

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή
στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα

ΠΟΛΥΚΡΕΤΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΑΝΝΕΤΑ

ΡΟΜΠΟΤΗ ΣΠΥΡΙΔΩΝΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΠΕΤΡΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 5

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα

ΠΟΛΥΚΡΕΤΗ ΔΗΜ. ΑΝΝΕΤΑ (Α.Μ. 14271)

annepoly@logistiki.teimes.gr

ΡΟΜΠΟΤΗ ΣΠΥΡ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ (Α.Μ. 14767)

konsrobo@logistiki.teimes.gr

ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓ. ΠΕΤΡΟΣ (Α.Μ. 14261)

petrpetr3@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 5

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ως έννοιες εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος είναι από τις πιο χρήσιμες για όλες τις οικονομικές μονάδες, αφού δημιουργούν ένα κλίμα "ασφάλειας" , αποφεύγοντας τις ατασθαλίες και κλοπές από ενδογενείς και εξωγενείς παράγοντες.

Ο έλεγχος, τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός, είναι συνυφασμένος με όλες τις οικονομικές πράξεις από τα αρχαία χρόνια μέχρι και σήμερα, ώστε προσαρμόζεται στις ανάγκες της κάθε εποχής

Σκοπός λοιπόν αυτής της εργασίας είναι η ανάπτυξη ενός θεωρητικού πλαισίου για το Σύστημα Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου, αλλά και η ανάπτυξη του ρόλου που διαδραματίζει ο Ορκωτός ελεγκτής. Για να αποκτήσει ο εσωτερικός – εξωτερικός έλεγχος τη σημασία που του αξίζει πρέπει να γίνει η σύνδεση της θεωρίας με την πράξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

1.1 Ορισμός ελεγκτικής.....	6
1.2 Ποιοί ζητούν αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες	6
1.2.1 Ποιοί παρέχουν λογιστικές πληροφορίες	6
1.3 Διακρίσεις ελεγκτικής	6
1.4 Εξέλιξη του περιεχομένου της ελεγκτικής	7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 Έννοια και σκοπός εσωτερικού ελέγχου	8
2.2 Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου.....	8
2.3 Αρχές του κώδικα δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου	9
2.4 Είδη εσωτερικού ελέγχου	10
2.4.1. Γενικά	10
2.4.2. Έλεγχοι Παραγωγής	10
2.4.3. Οικονομικοί – Λογιστικοί έλεγχοι.....	11
2.4.4. Διοικητικοί Έλεγχοι.....	11
2.4.5. Λειτουργικοί έλεγχοι	12
2.5. Μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	12
2.5.1. Χρόνος μελέτης και αξιολόγησης εσωτερικού ελέγχου.....	12
2.5.2. Μέσα μελέτης εσωτερικού ελέγχου	13
2.5.3. Μέθοδοι μελέτης εσωτερικού ελέγχου.....	13
2.6 Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	14
2.7 Αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή	15
2.8 Εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών	15
2.9 Ανακάλυψη απάτης.....	16
2.10 Σχέση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου	17
2.10.1 Συνεισφορά του εσωτερικού ελεγκτή στον εξωτερικό ελεγκτή.....	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1 Εισαγωγή.....	21
3.2 Ορισμός του Εξωτερικού Ελέγχου	21
3.3 Εννοιολογικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου.....	22
3.4 Θεσμικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου.....	22
3.5 Πλαίσιο Εργασίας του Εξωτερικού Ελέγχου	23
3.6 Είδη Εξωτερικών Ελέγχων.....	23
3.7 Ο Ρόλος και η Δράση του Εξωτερικού Ελεγκτή	24
3.8 Πλεονεκτήματα από την Χρήση του Εξωτερικού Ελεγκτή	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

4.1 Ορκωτός ελεγκτής γενικά	26
4.2. Ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή	26
4.2.1 Ορισμός του υποχρεωτικού ελέγχου	26
4.2.2 Η ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.....	27
4.2.3 Το ενδεχόμενο απάτης.....	30
4.2.3.1 Λόγοι αποτυχίας των ελεγκτών να εντοπίσουν την απάτη	31
4.2.4 Η τήρηση των νομίμων υποχρεώσεων της εταιρείας.....	33

4.3 . Η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών.....	34
4.3.1 Ορισμός της ανεξαρτησίας.....	34
4.4 Η θέση του ορκωτού ελεγκτή στην εταιρεία.....	35
4.4.1 Ο υποχρεωτικός έλεγχος και η διοίκηση της εταιρείας.....	35
4.4.2 Εσωτερικός έλεγχος και ορκωτός λογιστής	36
4.4.2.1 Σκοπός της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή..	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

5.1 Σκοπός της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή.....	37
5.2 Ανακάλυψη απάτης.....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

6.1 Γενικά - Νομοθετικό πλαίσιο	39
---------------------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

7.1 Ελεγκτών Λογιστών	55
7.1.1 Προσόντα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών	55
7.2 Ασυμβίβαστα και περιορισμοί	56
7.3 Δεοντολογία και ηθική ορκωτών ελεγκτών λογιστών	56
7.4 Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών	57
7.5 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα.....	58
7.6 Εχεμύθεια	59
7.7 Ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου.....	60
7.8 Προστασία του κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ.....	61
7.9 Πλεονεκτήματα από τη χρησιμοποίηση ορκωτών ελεγκτών λογιστών	61
7.10 Αρχές ορκωτών ελεγκτών λογιστών	62
7.11 Ευθύνη ελεγκτή	65
7.11.1 Αστική ευθύνη των ελεγκτών.....	65
7.11.2 Ποινική ευθύνη των ελεγκτών	66
7.11.3 Πειθαρχική ευθύνη των ελεγκτών.....	66
7.12 Στάδια ελεγκτικής διαδικασίας	67
7.13 Ελεγκτικός κίνδυνος.....	69
7.13.1 Το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου.....	72
7.14 Ουσιαστικότητα.....	74
7.14.1 Παράγοντες που επηρεάζουν την ουσιαστικότητα.....	75

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	77
---------------------------	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	78
---------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

1.1 Ορισμός ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι ο κλάδος της οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν στην εξακρίβωση και επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η λογιστική.

