό δίλημμα επιλέγουν πάντα την λύση εκείνη που θα τους αποφέρει περισσότερη κερδοφορία⁵⁹.

Η έρευνα που πραγματοποίησε ο Schwartz (2004) είχε ως στόχο να μελετήσει την σχέση που υπάρχει μεταξύ των κανόνων ηθικής που ισχύουν σε μια εταιρία και της εταιρικής κουλτούρας. Οι λόγοι για τους οποίους πραγματοποίησε την έρευνα αυτή οφείλονται στο χάσμα που υπάρχει ανάμεσα στα ηθικά πρότυπα που ορίζονται στην εταιρία και στην γενική συμπεριφορά των εργαζομένων. Η συλλογή των δεδομένων έγινε μέσω της μεθόδου των συνεντεύξεων, όπου έλαβαν μέρος 57 μέλη μεταξύ των οποίων ήταν εργαζόμενοι και στελέχη από τέσσερις μεγάλες εταιρείες του Καναδά. Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής έδειξαν ότι ενώ όλα τα μέλη της εταιρίας γνώριζαν την ύπαρξη των κανόνων, οι περισσότεροι δεν ενδιαφέρθηκαν να τους υιοθετήσουν. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η ύπαρξη των κανόνων ηθικής μπορεί πράγματι να επηρεάσουν την συμπεριφορά των υπαλλήλων. Συνήθως, οι λόγοι για τους οποίους τα μέλη της εταιρίας δεν συμμορφώνονται στους κανόνες αυτούς είναι το αίσθημα της δυσαρέσκεια, το συμφέρον της εταιρίας και η αδιαφορία, ενώ τις περισσότερες φορές θα αναγκαστούν να συμμορφωθούν σε αυτούς εξαιτίας του φόβου απόλυσης ή λόγω των αξιών και το αίσθημα αφοσίωσης που έχουν για την εταιρία στην οποία δουλεύουν⁶⁰.

ΗΘΙΚΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ:

Ο Shaud (1994) στην έρευνα του προσπάθησε να μελετήσει την ύπαρξη σχέσης ανάμεσα σε διάφορους δημογραφικούς παράγοντες και την ηθική των ελεγκτών και των σπουδαστών της ελεγκτικής. Τα αποτελέσματα της έρευνας του έδειξαν ότι: (1) Η ηλικία σχετίζεται αρνητικά με το επίπεδο ηθικής, (2) Η εκπαίδευση σχετίζεται αρνητικά με το επίπεδο ηθικής, (3) το φύλο έχει θετική συσχέτιση με το επίπεδο ηθικής, (4) η εμπειρία σχετίζεται θετικά με το επίπεδο ηθικής, (5) οι ελεγκτές που παρακολούθησαν κάποιο μάθημα ηθικής έχουν μεγαλύτερο επίπεδο ηθικής.

⁵⁹ Vitell J. S. & Festervand A. T., (1987), "Business Ethics: Conflicts, Practices and Beliefs of Industrial Executives", *Journal of Business Ethics* 6, 111-122

⁶⁰ Schwartz, M., 2004, "Effective Corporate Codes of Ethics: Perceptions of Code Users," *Journal of Business Ethics*", 55, 323-343

Από τα αποτελέσματα αυτά ο Shaud κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι σημαντικό να παρέχεται η κατάλληλη εκπαίδευση ηθικής σε ικανές και με εμπειρία γυναίκες του επαγγέλματος⁶¹.

Παρόμοια έρευνα με αυτή του Shaud πραγματοποίησαν και οι Eynon et al. (1997), οι οποίοι ασχολήθηκαν με την ηθική δεοντολογία των εξωτερικών ελεγκτών, που εργάζονται σε μικρές εταιρείες ή είναι αυτοαπασχολούμενοι, καθώς και με τους παράγοντες που επιδρούν σε αυτήν. Τα αποτελέσματα της μελέτης έδειξαν ότι οι ελεγκτές που απασχολούνται σε μικρές εταιρείες έχουν χαμηλό «P» σκορ, δηλαδή έχουν χαμηλό αίσθημα ηθικής σε σχέση με αυτούς που εργάζονται στις Big 6. Ακόμη, έδειξε ότι το φύλο είναι σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει την ηθική των ελεγκτών, συγκεκριμένα οι γυναίκες είχαν αρκετά μεγαλύτερο «P» σκορ σε σχέση με τους άντρες. Σχετικά με την ηλικία διαπιστώθηκε ότι υπάρχει αρνητική συσχέτιση αυτής με την ηθική δεοντολογία, καθώς όσο μεγαλύτερος είναι ηλικιακά ο ελεγκτής, τόσο χαμηλότερο αίσθημα ηθικής έχει. Επίσης, τα αποτελέσματα τις έρευνας έδειξαν ότι όσο ελεγκτές είχαν παρακολουθήσει μαθήματα ηθικής κατά την διάρκεια των σπουδών τους παρουσίαζαν υψηλότερο σκορ «P». Από την άλλη μαθήματα ηθικής εντός της εταιρίας έδειξαν ότι δεν ενίσχυσε το αίσθημα ηθικής των ελεγκτών. Βέβαια, τα αποτελέσματα που κάνουν εντύπωση στην συγκεκριμένη έρευνα είναι ότι οι ερωτηθέντες που είναι «φιλελεύθεροι» ήταν περισσότερο ηθικοί σε σχέση με τους «συντηρητικούς». Ακόμη, εκείνοι που είχαν την επιθυμία είτε να παρακολουθούσαν μαθήματα ηθικής κατά την διάρκεια των σπουδών τους είτε να εκπαιδευτούν μέσα στην εταιρία ήταν πιο ηθικοί σε σύγκριση με αυτούς που απέρριψαν τις προτάσεις αυτές⁶².

⁶¹ Shaub, M., 1994, "An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors," *Journal of Accounting Education*, 12, 1-26

⁶² Eynon, G., Thorley, H. and Stevens, K., 1997, "Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession," *Journal of Business Ethics*, 16, 1297–1309.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο: ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

6.1 Εισαγωγή

Στο χρονικό πλαίσιο μέσα στο οποίο εφαρμόστηκε ο έλεγχος και άρχισε να αυξάνεται η εμπειρία των εξωτερικών ελεγκτών – Ορκωτών Ελεγκτών διαρκώς καθιερώνονταν έννοιες, πρακτικές και μέθοδοι, που οδήγησαν στη διαμόρφωση μιας σειράς από αρχές και κανόνες στην ελεγκτική επιστήμη. Η υιοθέτηση των αρχών αυτών από τις εποπτικές αρχές σε συνδυασμό με την ραγδαία αύξηση των επενδύσεων και την άντληση κεφαλαίων στις παγκόσμιες αγορές κατά την περίοδο του '90 και νωρίτερα, οδήγησε στην ανάπτυξη των διεθνών ελεγκτικών και ηθικών προτύπων.

Τα Πρότυπα αυτά εφαρμόζονται κυρίως στους τακτικούς ελέγχους των Ανώνυμων Εταιρειών και των μεγάλων Οργανισμών, διέπουν όμως και τους εξωτερικούς ελέγχους σύμφωνα με το αρ. 36 και 42^α της ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας του Κ.Ν. 2190/1920 «περί Ανωνύμων εταιρειών, ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963. Εξαιρέση αποτελεί ο φορολογικός έλεγχος και οι ειδικές πραγματογνωμοσύνες⁶³.

Το ελεγκτικό επάγγελμα μαζί με τις ρυθμιστικές αρχές και άλλους φορείς κατέβαλαν τεράστια προσπάθεια για την ανάπτυξη προτύπων υψηλής ποιότητας που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν τόσο στις παγκόσμιες όσο και στις εγχώριες κεφαλαιαγορές. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ελέγχονται από τη Διεθνή Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών – IAPC και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών. Ουσιαστικά, τα Δ.Π.Ε. είναι ένα κωδικοποιημένο σύνολο διεθνών προτύπων, όπου το ένα πρότυπο είναι συνέχεια του προηγούμενου ακολουθώντας την λογική πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας.

Βασικός στόχος της Ελεγκτικής διαδικασίας είναι να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία και η εγκυρότητα των πληροφοριών που είναι αποτέλεσμα μια ολοκληρωμένης διαδικασίας ελέγχου στην οποία ισχύουν τα Ελεγκτικά και τα λογιστικά πρότυπα (Simunic et al., (2016)). Αυτό σημαίνει ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες στηρίζονται σε δίκαια και επαγγελματικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, η Διεθνής Ομοσπονδία ελεγκτών (International Federation of Accountant-IFAC) έχει αναγνωρίσει ότι ένας θεμελιώδης τρόπος προστασίας του δημόσιου συμφέροντος είναι η ανάπτυξη, η προώθηση και η επιβολή μιας σειράς από ομάδες τεχνικών προτύπων, όπως είναι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards of Auditing-ISAs) και τα Διεθνή Λογιστικά

⁶³ ΣΟΕΛ, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, Αθήνα 1999, σ.16

Πρότυπα (International Accounting Standards-IAS), σήμερα είναι γνωστά και ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) (International Reporting Standards-IRS), τα οποία αποτελούν μέσο διασφάλισης της αξιοπιστίας των πληροφοριών επί των οποίων οι επενδυτές και άλλοι ενδιαφερόμενοι φορείς εξαρτώνται. Επίσης, η IFAC παρέχει τις δομές και τις διαδικασίες των οποίων οι λειτουργίες υποστηρίζονται από τέσσερις ανεξάρτητες επιτροπές καθορισμού προτύπων: το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB), το Διεθνές Συμβούλιο Δεοντολογίας για τους Λογιστές (International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) και το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board-IPSASB)⁶⁴.

Στην Ελλάδα τον Οκτώβριο του 2004 με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) τέθηκαν σε εφαρμογή τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου οριστικοποιήθηκαν με το άρθρο 24 του ν.3693/2008, στο οποίο ορίζεται ότι οι έλεγχοι θα πραγματοποιούνται με βάση: τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης και τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών.