1.2 Ποιοί ζητούν αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες

- i. Οι διοικούντες και οι διευθύνοντες της οικονομικής μονάδας, οι οποίοι φέρουν και την ευθύνη διαχείρισης αυτής.
- ii. Οι μέτοχοι (τωρινοί και μελλοντικοί), οι επενδυτές που έχουν ή ενδιαφέρονται να τοποθετήσουν το κεφάλαιο το οποίο θα τους αποφέρει και το ανάλογο κέρδος.
- iii. Οι προμηθευτές-πιστωτές οι οποίοι ενδιαφέρονται για την αποπληρωμή των απαιτήσεών τους.
- iv. Οι πελάτες οι οποίοι ενδιαφέρονται να αποκτήσουν ή να συνεχίσουν τις συναλλαγές με την οικονομική μονάδα.
- v. Το προσωπικό το οποίο ενδιαφέρεται για την παραμονή και την απασχόλησή του στην οικονομική μονάδα.

1.2.1 Ποιοί παρέχουν λογιστικές πληροφορίες

- i. Οι οικονομικές υπηρεσίες της εταιρίας στα πλαίσια ενός οργανωμένου λογιστικού συστήματος (στην Ελλάδα με βάση τις αρχές του Ν.2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ.)
- ii. Το λογιστικό σύστημα το οποίο αποτελείται από:
 - δικαιολογητικά
 - αναλυτικά και συγκεντρωτικά ημερολόγια
 - αναλυτικό και γενικό καθολικό
 - ισοζύγιο
 - λογιστικές καταστάσεις
 - βοηθητικά λογιστικά βιβλία

1.3 Διακρίσεις ελεγκτικής

- i. Ανάλογα τους φορείς που διενεργούν τον έλεγχο:
 - εξωτερικός έλεγχος(απεικόνιση χωρίς ουσιώδη λάθη και παραλήψεις οικονομικών καταστάσεων)
 - εσωτερικός έλεγχος(περιορισμός κινδύνων, λαθών, διασφάλιση της αξιοπιστίας των βιβλίων και διαφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης).
 - κρατικός έλεγχος(διασφάλιση δημόσιου χρέους).

- ii. Ανάλογα με την έκταση:
 - γενικός έλεγχος(έλεγχος τέλους χρήσης).
 - ειδικός έλεγχος(έλεγχος πωλήσεων, αποθεμάτων κ.τ.λ.).
- iii. Ανάλογα με την διάρκεια των ελέγχων:
 - μόνιμος ή διαρκής/εσωτερικός έλεγχος.
 - τακτικοί ή περιοδικοί/εξωτερικός έλεγχος τέλους χρήσης.
 - έκτακτοι ή περιστασιακοί/αιφνιδιαστική καταμέτρηση ταμείου.
- iv. Ανάλογα με το στοιχείο το οποίο επιλέγει να δώσει έμφαση ο καθένας:
 - χρηματοοικονομικός έλεγχος/έλεγχος αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος(κυρίως από ορκωτούς).
 - λειτουργικός έλεγχος/αξιολόγηση λειτουργιών (κυρίως από εσωτερικούς ελεγκτές).
 - αποδοτικότητα ή διοικητικός έλεγχος/μιας εγκαθιδρυμένης διαδικασίας (κυρίως από εσωτερικούς ελεγκτές).
 - έλεγχος συμμόρφωσης/προς εγκαθιδρυμένες διαδικασίες(π.χ. έλεγχος εξόφλησης τιμολογίων).
 - ειδικοί έλεγχοι/δικαστικοί έλεγχοι(προστασία μειοψηφίας).

1.4 Εξέλιξη του περιεχομένου της ελεγκτικής

Αρχική έννοια του όρου ελεγκτής (auditor) ήταν ο ακροατής, αυτός δηλαδή που παρακολουθεί και ακούει προκειμένου να εκφράσει την γνώμη του για την ορθότητα της διαχείρισης των λογαριασμών.

Στον 20ο αιώνα ο αντικειμενικός σκοπός της συνηθισμένης έρευνας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που κάνει ο ανεξάρτητος ελεγκτής είναι να εκφράσει την γνώμη του ως προς την ειλικρίνεια με την οποία αυτές παρουσιάζουν την χρηματοοικονομική θέση, τα αποτελέσματα χρήσεως και τις μεταβολές της χρηματοοικονομικής θέσεως σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1 Έννοια και σκοπός εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος (Internal Control) είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες μιας επιχείρησης. Παρέχει εκτεταμένο εύρος υψηλού επιπέδου υπηρεσιών στους οργανισμούς οι οποίοι υιοθετούν τις αρχές του αντικειμένου του. Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου είναι ευρύτατη και περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία οργανωτικά μέτρα, που αναπληρώνουν τη μείωση της προσωπικής επιβλέψεως και εξασφαλίζουν την καλή λειτουργία και την προστασία της περιουσίας και των συμφερόντων της εκάστοτε επιχείρησης.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει ν' αναφέρουμε την βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου, η οποία αναφέρει πως καμία λογιστική καταχώρηση και διαχειριστική πράξη δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από μόνο έναν υπάλληλο, αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει, οπωσδήποτε, την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο. Αυτό το τρίτο άτομο θα είναι κάποιος εσωτερικός ελεγκτής ή εποπτεύων προϊστάμενος.