6.1.1 Σκοπός δημιουργίας των προτύπων

6.2 Βασικά όργανα ορισμού των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Κατά κύριο λόγο τα ελεγκτικά πρότυπα ορίζονται από τις ομάδες των εξωτερικών ελεγκτών που υπάρχουν σε κάθε χώρα ή από τους διεθνείς οργανισμούς. Στην Ελλάδα το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών έχει θεσπιστεί στην καθιέρωση των προτύπων της Ελεγκτικής. Διαχρονικά σπουδαίο ρόλο στην διαδικασία καθιέρωσης προτύπων διαδραματίζουν η Επιτροπή Διεθνούς Συντονισμού του Λογιστικού Επαγγέλματος (International Coordination Committee for the Profession - ICCAP), που ιδρύθηκε το 1972 στην Αυστραλία. Η ICCAP έλεγχε την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), την θέση της οποίας έχει πάρει το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) και η Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC). Μετά την ίδρυση της IFAC σταμάτησε και η λειτουργία της ICCAP.

⁶⁴ International Auditing and Assurance Standards Board, “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements”. 2012 Edition Volume I

6.2.1 Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC)

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) αποτελεί έναν ιδιωτικό φορέα που βασική επιδίωξη του είναι η διεθνής εδραίωση των ελεγκτικών προτύπων και κανόνων τα οποία εφαρμόζονται από τις κυβερνήσεις του εκάστοτε κράτους και τις διεθνείς εποπτικές και ρυθμιστικές αρχές⁶⁵.

Η IFAC ξεκίνησε με 63 λογιστικά σώματα από 43 χώρες το 1977 και πλέον περιλαμβάνει 180 μέλη από 135 χώρες. Συγκεκριμένα, ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου του 1977, στο Μόναχο της Γερμανίας με απώτερο σκοπό την ενίσχυση του λογιστικού επαγγέλματος προς το δημόσιο συμφέρον. Από το 1978 άρχισε να διατυπώνει τα πρότυπα ελέγχου μέσω της Διεθνούς Επιτροπής Ελεγκτικών Πρακτικών – IAPC, ενώ από το 2002 σχεδίαζε τα πρότυπα μέσω του Διεθνούς Συμβουλίου Προτύπων Ελέγχου και Ποιότητας Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Board – IAASB).

Στο καταστατικό της IFAC αναφέρονται οι βασικοί της στόχοι, οι οποίοι είναι «η ανάπτυξη και η βελτίωση του λογιστικού επαγγέλματος σε παγκόσμιο επίπεδο με όμοια πρότυπα», δηλαδή επιθυμεί να ενισχύσει το έργο του εξωτερικού ελεγκτή σε διεθνή επίπεδο, μέσω:

- 1) Της ανάπτυξης διεθνών προτύπων υψηλής ποιότητας στον έλεγχο και τη διασφάλιση, την ηθική και την εκπαίδευση επαγγελματιών λογιστών και την υποστήριξη της υιοθέτησής τους και της χρήσης τους.
- 2) Να διευκολύνει τη συνεργασία μεταξύ των μελών της IFAC και των άλλων διεθνών οργανισμών
- 3) Να αποτελεί των διεθνή εκπρόσωπο του λογιστικού επαγγέλματος.

Για την επίτευξη των στόχων αυτών η IFAC έχει ορίσει συμβούλια και επιτροπές, που είναι τα εξής:

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board	Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης
IAESB - International Accounting Education Standards Board	Διεθνές Συμβούλιο Επαγγελματικής Επιμόρφωσης και Δεοντολογίας
IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board	Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημόσιο Τομέα

⁶⁵ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική, Θεωρία και πρακτική συμφωνία με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα», εκδόσεις Ο.Π.Α.

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης εκδίδει τα εξής πρότυπα και αρχές:

IAS - International Auditing Standards	Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα
ISREs - International Standards on Review Engagements	Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Επισκόπησης
ISAEs - International Standard on Assurance Engagements	Διεθνή Πρότυπα για Αναθέσεις Διασφάλισης
ISRSs - International Standard on Related Services	Διεθνή Πρότυπα για Συναφείς Υπηρεσίες
IAPS - International Auditing Practice Statements	Οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής

Στην πρώτη συνεδρίαση του Συμβουλίου της IFAC το 1977, αναπτύχθηκε ένα πρόγραμμα 12 βασικών σημείων, τα οποία θα καθοδηγούσαν τις επιτροπές και το προσωπικό της IFAC κατά τα πρώτα χρόνια. Πολλά από αυτά τα στοιχεία εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι σήμερα. Μερικά από αυτά έχουν να κάνουν την ανάπτυξη βασικών εκθέσεων που χρησιμεύουν ως υποδείγματα για τις ελεγκτικές διαδικασίες, ορίστηκαν οι νομικές υποχρεώσεις των λογιστών, οριστικό κάθε πότε θα διεξάγεται το συνέδριο των λογιστών κ.α.⁶⁶

Ωστόσο, παρά το εύρος της ένταξης της IFAC σε πάνω από 120 χώρες και παρόλο της πολυπλοκότητας του χρηματοοικονομικού συστήματος και της σημασίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που αναγνωρίζεται ευρέως, η IFAC, ως παγκόσμιο σώμα, έχει προσελκύσει πολύ λιγότερη προσοχή από οργανισμούς, όπως η Παγκόσμια τράπεζα (Annissette, 2004).

6.2.2 Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (IAPC)

Η Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων αποτελεί μια επιτροπή του Συμβουλίου της IFAC. Σκοπός της επιτροπής αυτής είναι η επιλογή θεμάτων που απαιτούν περαιτέρω μελέτη μέσω μιας ειδικής υποεπιτροπής, στην οποία έχει αναθέσει την προετοιμασία και το σχεδιασμό των ελεγκτικών οδηγιών. Η υποεπιτροπή αφού έχει σχεδιάσει τις ελεγκτικές οδηγίες, τις δημοσιεύει στην IAPC για έλεγχο.

⁶⁶ <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (επίσκεψη 25/07/2021)

Τα μέλη της IAPC είναι εκείνα που ανήκουν στα μέλη των χωρών που έχουν επιλογή από το Συμβούλιο για να προσφέρουν υπηρεσίες στην IAPC. Πολλές φορές οι υποεπιτροπές καταρτίζονται και από άτομα που προέρχονται από χώρες που δεν συμπεριλαμβάνονται στην IAPC προκειμένου για κάθε ζήτημα να εξετάσουν κάθε πληροφορία που υπάρχει σε οργανισμούς, εισηγήσεις και μελέτες ή πρότυπα.

6.2.3 Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA)

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών χρονολογείται από 1887, όταν ιδρύθηκε η Αμερικάνικη Ένωση Δημόσιων Λογιστών (American Association of Public Accountants-AAPA). Σκοπός του Ινστιτούτου αυτού είναι η εξασφάλιση υψηλών επαγγελματικών προτύπων. Διαχρονικά έχει καταφέρει να αναπτύξει σημαντικές αρχές στην λογιστική αλλά στα πρότυπα στην ελεγκτική. Βασικό σημείο του AICPA είναι ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Τα ελεγκτικά πρότυπα (Auditing Standards) του AICPA είναι επηρεάζουν σημαντικά τα εθνικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, το Συμβούλιο Ελέγχου Προτύπων (Auditing Standards Board-ASB) του AICPA δημιούργησε το γενικά αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα (Generally Accepted Auditing Standards-GAAS), που είναι ένα σύνολο συστηματικών οδηγιών που χρησιμοποιούνται από τους ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Τα GAAS συμβάλλουν στη διασφάλιση της ακρίβειας, της συνέπειας και της επαλήθευσης των ενεργειών και των εκθέσεων των ελεγκτών. Τα πρότυπα αυτά περιλαμβάνουν μια λίστα 10 προτύπων, τα οποία διακρίνονται σε τρεις βασικές κατηγορίες: (α) Γενικά Πρότυπα, (β) Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας και (γ) Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα:

Γενικά πρότυπα:

- Ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει επαρκή τεχνική κατάρτιση και επάρκεια για την εκτέλεση του ελέγχου.
- Ο ελεγκτής πρέπει να διατηρήσει την ανεξαρτησία του σε όλα τα θέματα που σχετίζονται με τον έλεγχο.
- Ο ελεγκτής πρέπει να ασκεί τη δέουσα επαγγελματική στάση κατά την εκτέλεση του ελέγχου και την προετοιμασία της ελεγκτικής έκθεσης.

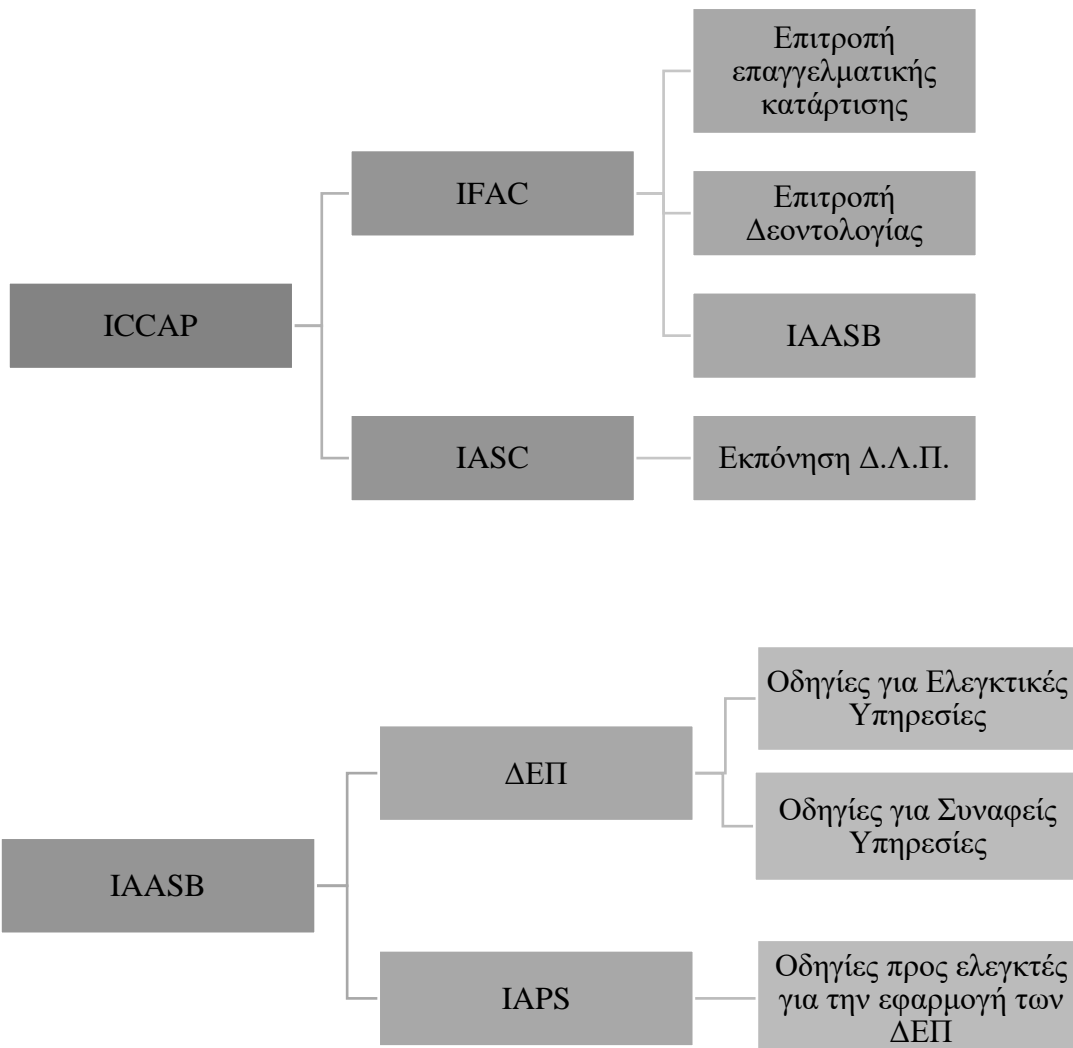
Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας:

- Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει από μόνος του την ελεγκτική διαδικασία που θα εκτελέσει και παράλληλα θα πρέπει να επιβλέπει τους βοηθούς του.
- Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει πλήρως τις λειτουργίες της επιχείρησης που πρόκειται να ελέγξει, καθώς και του περιβάλλοντος μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται συμπεριλαμβανομένου και του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να εκτιμήσει τον κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων είτε λόγω σφάλματος είτε απάτης, και να σχεδιάσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση του ελέγχου που θα διενεργήσει.
- Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να παρέχει εύλογη βάση για γνωμοδότηση σχετικά με τις υπό εξέταση οικονομικές καταστάσεις.

Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος Ελέγχου:

- Ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει στην έκθεση του αν οι οικονομικές καταστάσεις τις επιχείρησης παρουσιάζονται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.
- Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει στην έκθεση του τις περιστάσεις στις οποίες οι αρχές δεν έχουν τηρηθεί με συνέπεια στην τρέχουσα περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.
- Εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι σημειώσεις στην ελεγκτική έκθεση δεν είναι επαρκείς, τότε θα πρέπει να το γνωστοποιήσει στα άμεσα ενδιαφερόμενα μέρη.
- Ο ελεγκτής στην έκθεση που συντάσσει οφείλει είτε να εκφράσει του γνώμη για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων, είτε να δηλώσει ότι δεν μπορεί να εκφέρει κάποια άποψη. Όταν δεν μπορεί να εκφράσει κάποια γνώμη τότε θα πρέπει στην έκθεση να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί. Γενικά κάθε φορά που εκφέρει την γνώμη του ο ελεγκτής για τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης οφείλει να αναλαμβάνει την ευθύνη για τα λεγόμενα του.

Στα παρακάτω διαγράμματα αναφέρονται τα αρμόδια όργανα της IFAC, τα οποία είναι υπεύθυνα για την έκδοση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.



6.3 Παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων⁶⁷

6.3.1 Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας

Τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (ΔΠΔΠ) αναφέρονται σε όλους τους επαγγελματίες λογιστές όλων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται με την Λογιστική υποστηρίζοντας κυρίως το σύστημα δικλίδων ποιότητας σχετικά με τους ελέγχους των οικονομικών

⁶⁷ Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπου Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, 2009, εκδόθηκε από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης, της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών.

καταστάσεων. Τα ΔΠΔΠ είναι σημαντικό να μελετώνται παράλληλα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Τα Δ.Π.Ε. ασχολούνται με τον σχεδιασμό του ελέγχου, τις διαδικασίες ελέγχου, τη συλλογή και την ανάλυση των στοιχείων ελέγχου, με την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και με το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου⁶⁸. Βασικός σκοπός της ανάπτυξης των διεθνών προτύπων ελέγχου ήταν η ενίσχυση της διεθνούς συγκρισιμότητας και της ενίσχυσης της διακρατικής συνεργασίας και συντονισμού, προκειμένου να τονωθούν οι διεθνείς επενδύσεις, να αναπτυχθεί η αγορά και να ενσωματωθούν οι τοπικές επιχειρήσεις στην παγκόσμια χρηματοπιστωτική αγορά (Braithwaite & Drahos, 2000). Τέλος, τα Δ.Π.Ε. παρέχουν αξιοπιστία στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιούνται οι έλεγχοι και η ερμηνεία μιας έκθεσης ελέγχου.

Κάθε λογιστική επιχείρησή, δηλαδή κάθε οντότητα επαγγελματιών λογιστών, οφείλει να έχει ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας, καθώς αυτό της εξασφαλίζει ότι όλες οι δραστηριότητες της είναι σύμφωνες με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Τα συστήματα δικλίδων ποιότητας οι πολιτικές και οι διαδικασίες είναι ευθύνη της ελεγκτικής επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θέσει σε εφαρμογή πολιτικές και διαδικασίες για τα εξής ζητήματα:

1. Ευθύνη του ηγέτη-γενικού εκτελεστή-διοικητικού συμβούλου της εταιρίας για την υιοθέτηση ενός ποιοτικού συστήματος δικλίδων.
2. Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας: Η Λογιστική επιχείρηση θα πρέπει να συμμορφώνεται με τις αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας, που είναι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα, η εχεμύθεια, η επαγγελματική συμπεριφορά και ικανότητα. Ακόμη σημαντικό είναι ελεγκτές να εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους όπου απαιτείται από τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.
3. Συλλογή αξιόλογων πληροφοριών για τους πελάτες από τους ελεγκτές, προτού αποδεχθεί μια ανάθεση για νέο πελάτη, ή όταν θα πρέπει να αποφασίσει αν θα συνεχίσει μια υφιστάμενη ανάθεση ή όταν εξετάζει μια νέα υπόθεση του ήδη υφιστάμενου πελάτη του.
4. Εξασφάλιση ικανού προσωπικού, το οποίο είναι σύμφωνο με τις αρχές δεοντολογίας. Οι αρχές δεοντολογίας απαιτούν την εκτέλεση εργασιών ακολουθώντας τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις.

⁶⁸ Mennicken, Andrea (2008) Connecting worlds: the translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, organizations and society*, 33 (4-5). pp. 384-414.

5. Διασφάλιση ότι οι αναθέσεις εκτελούνται με βάση τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις.
6. Παρακολούθηση των πολιτικών και διαδικασιών των δικλίδων ποιότητας προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι οι δικλίδες ποιότητας είναι σχετικές, επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά.

Συνολικά, για να εκτελούνται σωστά οι εργασίες της λογιστικής εταιρίας θα πρέπει να εφαρμόζονται συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες, όπως είναι οι διαδικασίες της επίβλεψης, της επισκόπησης, της διαβούλευσης και της τεκμηρίωσης του ελέγχου κ.α..

Τέλος, οι παγκόσμιες εξελίξεις που σχετίζονται με την πανδημία έχουν επηρεάσει εξίσου τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται ο έλεγχος, ενώ έχουν γίνει αλλαγές στα ισχύοντα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλαγές σε νόμους και κανονισμούς. Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι αρκετά σημεία των Διεθνών Εκλεκτικών Προτύπων χρειάστηκαν αναθεώρηση και περαιτέρω εξέταση για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου, για την απόκτηση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων και για την υποβολή αξιολογής έκθεσης.

Τα Δ.Π.Ε. στην αρχή αναφέρονται στα πρότυπα περί ευθυνών των ελεγκτών (Δ.Π.Ε. 200-265) και ολοκληρώνονται με τα πρότυπα σχετικά με τις αναφορές – εκθέσεις των ελεγκτών (Δ.Π.Ε.700-800). Στην συνέχεια ακολουθεί μια λεπτομερή παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, καθώς και οι αναθεωρήσεις που έχουν γίνει σε ορισμένα από αυτά λόγω της πανδημίας.

6.3.2 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 200-265

Δ.Π.Ε. 200: «Γενικοί Στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η Διενέργεια Ελέγχου Σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε.»

Στα Δ.Π.Ε. 200 αναφέρονται οι ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή όταν πραγματοποιεί έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα, κάνει λόγο για τους γενικούς στόχους του ανεξάρτητου ελεγκτή και αναλύει το πεδίο ενός ελέγχου που έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε ο ελεγκτής να πετύχει τους αντικειμενικούς του στόχους. Ακόμη, αναφέρει το πεδίο, την ισχύ και τη δομή των Δ.Π.Ε.. Αναλυτικά, οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι: (α) να εξασφαλίσει ότι συνολικά οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια, που

οφείλονται είτε σε απάτη, είτε σε λάθος και (β) να διατυπώσει μια έκθεση για τις οικονομικές καταστάσεις που έλεγξε δημοσιεύοντας παράλληλα όλα τα ευρήματα των εργασιών του.