Η έννοια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται σε ένα οργανωμένο και ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που έχει καθιερώσει η διοίκηση, και στόχος του είναι η αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης. Με τον όρο αυτό εννοούμε

- i. την ανάπτυξη ενός ορθολογικού σχεδίου οργάνωσης της επιχείρησης (κατανομή αρμοδιοτήτων, σαφής διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών, τήρηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) ορθολογικά παραστατικά)
- ii. την στελέχωση της επιχείρησης με τα κατάλληλα καταρτισμένα και αξιόπιστα πρόσωπα και την κατάλληλη κατανομή αρμοδιοτήτων
- iii. την εξασφάλιση μιας επαρκούς μηχανοργάνωσης
- iv. την εφαρμογή κανόνων και διαδικασιών, μέτρων και ελέγχων ώστε

- να περιορίζονται οι κίνδυνοι λαθών και άλλων ανωμαλιών κατά την εκτέλεση των συναλλαγών

- να αποκτούν μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης

- να φυλάσσονται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (π.χ. Αποθέματα, χρεόγραφα κλπ.)

2.2 Υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου

Επικεφαλής της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου ορίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης και πρέπει να είναι ένα πρόσωπο με αρκετή εμπειρία και επαρκή προσόντα.

Το Διοικητικό Συμβούλιο αποτελεί το εποπτικό όργανο του εσωτερικού ελέγχου , και είναι αυτό στο οποίο η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου αναφέρει τα αποτελέσματα των εργασιών και του ελεγκτικού της έργου.

Ουσιαστικά η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου είναι αυτή που αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και την ποιότητα σχετικά με την απόδοση των λοιπών μηχανισμών και συστημάτων για την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 3016/2002 η Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- i. παρακολουθεί αν τηρείται ο εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας της εταιρείας και του καταστατικού της.
- ii. εάν υπάρξει σύγκρουση μεταξύ των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή των διευθυντών της εταιρείας με τα συμφέροντα της εταιρείας, τότε το αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας.
- iii. τουλάχιστον μια φορά το τρίμηνο οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να ενημερώνουν εγγράφως το διοικητικό συμβούλιο για τον έλεγχο που θα πραγματοποιηθεί από αυτούς .
- iv. οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν, μετά από την έγκριση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας, οποιαδήποτε πληροφορία ζητηθεί εγγράφως από Εποπτικές Αρχές, συνεργάζονται με αυτές και διευκολύνουν με κάθε δυνατό τρόπο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτές ασκούν.

2.3 Αρχές του κώδικα δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου

Ο σκοπός του Κώδικα Δεοντολογίας είναι να φέρει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Ένας κώδικας δεοντολογίας εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και γι' αυτούς τους λόγους είναι απαραίτητος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να ακολουθήσουν και να εφαρμόσουν τις παρακάτω αρχές, ώστε να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά τους

1. Ακεραιότητα. Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.

2. Αντικειμενικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δείχνουν το πιο υψηλό επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτιμούν όλες τις σχετικές περιπτώσεις κ δεν επηρεάζονται από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεών τους.

3. Εμπιστευτικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση , με αυτόν τον τρόπο σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφορίας που λαμβάνουν. Εκτός από την περίπτωση που υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

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

2.4 Είδη εσωτερικού ελέγχου

2.4.1. Γενικά

Ο εσωτερικός έλεγχος καθώς ο σκοπός του είναι να καλύψει ελεγκτικά όλους τους χώρους βρίσκει διάφορες δυσκολίες, όπως η αδυναμία των ίδιων των ελεγκτών να υποστηρίξουν αυτό που έχουν να κάνουν, η έλλειψη υποστήριξης από αυτούς που διοικούν, καθώς και η μη αποδοχή του από αυτούς που ελέγχονται.

Πέρα από αυτές τις δυσκολίες ο εσωτερικός έλεγχος με τις τελευταίες ανακατατάξεις έχει επανακτήσει το χαμένο έδαφος και γίνεται όλο και περισσότερο αποδεκτός και αναγκαίος ακόμα και στους ίδιους τους ελεγχόμενους.

Αν σκεφτούμε ότι ο εσωτερικός έλεγχος επιβλέπει αν γίνεται σωστή λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή ελέγχει όλες τις λειτουργίες, διακρίνεται σε τόσα είδη ελέγχου όσες είναι και οι λειτουργίες. Επίσης θα πρέπει να επισημανθεί ότι στην πράξη σε κάθε αντικείμενο ελέγχου υπεισέρχονται ταυτόχρονα και άλλα είδη ελέγχου, συμπληρώνοντας τον έλεγχο, ανάλογα του ελεγχόμενου, του εύρους και τη βαρύτητα που του προσδίδουμε.

Θα μπορούσαμε να πούμε ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι, υπό την ευρεία έννοια, διακρίνονται στους οικονομικούς, στους διοικητικούς και στους λειτουργικούς. Με την προϋπόθεση όμως, ότι όλες οι λειτουργίες, εντάσσονται σε αυτές τις τρεις διακρίσεις, και καμία δεν μπορεί να αποτελέσει εξαίρεση ελεγκτικής διερεύνησης.

Οι κατηγορίες που διακρίνεται ο εσωτερικός έλεγχος είναι οι παρακάτω:

- έλεγχοι παραγωγής (Production Audits)
- οικονομικοί – λογιστικοί έλεγχοι (Financial Audits)
- διοικητικοί έλεγχοι (Management Audits)
- λειτουργικοί έλεγχοι (Operational Audits)

2.4.2. Έλεγχοι Παραγωγής

Ο έλεγχος παραγωγής αφορά την διαδικασία της παραγωγής. Διερευνά κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες παραγωγής, κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνα με το εγκεκριμένο πρόγραμμα από την διοίκηση, σε ετήσια βάση και ανά περιόδους., το κατά πόσο γίνεται σωστή χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα τμήματα είναι κατάλληλα στελεχωμένα, αν τα στελέχη είναι κατάλληλα εκπαιδευμένα. Επίσης ο έλεγχος παραγωγής εξετάζει τον σωστό ανεφοδιασμό των πρώτων υλών και αν αυτές οι πρώτες ύλες διαχειρίζονται σωστά αποφεύγοντας τις υψηλές φύρες πέραν των φυσιολογικών ορίων, καθώς επίσης κατά πόσο τα προϊόντα είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου (I.S.O.). Επιπλέον αν η διαδικασία συσκευασίας, παράδοσης – παραλαβής των έτοιμων

προϊόντων είναι σύμφωνα με τις διαδικασίες που αφορούν την παραγωγική διαδικασία και τα μέσα που λαμβάνουν χώρα σε όλες τις παραγωγικές φάσεις.

2.4.3. Οικονομικοί – Λογιστικοί έλεγχοι

Ο οικονομικός έλεγχος πιστοποιεί την ορθότητα, την ακρίβεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων. Επίσης εξασφαλίζει τη σωστή απεικόνιση των συναλλαγών, την εξακρίβωση της νομιμότητας, της αποδοτικότητας των οικονομικών πόρων, της σωστής διαχείρισης αυτών, μέσω διαδικασιών για συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Ο λογιστικός έλεγχος περιλαμβάνει τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή με τα κεφάλαια (ίδια ή ξένα) που είναι απαραίτητα για την ομαλή λειτουργία της. Ο κίνδυνος χαμένων κεφαλαίων είναι καθοριστικός για τη βιωσιμότητά της. Για τη μείωση του κινδύνου αυτού και της σωστής κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων διενεργούνται:

i. Έλεγχοι εξουσιοδοτήσεων και διαδικασιών, όπου φαίνεται αν οι επενδύσεις είναι πάντα σύμφωνα με την εγκεκριμένη επενδυτική πολιτική.

ii. Έλεγχοι αξιολογήσεων όπου συγκρίνεται το κόστος των επενδύσεων με τις τρέχουσες αξίες και γίνεται συμφωνία των υπολοίπων βασικών λογαριασμών, δηλαδή του “ταμείου”, των “καταθέσεων” και των “δανείων”.

iii. Έλεγχοι διαθέσιμων, συμμετοχών, καταθέσεων σε τράπεζες και δανείων, όπου διαπιστώνεται η ενημέρωση αυτών και η επιβεβαίωση των υπολοίπων της.

2.4.4. Διοικητικοί Έλεγχοι

Οι διοικητικοί έλεγχοι κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης σε αντίθεση από τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους, έχουν ευρύτερους αντικειμενικούς στόχους, οι οποίοι συνίστανται στο να εξετάζουν και να αξιολογούν, βάσει αντικειμενικών και επιστημονικών μεθόδων, την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης – φορέα, καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες αυτής, σύμφωνα με τις τεχνικές – μεθόδους και τους αποδεκτούς κανόνες της διοικητικής επιστήμης.

Στόχος των διοικητικών ελέγχων είναι η σωστή διοίκηση, έτσι ώστε να επιτευχθεί η μεγιστοποίηση των κερδών και τη σωστή λειτουργία της αποδοτικότητας υποβάλλοντας λογιστικές καταστάσεις και στοιχεία της πορείας της που ελέγχονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Διερευνούν, εξετάζουν και αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και τη στρατηγική του φορέα ως προς το βαθμό υλοποίησης και την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί. Επίσης οι διοικητικοί έλεγχοι εξετάζουν το κατά πόσο διαχειρίζονται κατά τον άρτιο τρόπο τα διαθέσιμα μέσα και πόροι. Εξετάζουν τους λόγους και τα αίτια αποχώρησης του εξειδικευμένου προσωπικού και τις επιπτώσεις των αποχωρήσεων αυτών.

Οι διοικητικού ελέγχου έκτος από όσα έχουμε αναφέρει, εξετάζουν τη συμμόρφωση των εργαζομένων προς τις εξουσιοδοτήσεις, τα σχέδια δράσης τις αποφάσεις της διοίκησης και γενικότερα την πολιτική διοίκησης της επιχείρησης. Αποβλέπουν στη διερεύνηση του κατά πόσο το ανθρώπινο δυναμικό αξιολογείται και αξιοποιείται κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο, δηλαδή στο αν είναι προσηλωμένο και εγκλιματισμένο στο περιβάλλον που εργάζεται, αν

είναι ενήμερο σχετικά με τους στόχους της επιχείρησης και αν συμμετέχει ενεργά στην υλοποίηση αυτών. Επίσης αν οι σχέσεις των εργαζομένων με τον φορέα είναι σε καλό επίπεδο συνεργασίας και αν όταν υπάρχουν προβλήματα μεταξύ τότε, αν επιλύονται άμεσα.

Εν κατακλείδι, οι διοικητικοί έλεγχοι καλύπτουν λειτουργίες που αφορούν άμεσα το λειτουργικό, διοικητικό σκέλος όλων των ιεραρχικών επιπέδων δίνοντας τη δυνατότητα στη διοίκηση να έχει γνώση της γενικότερης διοικητικής λειτουργίας της επιχείρησης.

2.4.5. Λειτουργικοί έλεγχοι

Σκοπός των λειτουργικών ελέγχων είναι η διερεύνηση λειτουργίας των διαδικασιών, η αξιολόγηση και η εκτίμηση του υπάρχοντος συστήματος και η πρόταση ανάπτυξης νέων και βελτίωσης υπαρχόντων.