Στόχος της έρευνας του Miller (2011), ήταν να εξετάσει αν οι ελεγκτές ερμηνεύουν τον κίνδυνο σύμφωνα με τον ορισμό του εγγενούς κινδύνου όπως αυτός αναγράφεται στα πρότυπα. Οι ερευνητές πήραν συνεντεύξεις από επαγγελματίες ελεγκτές προκειμένου να κατανοήσουν τον τρόπο αξιολόγησης του κινδύνου και να ερευνήσουν αν η εκτίμηση του κινδύνου είναι σύμφωνη με τα ισχύοντα πρότυπα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι ελεγκτές ορίζουν κάποιο επίπεδο αναμενόμενης αποτελεσματικότητας ελέγχου για την εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου και μπορεί να αυξήσουν τον κίνδυνο στην περίπτωση που υπάρχει έλλειψη επαρκών διαδικασιών στον εσωτερικό έλεγχο. Βέβαια, αυτό έρχεται σε αντίθεση με το Δ.Π.Ε. 200, γι' αυτό και οι ερευνητές τονίζουν ότι η συγκεκριμένη εσφαλμένη ερμηνεία μπορεί να είναι αποτέλεσμα της καθοδήγησης που παρέχεται από τις εποπτικές αρχές που ορίζουν τα πρότυπα ελέγχου.

Δ.Π.Ε. 210: «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου»

Τα Δ.Π.Ε 210 αναφέρονται στις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής όταν αναλαμβάνει τον έλεγχο μιας επιχείρησης. Βασικός στόχος του ελεγκτή είναι να αποδέχεται ή να συνεχίζει μια ανάθεση ελέγχου μόνο όταν η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεστεί, έχει συμφωνηθεί, μέσω:

- Της διαπίστωσης ότι οι προϋποθέσεις για έναν έλεγχο υπάρχουν,
- Της επιβεβαίωσης ότι υπάρχει συναντίληψη περί των όρων της ανάθεσης ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση.

Οι αναθέσεις ελέγχου, μπορεί να γίνονται δεκτές μόνο όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας όπως είναι η ανεξαρτησία και η επαγγελματική ικανότητα πρόκεινται να εφαρμόζονται. Στο Δ.Π.Ε 210 αναφέρονται οι προϋποθέσεις που είναι υπό τον έλεγχο της οντότητας και έχει να κάνει με την συμφωνία που συνάπτει ο ελεγκτής με την διοίκηση της οντότητας.

Δ.Π.Ε. 220: «Δικλίδες Ποιότητας για τον Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων»

Σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε. 220 πραγματοποιείται μια ανάλυση στις ειδικές ευθύνες που έχει ο ελεγκτής όσον αφορά τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας για τον έλεγχο των οικονομικών

καταστάσεων. Τα Δ.Π.Ε. αυτά θα πρέπει να μελετώνται παράλληλα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει τις δικλίδες ποιότητας στον βαθμό που θα του εξασφαλίζουν ότι ο έλεγχος είναι σύμφωνος με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και η έκθεση που συντάσσει είναι η ενδεδειγμένη για κάθε περίπτωση.

Το αναθεωρημένο πρότυπο εκσυγχρονίζει τις διαδικασίες ελέγχου και ασχολείται με τις ευθύνες της εταιρίας σχετικά με την διεξαγωγή ενός ποιοτικού ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις. Το Δ.Π.Ε. 2020 θα αρχίζει να ισχύει για ελέγχους σε οικονομικές καταστάσεις που ξεκινούν από 15 Δεκεμβρίου του 2020.

Δ.Π.Ε. 230: «Τεκμηρίωση του Ελέγχου»

Το Δ.Π.Ε. 230 αναφέρεται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να συντάσσει την τεκμηρίωση ελέγχου αφού πρώτα έχει πραγματοποιήσει έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις. Η τεκμηρίωση ελέγχου αναφέρεται στα αρχεία της ελεγκτικής διαδικασίας που πραγματοποιήθηκε, στα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν και στα συμπεράσματα που έχει καταλήξει ο ελεγκτής. Όλα αυτά τα αρχεία που αποτελούν τεκμήρια ελέγχου για μια συγκεκριμένη ανάθεση τοποθετούνται μέσα σε έναν ή σε περισσότερους φακέλους ή σε άλλα μέσα αποθήκευσης, σε φυσική ή ηλεκτρονική μορφή. Τέλος, βασικός στόχος του ελεγκτή είναι να διατυπώνει τεκμηρίωση, η οποία θα παρέχει μια επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για την έκθεση του, αλλά και τεκμήρια ότι ο έλεγχος που πραγματοποίησε είναι σύμφωνος με τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Δ.Π.Ε. 240: «Ευθύνες του Ελεγκτή σχετικά με Απάτη σε έναν Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων»

Το συγκεκριμένο Δ.Π.Ε. έχει να κάνει με τις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής σε θέματα που έχουν να κάνουν με την απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ως απάτη ορίζεται *«η εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα από τη διοίκηση, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, από εργαζόμενους ή από τρίτα μέρη, η οποία ενέχει παραπλάνηση για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος»*.

Ένας από του βασικούς στόχους του ελεγκτή είναι να μπορεί να βρίσκει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος εξαιτίας απάτης κατά την διάρκεια ελέγχου των οικονομικών

καταστάσεων. Ακόμη, θα πρέπει να είναι σε θέση να συγκεντρώσει ορθά και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος εξαιτίας της απάτης και σημαντικό είναι να μπορεί να αντιδρά κατάλληλα σε περίπτωση απάτης που εντοπίζει κατά τη διάρκεια του ελέγχου που πραγματοποιεί.

Δ.Π.Ε. 250: «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

Τα Δ.Π.Ε. 250, αναφέρουν την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να εξετάσει νόμους και κανονισμούς όταν ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις. Η ευθύνη αυτή του ελεγκτή αποσκοπεί στο να τον βοηθήσει να εντοπίζει ουσιώδης σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις, εξαιτίας της μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Βέβαια, αυτό δεν σημαίνει ότι αρμοδιότητα του ελεγκτή είναι να εντοπίζει την μη συμμόρφωση της επιχείρησης με όλους τους νόμους, αλλά να διασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδης σφάλματα.,

Δ.Π.Ε. 260: «Επικοινωνία με τους Υπευθύνους για τη Διακυβέρνηση»

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 260 επισημαίνεται η σημασία της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας σε έναν έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δηλαδή ο ελεγκτής οφείλει να επικοινωνεί με τα στελέχη που ασκούν την εταιρική διακυβέρνηση σε έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ουσιαστικά, το συγκεκριμένο Δ.Π.Ε. εστιάζει κυρίως στην σημασία που έχει η κοινοποίηση πληροφοριών από τον ελεγκτή στους υπευθύνους. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι να ενημερώνει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων δηλαδή τη προβλέπεται να κάνει και σε τι χρονικό διάστημα. Επίσης, ο ελεγκτής οφείλει να συγκεντρώνει πληροφορίες από τους υπεύθυνους που θα τον βοηθήσουν να συλλέξει σημαντικά στοιχεία και θα πρέπει να του ενημερώνει έγκαιρα αν παρατηρήσει κάτι που χρειάζεται να προσέξουν οι υπεύθυνοι. Τέλος, ο ελεγκτής δεν θα πρέπει να σταματήσει να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 260, ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει την διοίκηση για:

1. τον σκοπό του ελέγχου,
2. τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές,
3. τους κινδύνους
4. τις προτεινόμενες αλλαγές

5. το υλικό που μπορεί να επηρεάσει στη συνεχιζόμενη δέσμευση
6. την ύπαρξη αντίθετων αποτελεσμάτων με τις δηλώσεις της διοίκησης
7. την ύπαρξη απάτης

Δ.Π.Ε. 265: «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση»

Στο συγκεκριμένο Δ.Π.Ε. δίνει έμφαση στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να ενημερώνει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τις ελλείψεις που υπάρχουν στις εσωτερικές δικλίδες, τις οποίες ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά την διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Η έλλειψη εσωτερικών δικλίδων υπάρχει όταν μια δικλίδα έχει σχεδιαστεί, εφαρμοστεί ή λειτουργεί κατά τέτοιο τρόπο που δεν δίνει τη δυνατότητα να αποτρέψει ή να εντοπίσει και να διορθώσει έγκαιρα τα σφάλματα που εντοπίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Επομένως, ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώνει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τυχόν ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που έχει εντοπίσει.

6.3.3 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 300-330

Δ.Π.Ε. 300: «Σχεδιασμός ενός Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων»

Τα Δ.Π.Ε. 300 αναφέρονται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής όταν σχεδιάζει να πραγματοποιήσει έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Τα συγκεκριμένα Δ.Π.Ε. αναφέρονται στον περιοδικό έλεγχο. Ο ελεγκτής οφείλει να διενεργεί τον έλεγχο με αποτελεσματικό τρόπο.

Η δραστηριότητα του σχεδιασμού επηρεάζεται από το μέγεθος και τη πολυπλοκότητα της οντότητας, από την εμπειρία που έχουν τα μέλη της ομάδας ανάθεσης στην οντότητα και με τις αλλαγές που γίνονται κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο ο ελεγκτής πρέπει:

- Να ορίσει τα πεδία του ελέγχου και τους σκοπούς
- Να σχεδιάσει το χρόνο και την φύση των απαραίτητων κοινοποιήσεων
- Να λάβει υπόψιν το όλες τις πληροφορίες που έχει στην διάθεση του από τις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας
- Να ελέγξει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαθέσιμων πόρων για την πραγματοποίηση του ελέγχου.

Δ.Π.Ε. 315: «Εντοπισμός και Εκτίμηση των Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος Μέσω Κατανόησης της Οντότητας και του Περιβάλλοντος της»

Στα Δ.Π.Ε. 315 δίνει έμφαση στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής στο να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν είτε από σφάλμα είτε από λάθος λαμβάνοντας υπόψιν τη φύση της οντότητας, δηλαδή τις λειτουργίες της, την ιδιοκτησία και τις δομές διακυβέρνησης της, τα είδη των επενδύσεων που έχει πραγματοποιήσει ή έχει σχεδιάσει να πραγματοποιήσει κ.α., το περιβάλλον της και τις εσωτερικές της δικλίδες.