Οι λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, δηλαδή αναφέρονται στις επιμέρους διαδικασίες και στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν στο να διαπιστώσουν κατά πόσο οι διαδικασίες λειτουργούν αποτελεσματικά κατά την υλοποίηση των αποφάσεων. Επίσης διαπίστωση του κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά με την υπάρχουσα οργανωτική δομή της επιχείρησης, αν επιτυγχάνονται οι στόχοι, προτείνοντας συγχρόνως διορθωτικές παρεμβάσεις όπου συναντώνται αποκλείσεις. Τέλος, αν οι λειτουργίες συμβάλλουν στη βελτίωση της διεπιχειρησιακής επικοινωνίας μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων και μεταξύ των τμημάτων.

2.5. Μελέτη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

2.5.1. Χρόνος μελέτης και αξιολόγησης εσωτερικού ελέγχου

Η μελέτη και αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου ανήκει στο μέρος εκείνου της συνολικής ελεγκτικής διαδικασίας, η οποία είναι δυνατόν να διεκπεραιωθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος της σε ενδιάμεση χρονική περίοδο και πριν το “κλείσιμο” των βιβλίων της επιχείρησης. Η ολοκλήρωση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να αξιολογηθεί οριστικά, παρά μόνο μαζί με τον κανονικό έλεγχο, οπότε θα εκτιμηθεί και το μέγεθος των επιπτώσεων των πιθανών αδυναμιών του στις λογιστικές καταστάσεις, αδυναμίες οι οποίες εντοπίστηκαν στο πρώτο στάδιο της αξιολόγησης αλλά και επιβεβαιώθηκαν κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Κατά το τελικό στάδιο θα συνταχθούν και οι συστάσεις αναφορικά με τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες θα συμπεριληφθούν στην επιστολή προς τη διοίκηση.

Ας σημειωθεί ότι ο χρόνος έναρξης, καθώς και το μέγεθος της μελέτης του εσωτερικού ελέγχου, θα εξαρτηθεί κυρίως από το μέγεθος της μονάδας. Ενδεικτικά μπορούμε να πούμε ότι η εσωτερική οργάνωση μιας μεγάλης μονάδας μπορεί μεν να εκτείνεται, λόγω του μεγέθους της σε μεγάλη έκταση, αλλά το μέγεθος της επιβάλλει την ύπαρξη ικανού και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου για τη λειτουργία της, πράγμα το οποίο είναι και επιθυμητό και ζητούμενο στην αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου. Από την άλλη μεριά, μια μικρή μονάδα είναι δυνατόν να παρουσιάζει την εξής ενδιαφέρουσα συγκυρία: να μη διατηρεί κανένα ικανοποιητικό σύστημα επίσημου εσωτερικού ελέγχου (και για λόγους οικονομικούς), αλλά να είναι δυνατόν να ασκείται άτυπος μεν αλλά πραγματικός τέτοιος έλεγχος επ' αυτής από τον ιδιοκτήτη και με τη βοήθεια κάποιου έμπιστου και ικανού

στελέχους. Ο ορκωτός λογιστής σε αυτή τη σοβαρή πιθανότητα θα πρέπει να έχει υπόψη και να διαμορφώσει ανάλογα με την προσέγγισή του στην αξιολόγηση τούτου. Πρόβλημα θα αντιμετωπίσει ο ορκωτός λογιστής με τις μεσαίου μεγέθους μονάδες, οι οποίες συγκεντρώνουν μεν τα χαρακτηριστικά και τις συνεπαγόμενες ανάγκες για ύπαρξη και αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου των μεγάλων μονάδων, δεν έχουν, δε, για λόγους όχι μόνο οικονομικούς αλλά και γρήγορης ανάπτυξης και έλλειψης πείρας, ακόμη εγκαταστήσει ή λειτουργήσει αποτελεσματικά ένα πλήρες σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Μία τέτοια κατάσταση παρουσιάζει μεγαλύτερη δυσκολία στη διαμόρφωση του τόπου μελέτης και αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τι η περίπτωση της μικρής μονάδας για την οποία γνωρίζουμε ότι δεν υπάρχει κανένα επίσημο σύστημα ελέγχου ή την περίπτωση της μεγάλης μονάδας όπου οι ανάγκες αλλά και οι δυνατότητες επέβαλαν την εγκατάσταση ολοκληρωμένου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

2.5.2. Μέσα μελέτης εσωτερικού ελέγχου

Ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί για την εξέταση και μελέτη του εσωτερικού ελέγχου να χρησιμοποιήσει είτε δικής του επινοήσης μεθόδους και μέσα, είτε να επιλέξει και να συνδυάσει από την ελεγκτική βιβλιογραφία τα παρακάτω:

Πηγές πληροφοριών για τη μελέτη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου:

1. Τα εγχειρίδια οργάνωσης και διαδικασιών, καθώς και περιγραφής αντίστοιχων καθηκόντων σε όλα τα επίπεδα και τις λειτουργίες της επιχείρησης.
2. Η επιμέρους οργάνωση του λογιστηρίου, όπως αυτή απεικονίζεται στα ιδιαίτερα οργανογράμματα, καθώς και η περιγραφή των λειτουργιών σ' αυτό.
3. Συνεντεύξεις και συζητήσεις με στελέχη αλλά και συγκεκριμένα σημαντικά κατά περίπτωση μέλη του προσωπικού της επιχείρησης, ανεξαρτήτως επιπέδου.
4. Φάκελοι ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.
5. Εξέταση του καταστατικού της επιχείρησης, καθώς και των πρακτικών γενικής συνελεύσεως, διοικητικού συμβουλίου αλλά και της εν γένει αλληλογραφίας της μονάδας, αν χρειαστεί.
6. Επιθεώρηση, παρατήρηση και εξοικείωση του ελεγκτή με τις διαδικασίες και λειτουργίες, καθώς και τις εγκαταστάσεις και τα μέσα διεκπεραίωσης των ελεγχόμενων διαδικασιών και λειτουργιών.

2.5.3. Μέθοδοι μελέτης εσωτερικού ελέγχου

1. Διαγράμματα ροής (flowcharts)
2. Ερωτηματολόγιο
3. Γραπτή περιγραφή
4. Τεστς (δοκιμές)

1. Διαγράμματα ροής (flowcharts). Το διάγραμμα ροής μπορεί να απεικονίσει γραφικά τα επιμέρους στάδια και διαδικασίες μιας λειτουργίας της επιχείρησης και μέσα από την παράσταση αυτή να εντοπιστούν σημεία αδυναμίας στην άσκηση του εσωτερικού ελέγχου επί

της συγκεκριμένης λειτουργίας. Η χρήση διαγραμμάτων ροής στην μελέτη των υποσυστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι ευρέως διαδεδομένη, γιατί παρέχει το πλεονέκτημα της άμεσης και γρήγορης οπτικής άποψης της διαδικασίας υπό μελέτη, αφ' ενός, και, αφ' ετέρου, της ευκολότερης, σε σύγκριση με την γραπτή, παρουσίασης της συγκεκριμένης διαδικασίας. Απαιτείται βεβαίως η γνώση κάποιων κοινώς αποδεκτών και χρησιμοποιούμενων συμβόλων για καλύτερη επικοινωνία, συνήθως δανειζόμενων από τη μηχανογράφηση, των οποίων η χρήση δεν είναι, βεβαίως, απαραίτητη ή υποχρεωτική. Υπάρχουν στο εμπόριο ειδικοί πλαστικοί χάρακες/οδηγοί, με τη βοήθεια των οποίων είναι πολύ εύκολη και γρήγορη η χάραξη των συμβόλων αυτών.

1.Ερωτηματολόγιο. Το ερωτηματολόγιο χρησιμοποιείται ευρέως από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες διεθνώς, καθώς αυτό συνιστά πρακτικό τρόπο προσέγγισης της μελέτης εσωτερικού ελέγχου, καθώς και εποπτείας της εν λόγω διαδικασίας σε έναν έλεγχο από τους υπεύθυνους της ελεγκτικής ομάδας. Έχει βεβαίως και επικριθεί για την κατάχρηση που γίνεται και με βασικό αλλά και σοβαρό επιχείρημα ότι αυτό αντικαθιστά – ως μηχανιστική διαδικασία απαντήσεων στις ερωτήσεις “ναι”, “όχι” - πολλές φορές την κριτική σκέψη αυτό που μελετά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Η μορφή του ερωτηματολογίου είναι τέτοια που οι αρνητικές απαντήσεις σε κρίσιμες ερωτήσεις σημαίνουν πρόβλημα εσωτερικού ελέγχου στην ελεγχόμενη διαδικασία ή λειτουργία και παραπέμπουν σε ανάληψη μέτρων προς αντιμετώπιση της αδυναμίας που εντοπίστηκε από μέρους του ελεγκτή με κατάλληλη διαμόρφωση του προγράμματος ελέγχου, αλλά και σε παράλληλη επισήμανση των εν λόγω αδυναμιών στο γράμμα των ελεγκτών προς τη διοίκηση στο τέλος του ελέγχου. Εννοείται ότι τα ερωτηματολόγια διαφέρουν ως προς το περιεχόμενό τους ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.

Παρακάτω παρουσιάζονται ενδεικτικά τμήματα ενός ερωτηματολογίου μελέτης εσωτερικού ελέγχου εμπορικού κλάδου.

2.6 Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Η δυσκολότερη διαδικασία για τον εσωτερικό ελεγκτή, είναι η διαδικασία αξιολόγησης σχετικά με το βαθμό καλής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Είναι δυνατόν όταν χρησιμοποιείται κάποιο ερωτηματολόγιο, η αξιολόγηση να ολοκληρώνεται αυτόματα με τη συμπλήρωση αυτού, καθώς και με τον προσδιορισμό των κατάλληλων μέτρων για την αντιμετώπιση των τυχόν αδυναμιών που εντοπίστηκαν. Στην περίπτωση που μια αδυναμία στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου υπό μελέτη είναι ασήμαντη και εκτιμάται ότι δεν επηρεάζει τη λογιστική πληροφόρηση, αυτό εξηγείται με ανάλογο υπόμνημα που αποτελεί μέρος του μόνιμου φακέλου του ελέγχου.

Παράλληλα, διευκολύνεται και η επισήμανση των διατηρηθειςών αδυναμιών στην επιστολή προς τη διοίκηση στο τέλος του ελέγχου αν, κατά την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου κάθε λειτουργίας, σημειώνεται με το γράμμα Ε/Δ, για παράδειγμα, όταν η εν λόγω αδυναμία θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην επιστολή προς τη διοίκηση. Αυτές όλες μαζί θα συγκεντρωθούν σε ξεχωριστό φύλλο εργασίας με τον ανάλογο τίτλο. Στη περίπτωση που ο εσωτερικός έλεγχος κρίνεται πολύ ικανοποιητικό, είναι δυνατόν να τροποποιηθεί ανάλογα και να συντομευθεί το αρχικό πρόγραμμα ελέγχου.