Γενικότερα, στα Δ.Π.Ε. 315 αναφέρονται οι εξής συνθήκες και γεγονότα που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος:

- Λειτουργίες σε περιοχές που είναι οικονομικά ασταθείς, π.χ. υποτίμηση νομίσματος μιας χώρας ή υψηλός πληθωρισμός
- Λειτουργίες με πολύπλοκες ρυθμίσεις
- Αλλαγές στον κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρηση
- Αλλαγές στην οντότητα που προκύπτουν από αναδιοργανώσεις ή άλλα ασυνήθιστα γεγονότα κ.α.

Η αναθεώρηση του Δ.Π.Ε. 315 οριστικοποιήθηκε και δημοσιεύτηκε στο τέλος του 2019. Τονίζει ότι σημαντικό είναι να διερευνηθούν οι νέοι ή αναθεωρημένοι κίνδυνοι που προέκυψαν λόγω της πανδημίας στους προγραμματισμένους ελέγχους. Τέλος, το αναθεωρημένο πρότυπο εστιάζει στην βελτίωση και στην καλύτερη αξιολόγηση του κινδύνου, ενώ περιγράφει καλύτερα τις διαδικασίες «γιατί» και «πώς».

Δ.Π.Ε. 320: «Ουσιώδες Μέγεθος στο Σχεδιασμό και στην Εκτέλεση ενός Ελέγχου»

Το Δ.Π.Ε. 320 επισημαίνει την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να κάνει χρήση της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση ενός ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει σωστά την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.

Κατά την χρηματοοικονομική αναφορά ορίζεται η έννοια «ουσιώδες μέγεθος» ως: «Τα σφάλματα, περιλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις».

Κατά την διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτής οφείλει να διασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλματα, ώστε να μπορεί να εκφέρει την γνώμη του για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Δ.Π.Ε. 330: «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους»

Τα Δ.Π.Ε. 330 αναφέρονται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να σχεδιάζει και να εφαρμόζει μέτρα όταν εντοπίζει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος (σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 315) κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, μέσω σχεδιασμού και εφαρμογής κατάλληλων μέτρων.

6.3.4 Διεθνές Πρότυπα Ελέγχου 402-450

Δ.Π.Ε. 402 «Ελεγκτικά Ζητήματα Σχετικά με Οντότητα που Χρησιμοποιεί Οργανισμό Υπηρεσιών»

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 402, ο ελεγκτής έχει ευθύνη να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών. Παίζει καθοριστικό ρόλο στο πως ο ελεγκτής υλοποιεί το Δ.Π.Ε. 315 και το 330 για να κατανοήσει την οντότητα και να εντοπίσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος καθώς και κατά τον σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών που έρχονται σε αντίθεση με αυτούς τους κινδύνους.

Βασικός στόχος του ελεγκτή που ελέγχει και δημοσιεύει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων της οντότητα, όταν η οντότητα κάνει χρήση των υπηρεσιών ενός οργανισμού είναι να σχεδιάζει και να πραγματοποιεί ελεγκτικές διαδικασίες που αντιδρούν στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Δ.Π.Ε. 450: «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου»

Το Δ.Π.Ε. 450 αναφέρει ότι ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τα σφάλματα που εντοπίζει κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Ουσιαστικά, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί την επίδραση που έχουν τα σφάλματα αυτά στον έλεγχο και τι επίδραση έχουν τα μη διορθωμένα σφάλματα, στις οικονομικές καταστάσεις.

Ως σφάλμα ορίζεται *«η διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλμα μπορεί να προκύπτει είτε από λάθος είτε από απάτη»*.

Ο ελεγκτής οφείλει να δημοσιεύει εγκαίρως όλα τα σφάλματα που έχει συγκεντρώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου στους αρμόδιους φορείς εφόσον αυτό ορίζεται από τον νόμο. Στην συνέχεια οι φορείς είναι υποχρεωμένοι να διορθώσουν τα σφάλματα αυτά αν δεν το κάνουν τότε ο ελεγκτής όταν θα συντάσσει την έκθεση για την αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων θα αναφέρει ότι στο σύνολο τους οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ελεύθερες από ουσιώδες σφάλματα.

6.3.5 Διεθνές Πρότυπα Ελέγχου 500-580

Δ.Π.Ε. 500 «Ελεγκτικά Τεκμήρια»

Το Δ.Π.Ε. 500 αναφέρει τι ορίζεται ως ελεγκτικό τεκμήριο σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και αναλύει την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής στο να σχεδιάζει και να υλοποιεί ελεγκτικές διαδικασίες για την συλλογή επαρκών και αξιόλογων ελεγκτικών τεκμηρίων προκειμένου οι εκθέσεις που συντάσσει να περιέχουν λογικά συμπεράσματα τα οποία στηρίζονται σε ορθά στοιχεία.

Ως ελεγκτικά τεκμήρια ορίζονται *«οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του. Περιλαμβάνουν τόσο τις πληροφορίες που περιέχονται στα λογιστικά αρχεία των οικονομικών καταστάσεων, όσο και σε άλλες πληροφορίες»*. Σχετικά με την ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος καθώς και από την ποιότητα αυτών των τεκμηρίων, ενώ η ποιότητα τους έχει να κάνει με την σχετικότητα και την αξιοπιστία τους για την υποστήριξη των συμπερασμάτων επί των οποίων βασίζεται η άποψη του ελεγκτή.

Δ.Π.Ε. 501: «Ελεγκτικά Τεκμήρια-Ειδικά Ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια»

Το Δ.Π.Ε. 501 αναφέρει ειδικά θέματα που πρέπει να λάβει υπόψιν του ο ελεγκτής κατά τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 330 και 500 σχετικά με θέματα που έχουν να κάνουν με τα αποθέματα και τις δικαστικές αξιώσεις στις οποίες συμμετέχει η οντότητα.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει επαρκή και αξιόλογα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με:

- Ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων
- Την πληρότητα των δικαστικών αξιώσεων στις οποίες συμμετέχει η οντότητα
- Την γνωστοποίηση των πληροφοριών ανά τμήμα σύμφωνα με το πλαίσιο της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Δ.Π.Ε. 505: «Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις»

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 505 γίνεται λόγος για τη χρήση διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Π.Ε. 330 και 500. Το Δ.Π.Ε. 505 υποστηρίζει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που συλλέγονται από ανεξάρτητες πηγές από την οντότητα, ή κατευθείαν από τον ελεγκτή και αυτά που είναι σε έγγραφη είτε έντυπη, είτε ηλεκτρονική μορφή είναι πολύ πιο αξιόλογα. Ο ελεγκτής που χρησιμοποιεί τις διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης έχει ως στόχο να συγκεντρώσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια.

Δ.Π.Ε. 510: «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου-υπόλοιπα έναρξης»

Το Δ.Π.Ε. 510 αναφέρεται στις ευθύνες του ελεγκτή όσον αφορά τα υπόλοιπα έναρξης σε αρχική ανάθεση ελέγχου. Ακόμη, τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν θέματα που απαιτούν γνωστοποίηση που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου, όπως ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις. Κατά την πραγματοποίηση της αρχικής ανάθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής έχει ως στόχο, αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης, να συλλέξει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για το αν:

- Τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν σφάλματα που επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, και

- Οι λογιστικές πολιτικές έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ή οι μεταβολές αυτών λογιστικοποιούνται κατάλληλα και δημοσιεύονται σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Δ.Π.Ε. 520: «Αναλυτικές διαδικασίες»

Στο Δ.Π.Ε. 520 αναφέρεται στις αναλυτικές διαδικασίες που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής. Ο ελεγκτής οφείλει να χρησιμοποιεί τις αναλυτικές διαδικασίες στο τέλος του ελέγχου προκειμένου να τον βοηθούν στο να διαμορφώσει γενικά συμπεράσματα για τις οικονομικές καταστάσεις που έχει ελέγξει. Μέσω της χρήσης των αναλυτικών διαδικασιών ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει έγκαιρα και σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια.

Σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε. οι αναλυτικές διαδικασίες ορίζονται ως *«οι αξιολογήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω της ανάλυσης αληθοφανών σχέσεων μεταξύ χρηματοοικονομικών και μη δεδομένων»*. Τέλος, είναι σημαντικές προκειμένου να εντοπίζονται οι διακυμάνσεις που δεν σχετίζονται με άλλες πληροφορίες ή που διαφέρουν από προσδοκώμενες αξίες κατά ένα σημαντικό ποσό.

Δ.Π.Ε. 530: «Δειγματοληψία ελέγχου»

Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 530 ο ελεγκτής μπορεί να πραγματοποιήσει ελεγκτική δειγματοληψία κατά την ελεγκτική διαδικασία. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί στατιστική και μη δειγματοληψία για τον σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη πραγματοποίησή δοκιμαστικών δικλίδων και για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα. Σημαντικό είναι να επιλέγεται με προσοχή ο πληθυσμός από το οποίο επιλέγεται το δείγμα για την εξαγωγή των συμπερασμάτων.

Στο στάδιο του σχεδιασμού του δείγματος ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να γνωρίζει τον σκοπό που γίνεται ο έλεγχος καθώς και τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού από τον οποίο θα επιλεγεί το δείγμα.