Στην μέθοδο της γραπτής περιγραφής για την μελέτη του εσωτερικού ελέγχου στις αντίστοιχες λειτουργίες, καθώς και αυτή των διαγραμμάτων ροής ακόμη, η αξιολόγηση τούτου απαιτεί ουσιαστικότερη παρέμβαση και, συνεπώς, και ικανότατο ελεγκτή όχι, μόνο

για την εκτίμηση της αδυναμίας ή των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και για την αντιμετώπιση τούτων με τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες. Θα πρέπει οπωσδήποτε να συνταχθεί ξεχωριστό φύλλο εργασίας, στο οποίο θα συγκεντρώνονται οι σημαντικές, τουλάχιστον, αδυναμίες του κατά περίπτωση συστήματος και θα πιστοποιείται σε αυτό η επίπτωσή τους στον εσωτερικό έλεγχο, καθώς και θα αναφέρονται τα μέτρα με τα οποία θα αντιμετωπισθεί το πρόβλημα. Σε ξεχωριστό φύλλο εργασίας θα συγκεντρωθούν οι αδυναμίες εκείνες του συστήματος οι οποίες θα συμπεριληφθούν στην επιστολή προς τη διοίκηση.

Στην περίπτωση κακής λειτουργίας του όλου συστήματος λογιστικού εσωτερικού ελέγχου, οι εναλλακτικές λύσεις που προσφέρονται στον ορκωτό ελεγκτή είναι είτε η επαναδιαπραγμάτευση και αναμόρφωση του ελέγχου, είτε η διακοπή του ελέγχου και η έκφραση αδυναμίας πιστοποίησης περί της ορθής ή μη εμφάνισης των χρηματοοικονομικών μεγεθών στις υπό έλεγχο λογιστικές καταστάσεις. Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα προβλέπουν και τέτοιου είδους έκθεση.

2.7 Αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου πρωταρχικό σκοπό έχει να διαμορφώσει γνώμη ο ορκωτός ελεγκτής για το κατά πόσο εκείνος μπορεί να στηριχτεί στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και της οργάνωσης της μονάδας για τη χρησιμοποίηση επιμέρους λειτουργιών και συστημάτων στη διεξαγωγή του ελέγχου. Τα συστήματα τα οποία θα μπορέσει ο ορκωτός ελεγκτής αναλόγως της ποιότητας και της αξιοπιστίας των προϊόντων τους, να χρησιμοποιήσει είναι βασικά το λογιστικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου και του μηχανογραφικού και όπου υπάρχει αυτό των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο βαθμός της αξιοπιστίας που μπορεί να έχει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας για τον ορκωτό ελεγκτή θα επηρεάσει το εύρος και την τελική μορφή του ελέγχου. Ο ορκωτός ελεγκτής ενδιαφέρεται πρωταρχικά, για το λογιστικό εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος επηρεάζει άμεσα τις παραγόμενες από το λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά αυτός μπορεί να αξιολογήσει και τα άλλα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας, όπως αυτά των ποιοτικών ελέγχων, προμηθειών κ.λ.π., τα οποία μπορούν να έχουν έμμεση επίπτωση στην αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος.

2.8 Εκπαίδευση των εσωτερικών ελεγκτών

Η απόδοση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί συνάρτηση του βαθμού εκπαίδευσης των εσωτερικών ελεγκτών. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να ασκεί το επάγγελμά του με επαρκή επαγγελματική κατάρτιση. Ταυτόχρονα, πρέπει να επιμορφώνεται συνεχώς για να μπορεί το έργο του να είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό. Επομένως, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στελεχώνεται με άτομα των οποίων η τεχνογνωσία και το εκπαιδευτικό τους υπόβαθρο διασφαλίζει την καλύτερη διενέργεια του ελέγχου. Είναι δηλαδή επανδρωμένο με προσωπικό που έχει υψηλά επίπεδα γνώσεων, ικανοτήτων και δεξιοτήτων προκειμένου να ανταποκριθεί στα καθήκοντά του. Ειδικότερα, ως προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα εξής:

i. Να διαθέτουν ανώτατη πανεπιστημιακή εκπαίδευση και να διακρίνονται για την οικονομική σκέψη καθώς και για ο οργανωτικό-διοικητικό πνεύμα.

- ii. Να έχουν επαγγελματική κατάρτιση με εξειδικευμένες γνώσεις και εμπειρίες.
- iii. Να έχουν την ικανότητα αξιολόγησης, εκτίμησης και κριτικής επί των συστημάτων λειτουργίας και όχι επί των προσώπων.
- iv. Να διακρίνονται για την ικανότητα ανάλυσης των ευρημάτων, γεγονότων και καταστάσεων, δυνατότητα συνθέσεως αυτών και ερμηνεία των αιτιών που τα προκαλούν.
- v. Να έχουν την ικανότητα και το θάρρος, αν χρειασθεί, να καταλογίζουν ευθύνες προς όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, ανώτερα και κατώτερα.
- vi. Να είναι εχέμυθοι, τίμιοι, ειλικρινείς, ευθείς, ηθικοί και υπεύθυνοι.
- vii. Να έχουν σιγουριά και αυτοπεποίθηση για τον εαυτό τους, γι' αυτά που γράφουν στις εκθέσεις τους, ειδικά για θέματα που πρόκειται να ληφθούν υπόψη σοβαρές αποφάσεις.
- viii. Να επιδεικνύουν λεπτότητα, διπλωματικότητα και διακριτικότητα στις επαφές τους.
- ix. Να αντιστέκονται στα διάφορα γεγονότα και στους πειρασμούς που διαδραματίζονται γύρω τους.
- x. Να έχουν την αίσθηση του κόστους και του οφέλους για το κάθε τι που ελέγχουν, να το πολιτικοποιούν και να το εκφράζουν σε αξία, που είναι ο κύριος στόχος της επιχείρησης.