Δ.Π.Ε. 540: «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων»

Στο Δ.Π.Ε. 540 γίνεται λόγος για τις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, τις εκτιμήσεις της εύλογης αξίας και τις γνωστοποιήσεις στον έλεγχο των

οικονομικών καταστάσεων. Γενικά, κάποια από τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων δεν γίνεται να επιμετρηθούν ακριβώς αλλά μόνο κατ' εκτίμηση, γι' αυτό το Δ.Π.Ε. 540 αυτά τα κονδύλια τα αναφέρει ως λογιστικές εκτιμήσεις. Ο ελεγκτής οφείλει να συγκεντρώσει έγκαιρα τεκμήρια σχετικά με το αν οι λογιστικές εκτιμήσεις αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις ή είναι λελογισμένες και αν οι συναφείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκείς εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό η λογιστική εκτίμηση ορίζεται ως *«η κατά προσέγγιση χρηματικού ποσού όταν απουσιάζει ακριβές μέσο επιμέτρησης, Αυτός όρος χρησιμοποιείται όταν το ποσό είναι μετρούμενο στην εύλογη αξία, όταν υπάρχει αβεβαιότητα στη μέτρηση καθώς και για άλλα ποσά που απαιτούνται εκτίμηση»*.

Το αναθεωρημένο πρότυπο εστιάζει:

- Στους ρυθμιστικούς παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές εκτιμήσεις,
- Στο αν οι υποθέσεις που γίνονται είναι σύμφωνες με το ισχύοντα πλαίσιο της χρηματοοικονομικής αναφοράς (π.χ. προβλέψεις ταμειακών ροών, προεξοφλητικά επιτόκια, κ.α.)
- Αν τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται από την οντότητα είναι σχετικά και αξιόπιστα.
- Στις επιδράσεις που θα έχουν οι μεταβολές των εγγενών παραγόντων κινδύνου και ιδίως της αβεβαιότητας.

Δ.Π.Ε. 550: «Συνδεδεμένα μέρη»

Το Δ.Π.Ε. 550 αναφέρεται στις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής σχετικά με τις σχέσεις και τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Πολλές φορές οι σχέσεις και οι συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών μπορεί να προκαλέσουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να δραστηριοποιούνται μέσω ενός εκτεταμένου και πολύπλοκου φάσματος σχέσεων, που αυτό αυξάνει την πολυπλοκότητα των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

Ο ελεγκτής οφείλει να κατανοεί πλήρως τις σχέσεις και τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν αυτό δεν ορίζεται στο πλαίσιο της χρηματοοικονομικής αναφοράς προκειμένου να μπορεί να εντοπίζει τυχόν κινδύνους για απάτη που οφείλονται στις σχέσεις και στις συναλλαγές. Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώνει έγκαιρα ελεγκτικά τεκμήρια

για το αν οι σχέσεις έχουν εντοπιστεί, λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Δ.Π.Ε. 560: «Μεταγενέστερα γεγονότα»

Στο παρόν πρότυπο Δ.Π.Ε. γίνεται αναφορά στις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής σχετικά τα γεγονότα που προκύπτουν μετά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Γενικά, οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να επηρεαστούν από καταστάσεις που προκύπτουν μετά την ημερομηνία σύνταξής τους. Σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 560 ως μεταγενέστερο γεγονός ορίζεται « το γεγονός που συμβαίνει μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή καθώς και για γεγονότα που γίνονται μετά την ημερομηνία δημοσίευσης της έκθεσης τους.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει έγκαιρα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το αν τα γεγονότα που απαιτούν τροποποίηση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις έχουν απεικονιστεί κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επίσης, τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συγκεντρώσει ο ελεγκτής μπορεί να τον οδηγήσουν στο να τροποποιήσει την έκθεση του που έχει συντάξει μετά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Δ.Π.Ε. 570: «Συνέχιση Δραστηριότητας»

Το Δ.Π.Ε. 570 αναφέρεται στις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζεται με την χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από την οντότητα για το προβλεπόμενο μέλλον κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Ο ελεγκτής οφείλει να συλλέγει έγκαιρα και σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, θα πρέπει να εξάγει συμπεράσματα με βάση τα συγκεκριμένα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συλλέξει προκειμένου να διαπιστώσει αν υπάρχουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας για να συνεχίσει τις δραστηριότητες.

Το αναθεωρημένο πρότυπο επικεντρώνεται στον αντίκτυπο που θα έχει η πανδημία στις δραστηριότητες της οντότητας και αν θα την εμποδίσει να συνεχίσει τις δραστηριότητες της.

Δ.Π.Ε. 580: «Έγγραφες Διαβεβαιώσεις»

Ο ελεγκτής οφείλει να λαμβάνει έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους της διακυβέρνησης ότι έχουν λάβει υπόψιν τους όλες τις ευθύνες που έχουν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρότητα των πληροφοριών που δίνουν στον ελεγκτή προτού αυτός πραγματοποιήσει τον έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι οι πληροφορίες εκείνες που καθίσταται απαραίτητες από τον ελεγκτή προκειμένου να πραγματοποιήσει τον έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις αποτελούν ελεγκτικά τεκμήρια.

Τέλος, ο ελεγκτής θα πρέπει να αντιδρά όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση της οντότητας δεν του παρέχουν της έγγραφες διαβεβαιώσεις που τους έχει ζητηθεί.

6.3.6 Διεθνές Πρότυπα Ελέγχου 600-620

Δ.Π.Ε. 600: «Ειδικά ζητήματα-έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

Το παρόν Δ.Π.Ε. αναφέρεται σε ειδικά ζητήματα που εφαρμόζονται σε ελέγχους ομίλων και ειδικά σε εκείνους που εμπλέκονται σε ελεγκτές συστατικού. Ο ελεγκτής οφείλει να καθορίσει εάν ενεργεί ως ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου και όταν το καθορίσει τότε θα πρέπει ξεκαθαρίσει στους ελεγκτές συστατικού για το πεδίο και το χρόνο της εργασίας τους επί χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τα συστατικά και τα ευρήματα τους. Ακόμη, θα πρέπει να είναι σε θέση να συλλέξει έγκαιρα και έγκυρα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις οικονομικές πληροφορίες των συστατικών και για τις διαδικασίες ενοποίησης ώστε να μπορεί να εκφέρει την άποψη του για το αν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου είναι καταρτισμένες με βάση το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Το αναθεωρημένο πρότυπο εισάγει ενισχύει τον προγραμματισμό και την διενέργεια ομαδικού ελέγχου για τον εντοπισμό των κινδύνων. Αυτή η προσέγγιση έχει ως στόχο την καλύτερη αξιολόγηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας.

Δ.Π.Ε. 610: «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών»

Το Δ.Π.Ε. 610 αναφέρεται στις ευθύνες που έχει ο εξωτερικός ελεγκτής όσον αφορά την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών όταν ο εξωτερικός ελεγκτής έχει καθορίσει ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να είναι σχετική με τον έλεγχο. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει σε πιο βαθμό, πρόκειται να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών και αν χρησιμοποιήσει μια συγκεκριμένη εργασία οφείλει να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

Δ.Π.Ε. 620: «Χρησιμοποίηση της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή»

Στο Δ.Π.Ε.620 γίνεται αναφορά στις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής σχετικά με την εργασία του εμπειρογνώμονα ελεγκτή, όταν αυτή η εργασία χρησιμοποιείται για να βοηθήσει τον ελεγκτή στο να συλλέξει επαρκεί και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Ο ελεγκτής οφείλει να ξεκαθαρίσει από την αρχή αν θα χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδήμονα ελεγκτή και αν την χρησιμοποιήσει τότε θα πρέπει να αναφέρει αν είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

6.3.7 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 700-720

Δ.Π.Ε. 700: «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί Οικονομικών Καταστάσεων»

Το παρόν Δ.Π.Ε. 700 αναφέρεται στην ευθύνη που έχει ο ελεγκτής κατά την διατύπωση της γνώμης του για τις οικονομικές καταστάσεις που έχει ελέγξει. Ακόμη, δίνει έμφαση στη μορφή και το περιεχόμενο που θα πρέπει να έχει μια έκθεση ελέγχου. Ο ελεγκτής οφείλει να καταλήξει σε εύλογα συμπεράσματα τα οποία προκύπτουν από τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει συλλέξει και θα πρέπει να εκφράσει την γνώμη μέσω έγγραφης έκθεσης στην οποία θα περιγράψει ακριβώς την γνώμη του. Στην έγγραφη έκθεση του ο ελεγκτής αναφέρει αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψιν του:

- Αν τα συμπεράσματα είναι σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 330 και αν έχουν συλλεχθεί τα κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια
- Αν τα συμπεράσματα είναι σύμφωνα με το Δ.Π.Ε. 450, δηλαδή αν υπάρχουν ουσιώδη σφάλματα στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με την έρευνα των Fakhfakh & Pucheta-Martinez (2007)⁶⁹, στόχο είχε να μελετηθεί η μορφή και το περιεχόμενο των ελεγκτικών εκθέσεων που είχαν δημοσιευτεί από διεθνείς λογιστικές εταιρείες στην Τυνησία. Βάσει του Δ.Π.Ε. 700 πραγματοποιείται η μέτρηση της συμμόρφωσης της έκθεσης του ελεγκτή. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι ελεγκτικές εκθέσεις στις οποίες πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος δεν είναι πλήρως σύμφωνες με όλα τα στοιχεία της έκθεσης που ορίζει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών.

Το αναθεωρημένο πρότυπο εστιάζει σε θέματα που βοηθούν τον ελεγκτή να καταλήξει σε αξιόλογα συμπεράσματα και τα οποία θέματα είναι τα εξής:

- Τομείς που ενδέχεται να απαιτούν από τη διοίκηση να παράσχει περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία λόγω της ταχέως μεταβαλλόμενης κατάστασης.
- Εξαιτίας της αύξησης της αβεβαιότητας δίνεται έμφαση στις αλλαγές που έγιναν στον υπολογισμό των λογιστικών εκτιμήσεων (συμπεριλαμβανομένων και τον υπολογισμό της απομείωσης).
- Στον αντίκτυπο των νέων ή αλλαγμένων νόμων και κανονισμών κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Δ.Π.Ε 705: «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

Το Δ.Π.Ε. 705 αναφέρεται στην ευθύνη του ελεγκτή να δημοσιεύει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι σημαντική η διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Γενικά, υπάρχουν τρεις τύποι διαφοροποιημένων γνώμων: (α) γνώμη με επιφύλαξη, (β) αρνητική γνώμη και (γ) αδυναμία έκφρασης γνώμης. Ανάλογα με τη φύση του θέματος που προκαλεί την διαφοροποίηση και την κρίση του ελεγκτή λαμβάνεται η απόφαση αναφορικά με το ποιος τύπος διαφοροποίησης είναι ενδεδειγμένος.

Ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει μια κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη όταν ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα ή όταν ο ελεγκτής δεν

⁶⁹ Fakhfakh, M., Pucheta – Martinez, M.C. (2007). The measurement of compliance with ISA 700. Journal of Human Resource Costing & Accounting, 11(1), 4-29

έχει συγκεντρώσει σχετικά και έγκαιρα ελεγκτικά τεκμήρια για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλματα.

Δ.Π.Ε 706: «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

Στο Δ.Π.Ε. 706, αναφέρεται ότι στην έκθεση του ο ελεγκτής μπορεί να προσθέσει και άλλες πληροφορίες όταν κρίνει ότι πρέπει να επιστήσει την προσοχή στους άμεσα ενδιαφερόμενους φορείς πάνω σε θέματα που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις και τα οποία αποτελούν ύψιστης σημασίας για την κατανόηση τους από τους φορείς.

Η «παράγραφος έμφασης θέματος» είναι η παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή, που περιέχει πληροφορίες οι οποίες είναι σημαντικές προκειμένου οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να τις κατανοήσουν πλήρως.

Δ.Π.Ε. 710: «Συγκριτική πληροφόρηση-Αντίστοιχα στοιχεία και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις»

Το Δ.Π.Ε. 710 εξετάζει τις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής σχετικά με τις συγκριτικές πληροφορίες στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι συγκριτικές πληροφορίες αναφέρονται στα ποσά και στις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με μια ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο ελεγκτής οφείλει να συλλέξει επαρκή ελεγκτικά πρότυπα για το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν διατυπωθεί σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για συγκριτικές πληροφορίες και θα πρέπει να δημοσιεύσει έκθεση σχετικά με τις ευθύνες για την έκθεση του ελεγκτή.

Δ.Π.Ε. 720: «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις»

Το Δ.Π.Ε. 720 αναφέρει τις ευθύνες που έχει ο ελεγκτής επί των ετήσιων εκθέσεων. Ο ελεγκτής οφείλει να αντιδρά όταν τα έγγραφα που περιέχονται στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση του ελεγκτή επί αυτών περιλαμβάνουν άλλες πληροφορίες που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αξιοπιστία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή. Ακόμη, ο ελεγκτής οφείλει να διαβάσει τις χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες

που βρίσκονται είτε στο έγγραφο που περιέχει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών προκειμένου να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες, με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

Το αναθεωρημένο πρότυπο δίνει έμφαση στις ασυνέπειες που μπορεί να υπάρξουν στις πληροφορίες που προκύπτουν από ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και οι οποίες οφείλονται στις νέες εξελίξεις με την πανδημία

6.3.8 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου 800-810

Δ.Π.Ε. 800: «Ειδικά ζητήματα-Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού»

Το Δ.Π.Ε. 800 ασχολείται με τα ειδικά ζητήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Ε. της σειράς 100-700 στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού. Ο ελεγκτής οφείλει να αντιμετωπίζει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που έχουν να κάνουν με την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης και τη διαμόρφωση γνώμης και την σύνταξη έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

Το πλαίσιο ειδικού σκοπού αναφέρεται στις στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που είναι σχεδιασμένο για να καλύψει τις ανάγκες που προκύπτουν σχετικά με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Δ.Π.Ε. 805: «Ειδικά ζητήματα-Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης»

Το Δ.Π.Ε. 805 ασχολείται με τα ειδικά ζητήματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Ε. της σειράς 100-700 στον έλεγχο επιμέρους οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αντιμετωπίζει τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης και τη διαμόρφωση και την έκδοση έκθεσης για επιμέρους οικονομικές καταστάσεις ή συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης.

Δ.Π.Ε. 810: «Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων»

Το Δ.Π.Ε. 810 αναφέρει τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων οι οποίες προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τα Δ.Π.Ε. από τον ίδιο ελεγκτή. Ο ελεγκτής οφείλει να δεχθεί ή όχι την έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων. Εφόσον του έχει ανατεθεί να εκδώσει έκθεση για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να έχει διαμορφώσει ένα εύλογο συμπέρασμα από τα τεκμήρια που θα έχει συλλέξει και η έκθεση αυτή θα πρέπει να την καταθέσει σε έγγραφη μορφή που θα περιγράφει ακριβώς την γνώμη του.

6.4 Υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση - Ιστορική Αναδρομή

Μια σειρά από οικονομικά σκάνδαλα στον τμήμα της χρηματοοικονομικής πληροφορίας και η κατάρρευση σπουδαίων εταιριών, όπως είναι η εταιρεία Enron που έπειτα από αποκαλύψεις για τις λογιστικές της πρακτικές χρεοκόπησε το 2001, ενώ το σκάνδαλο οδήγησε σε πτώχευση και την ελεγκτική εταιρία Arthur Andersen, η οποία μέχρι τότε ήταν μια εκ των πέντε κορυφαίων ελεγκτικών εταιριών, προκαλώντας ερωτήματα για την αξιόπιστη πληροφορία που δημοσιεύουν οι ελεγκτές των διαφόρων εταιριών. Από το γεγονός αυτό και μετά, οι επενδυτές έχασαν την εμπιστοσύνη τους απέναντι στις κεφαλαιαγορές και στις πληροφορίες που εν τέλει παρέχονται από τις ελεγκτικές εταιρίες. Προκειμένου η Ευρωπαϊκή Ένωση να ενίσχυση την εμπιστοσύνη των επενδυτών-μετόχων ίδρυσε την Συμβουλευτική Επιτροπή που είναι υπεύθυνη για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (European Financial Reporting Advisory Group-EFRAG).

Αρχικά, η Επιτροπή το 1996 προχώρησε στην έκδοση του Πράσινου Βιβλίου με τίτλο «Ο ρόλος, η θέση και η ευθύνη του ορκωτού λογιστή στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στόχος του ήταν να προσδιοριστεί σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης η θέση και η ευθύνη των ορκωτών λογιστών. Στην συνέχεια προέβη σε ανακοίνωση το 1998, η οποία αναφέρεται στον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο και στην σύσταση μιας Επιτροπής ελεγκτών για θέματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Επιτροπή αυτή αποτελείται από εμπειρογνώμονες που έχουν οριστεί από κάθε κράτος μέλος. Αποστολή της EFRAG είναι η παροχή συμβουλών στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή αναφορικά με το αν τα νέα πρότυπα ΔΠΧΑ πληρούν τα κριτήρια που ορίζονται από το ΔΛΠ για την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

Στα επόμενα χρόνια, η Επιτροπή προέβη στη δημοσίευση δύο σημαντικών συστάσεων. Η πρώτη σύσταση εκδόθηκε το 2000 με τίτλο «Η Διασφάλιση της Ποιότητας του Υποχρεωτικού Ελέγχου στην Ε.Ε.» και η δεύτερη το 2002 με τίτλο «Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην Ε.Ε.». Και οι δύο συστάσεις εφαρμόζονται σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά καιρούς η Επιτροπή προέβη σε συνεχείς ανακοινώσεις και συστάσεις προκειμένου να επιτελέσει τον αρχικό της στόχο⁷⁰.

Από το 2005, οι εισηγμένες εταιρείες, τυπικά οι μεγαλύτερες ευρωπαϊκές εταιρείες, έχουν υποχρεωθεί να εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ στους ενοποιημένους τους λογαριασμούς. Ακόμη, ορισμένα κράτη μέλη επιτρέπουν ή απαιτούν από τις μη εισηγμένες εταιρείες να χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΑ.

Η Ευρώπη επέλεξε τα ΔΠΧΠ, καθώς ήθελε να πετύχει τα εξής⁷¹:

- Πιο αποτελεσματικές κεφαλαιαγορές εξαιτίας της αυξημένης διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων,
- Να παρέχει μεγαλύτερη αξία στους επενδυτές λόγω καλύτερης ποιότητας πληροφοριών
- Να δώσει πρόσβαση στις Ευρωπαϊκές εταιρείες να εισέλθουν στην παγκόσμια κεφαλαιαγορά.

6.4.1 Η εφαρμογή των Δ.Ε.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση από το 2005 και μετά

Μετά την χρεοκοπία της Enron η Συμβουλευτική Επιτροπή δημοσίευσε ένα έγγραφο με τίτλο «Μια πρώτη αντίδραση της Ε.Ε. σε θέματα που σχετίζονται με την Enron». Το έγγραφο αυτό ανέφερε τις δράσεις σε πέντε βασικούς τομείς μεταξύ αυτών και ο υποχρεωτικός έλεγχος. Σημαντικό ρόλο στην ανάδειξη των προβλημάτων που σχετίζονται με την χρηματοοικονομική πληροφορία διαδραματίζει και το Συμβούλιο Οικονομικών και Δημοσιονομικών θεμάτων (ECOFIN). Το Συμβούλιο αυτό είναι υπεύθυνο για την πολιτική της Ε.Ε. σε τέσσερις βασικούς τομείς: (α) οικονομική πολιτική, (β) φορολογικά θέματα, (γ) ρύθμιση χρηματοπιστωτικών αγορών και κινήσεων κεφαλαίων και (δ) οικονομικές σχέσεις με χώρες εκτός Ε.Ε.

Για την εδραίωση ενός ομοιόμορφου υψηλού επιπέδου ποιότητας στους ελέγχους στα κράτη μέλη της Ε.Ε. σημαντική είναι η εφαρμογή κοινών ελεγκτικών προτύπων. Η επιτροπή

⁷⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2017:321:FULL&from=PL>
(επίσκεψη 10/08/2021)

⁷¹ Introducing EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group)

ελεγκτικών θεμάτων ήδη από το 1999 πραγματοποιούσε ελέγχους σχετικά με το αν πρέπει να εφαρμοστούν τα Δ.Ε.Π. στην Ε.Ε. Η Συμβουλευτική Επιτροπή έθεσε σε υποχρεωτική χρήση των Δ.Ε.Π. για όλους τους ελέγχους στην Ε.Ε. από το 2005 και μετά. Αυτό προϋπόθετε την ολοκλήρωση των εξής προκαταρκτικών δράσεων:

- 1) Ολοκλήρωση της ανάλυσης των διαφορών μεταξύ των Δ.Ε.Π. και των Εθνικών Ελεγκτικών Απαιτήσεων.
- 2) Ανάπτυξη βασικών αρχών που θα αξιολογούν την εφαρμογή των Δ.Ε.Π.
- 3) Αξιολόγηση των δυνατών συστημάτων έγκρισης
- 4) Ανάπτυξη κοινής έκθεσης ελέγχου και μετάφρασής της σε όλες τις γλώσσες των κρατών μελών.

Οι δράσεις αυτές κατάφεραν να επιτευχθούν με επιτυχία. Σημαντικό ρόλο στην βελτίωση της ποιότητας των ελεγκτικών προτύπων έχει το Συμβούλιο Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB). Το Συμβούλιο αυτό υπηρετεί το δημόσιο συμφέρον θέτοντας διεθνή πρότυπα υψηλής ποιότητας και διευκολύνοντας τη σύγκλιση διεθνών και εθνικών προτύπων. Επίσης, αποτελεί μια από τις μόνιμες επιτροπές της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

Για το 2020-2023 το IAASB έχει ορίσει τις εξής τρεις στρατηγικές:

1. Να δοθεί έμφαση στα αναδυόμενα ζητήματα προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα Διεθνή Πρότυπα θέτουν την βάση για υψηλής ποιότητας ελέγχους και για την διασφάλιση συναφών υπηρεσιών.
2. Καινοτομία στον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιεί τις εργασίες του το IAASB για να ενισχύσει και να διευρύνει τις δυνατότητες και τις ικανότητες του προκειμένου να γίνεται η σωστή δουλειά, την σωστή στιγμή.
3. Διατήρηση και ενίσχυση των σχέσεων με τα ενδιαφερόμενα μέρη για την επίτευξη παγκόσμιων, προοδευτικών και λειτουργικών προτύπων.

Το Σχέδιο Εργασίας κατά την έγκριση του το 2019 περιγράφει πως το IAASB σκοπεύει να αυξήσει την εστίαση του σε αναδυόμενα ζητήματα, ολοκληρώνοντας παράλληλα το υπάρχον έργο που έχει ήδη δεσμευτεί και το οποίο βρίσκεται σε εξέλιξη. Στο Σχέδιο Εργασίας, το IAASB

προβλέπει έργα καθορισμού προτύπων για δραστηριότητα που πρόκειται να πραγματοποιηθούν στο μέλλον, για την απάτη και στοιχεία ελέγχου⁷².

⁷² <https://www.iasb.org/about-iasb> (επίσκεψη 10/08/2021)

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι ελεγκτές θα πρέπει να ασκούν σημαντική επαγγελματική κρίση και επαγγελματικό σκεπτικισμό και πρέπει να παραμείνουν συγκεντρωμένοι στις ηθικές τους ευθύνες και στο δημόσιο συμφέρον. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA) του IAASB βασίζονται σε αρχές και εξακολουθούν να ισχύουν πλήρως. Οι ελεγκτές πρέπει επίσης να λάβουν υπόψη τις εθνικές νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Η εφαρμογή του Διεθνούς Κώδικα Δεοντολογίας IESBA για Επαγγελματίες Λογιστές (συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Προτύπων Ανεξαρτησίας), συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης με τις θεμελιώδεις αρχές (ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή, εμπιστευτικότητα και επαγγελματική συμπεριφορά), είναι το κλειδί για τη διατήρηση και επέκταση του κοινού εμπιστοσύνη σε όλους τους ελεγκτές.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξενόγλωσση

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199
- Eynon, G., Thorley, H. and Stevens, K., 1997, “Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession,” *Journal of Business Ethics*, 16, 1297–1309.
- Teck-Hang, L. & Ali, A. (2008), “The Evolution of Auditing: An analysis of the Historical Development”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*.
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2005). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.
- Zeghal D. & Mhedhidi K., 2006, “An Analysis of the Factors Affecting of International Accounting Standards by Developing Countries”, *The International Journal of Accounting*, 41, 373-386
- Roussey, R. (1999), “The Development of International Standards on Auditing» *The CPA Journal*, 69 (10), pp
- Fakhfakh, M., Pucheta – Martinez, M.C. (2007). The measurement of compliance with ISA 700. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 11(1), 4-29
- Byrnes, P.E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown – Liburd, H., Teeter, R., Warren, J.D. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Continuous Auditing*, 285-297
- Mennicken, A. (2008). Connecting worlds: The translation of International Auditing Standards into post-Soviet audit practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 384-414
- Schwartz, M., 2004, “Effective Corporate Codes of Ethics: Perceptions of Code Users” *Journal of Business Ethics*, 55, 323–343
- Teck-Hang, L. & Ali, A. (2008), “The Evolution of Auditing: An analysis of the Historical Development”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*.
- Thomson R., 2011, “Fundamentals of GRC: The connected roles of internal audit and compliance”.

- Vitell J. S. & Festervand A. T., (1987), “Business Ethics: Conflicts, Practices and Beliefs of Industrial Executives”, *Journal of Business Ethics* 6, 111-122
- D.C. LANE, 1983, “The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability”, *Journal of the Operational Research Society*.
- Messier F. William, 2003, “Auditing and Assurance Services, A systematic approach”, 3rd edition, McGraw-Hill Irwin, NY, USA.
- Auditing Concepts Committee, American Accounting Association, 1973, “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, the Accounting Review
- Sherer, M. and Kent, D., *Auditing and Accountability*, Pitman, London, 1983.
- Leslie, P. A. (1985). *Materiality: The Concept of Its Application to Auditing*. Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Taylor, M. E., Evans, T. G., & Joy, A. C. (1986). The impact of IASC accounting standards on comparability and consistency of international reporting practices. *International Journal of Accounting Education and Research*, 22(1), 1–9.
- Peavy, D. E., & Webster, S. K. (1990). Is GAAP the gap to international market? *Management Accounting*, 72, 31–35.
- Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: How jurisdictions differ and why. *Accounting and Business Research*, 40(3), 229-256
- Larson, R. K. (1993). International accounting standards and economic growth: An empirical investigation of their relationship in Africa. *Research in Third World Accounting*, 24, 165–179.
- Zeghal, D. & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386
- Needles, B.E., Ramamoorti, S. & Shelton, S.W. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201

- Humphrey, C. & Loft, A. (2013). Contemporary audit regulation – going global. *Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions and Infrastructure*, 31, 333-343
- Zain, M.M., Zaman, M. & Mohamed, Z. (2015). The Effects of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19, 134-147
- Felix, W.L., Gramling, A. &Maletta, M. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534
- International Auditing and Assurance Standards Board, “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements”. 2012 Edition Volume I
- Hassink, H., Meuwissen, R. &Bollen, L. (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*, 25(9), 861-881
- Johl, S.K. Johl, S.K., Subrammaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814
- Lin, C.J., Lin, H.L. & Yen, A.R. (2014). Dual audit, audit firm independence and auditor conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 65-87
- Shaub, M., 1994, “An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors,” *Journal of Accounting Education*, 12, 1-26
- Dr. Khalil S. M. Abu Saleem, 2021, “The impact of the Coronavirus Pandemic on Auditing Quality in Jordan”, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, vol. 15, issue 4
- Albitar K., Gerged Ali M., Kikhia H., Hussainey K., 2020, “Auditing in time of social distancing: the effect of Covid-19 on auditing quality”, *International Journal of Accounting & Information Management*, vol. 29, No. 1, 2021
- Gerged, A.M., Mahamat, B.B. and Elmghaamez, I.K. (2020), “Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350”, *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 17 Nos 2/3, pp. 15-60.

- Καζατζής Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστημική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Πειραιάς, Business Plus
- Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική, Θεωρία και πρακτική συμφωνία με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα», εκδόσεις Ο.Π.Α.
- Τερζάκη Γ. (1985) «Φορολογική Ελεγκτική» Αθήνα
- Νεγκάκης, Χ. & Ταχυνάκης Π., (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου», Αθήνα, Διπλογραφία
- Ελεγκτικό συνέδριο, 2017, Κεφάλαιο 5 «Προγραμματισμός Ελέγχου»
- Παπαστάθης Π., 2003, «Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις και στους οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του», Αθήνα, α' τόμος.
- Διεθνή Πρότυπα (International Professional Practices Framework-IPPF), «Για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου», Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας.
- Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπου Ελέγχου & Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, 2009, εκδόθηκαν από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης, της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών.
- Φίλος Ι., 2004, «Σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων»
- Παντελής Σ. Π., 2003, «Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του»
- Τσακλαγκάνος Α., Στάθης Χ., 2016, «Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), 3η έκδοση, Αφοί Κυριακίδη εκδόσεις ΑΕ.

Ιστότοποι

- <https://www.ace.com/fraud-101.aspx> (επίσκεψη 21/07/2021)
- <https://aead.gr/>
- <https://www.accountancygreece.gr/analytikes-diadikasies-elegchoy-ena-ch/>(Επίσκεψη 21/07/2021)
- <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (επίσκεψη 25/07/2021)
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2017:321:FULL&from=PL> (επίσκεψη 10/08/2021)
- <https://www.iaasb.org/about-iaasb> (επίσκεψη 10/08/2021)