2.9 Ανακάλυψη απάτης

Εκτός από τη χρησιμοποίηση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου στη διαμόρφωση του ελέγχου, αναμένεται από τον ορκωτό ελεγκτή να εκμεταλλευτεί την μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και για την ανακάλυψη ατασθαλιών και απάτης σημαντικού βαθμού, χωρίς βέβαια αυτή η αναζήτηση και ανακάλυψη απάτης να αποτελεί αυτοσκοπό του χρηματοοικονομικού ελέγχου.

Η διαμόρφωση του ελέγχου βάσει της αξιολόγησης της εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου. Είναι αυτονόητο ότι η ελπίδα του ορκωτού ελεγκτή να υπάρχει λογιστικό σύστημα, του οποίου τις λογιστικές καταστάσεις (προϊόντα) καλείται να ελέγξει, μπορεί να επαληθευτεί από την ευτυχή συγκυρία αποτελεσματικής και αξιόπιστης λειτουργίας του μέχρι και την πλήρη ανυπαρξία ή αναποτελεσματικότητα και αναξιοπιστία αυτού. Στην πρώτη περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής θα επωφεληθεί από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και θα διεκπεραιώσει των εξωτερικό έλεγχο συντομότερα και οικονομικότερα. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση μιας επιχείρησης επικαλείται την υψηλή ποιότητα της λογιστικής και εσωτερικής ελεγκτικής λειτουργίας της μονάδας της στη διαπραγμάτευση της αμοιβής του ορκωτού ελεγκτή. Αντίθετα, στις περιπτώσεις κακής λειτουργίας των εν λόγω συστημάτων θα χρειαστεί περισσότερος χρόνος(και εφαρμογή εκτενέστερων και ειδικότερων ελεγκτικών και λογιστικών, ακόμα, διαδικασιών)και ο ορκωτός ελεγκτής θα συμπεριλάβει στην αμοιβή του το επιπλέον για τον απαιτούμενο έλεγχο κόστος. Η αντίδραση του ορκωτού ελεγκτή εν όψει μιας κακής λειτουργίας του λογιστικού συστήματος μιας μονάδας που καλείται να ελέγξει μπορεί να φθάσει και στην άρνηση του ελέγχου ή στην αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Συμπερασματικά, στην περίπτωση που το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά, ο ορκωτός ελεγκτής θα περιοριστεί, για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, σε δειγματοληπτικούς ελέγχους των μεγεθών που εμφανίζονται σε αυτές. Μια τέτοια προσέγγιση στον έλεγχο προϋποθέτει, βεβαίως, και την εφαρμογή στη λογιστική πρακτική και διαδικασία του ελεγχόμενου των γενικώς παραδεκτών λογιστικών αρχών, πράγμα το οποίο αποτελεί βασικό στοιχείο της ύπαρξης ικανοποιητικού εσωτερικού λογιστικού ελέγχου. Στην αντίθετη περίπτωση, μόνο ευρύς έλεγχος, μπορεί να φθάσει μέχρι και την επιβεβαίωση όλων των συναλλαγών και μεταβολών των επιμέρους μεγεθών και στοιχείων, θα καλύψει την ανάγκη σε τεκμήρια για τη διαμόρφωση γνώμης από το ορκωτό

ελεγκτή. Ένας τόσο ευρύς έλεγχος , όμως, είναι πρακτικά αδύνατος και μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δικαιολογείται το οικονομικό κόστος εκτελείται.

2.10 Σχέση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου

Τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι εξωτερικοί ελεγκτές ενδιαφέρονται για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των πληροφοριών που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς μπορεί να τονιστεί ο κοινός στόχος των ελεγκτών απέναντι στην οικονομική μονάδα και η αναγκαιότητα εμπιστοσύνης από τους ορκωτούς ελεγκτές απέναντι στην εργασία των εσωτερικών ελεγκτών χωρίς να προκύπτουν τυχόν αμφιβολίες.

Στην πράξη όμως αντιμετωπίζεται δυσκολία καθώς πρέπει να διαπιστωθεί αρχικά η σωστή λειτουργία του εσωτερικού συστήματος ελέγχου και η εφαρμογή των κατάλληλων ελεγκτικών προτύπων. Για το λόγο αυτό, πριν πραγματοποιηθεί κάποιος έλεγχος, οι εσωτερικοί ελεγκτές συμβάλλουν στην αναλυτική επεξήγηση και ενημέρωση του τρόπου με τον οποίο έχει στηθεί και λειτουργεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μέσα στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Σε περίπτωση που ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής κρίνει ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν είναι αξιόπιστο ή θεωρήσει ότι δεν έχει λάβει τις απαραίτητες πληροφορίες από τον εσωτερικό ελεγκτή, τότε αναγκάζεται να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να κατανοήσει αποτελεσματικά την κατάσταση που επικρατεί και να παρουσιαστεί η πραγματική εικόνα της οικονομικής μονάδας. Οι πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες απαιτούν μεγαλύτερη προσοχή, χρονική διάρκεια και έχουν αυξημένο κόστος ώστε να καλυφθούν λάθη και παραλείψεις.

Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να φανεί χρήσιμος στις διαδικασίες των ορκωτών ελεγκτών βοηθώντας τους :

- i. Στην επιλογή δείγματος προς εξέταση
- ii. Στην περιγραφή της οργάνωσης, των διαδικασιών και των καθηκόντων σε όλα τα επίπεδα και τις λειτουργίες της οικονομικής μονάδας
- iii. Στην αποστολή επιβεβαιωτικών σημειωμάτων στα ενδιαφερόμενα μέρη όπως είναι οι πιστωτές, προμηθευτές, πελάτες και οι τράπεζες
- iv. Στην παράθεση προηγούμενων αναφορών εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να μελετηθούν οι ακολουθούμενες ελεγκτικές διαδικασίες.

Είναι δεδομένη η σχέση μεταξύ του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή και κρίνεται απαραίτητη η ικανοποιητική συνεργασία μεταξύ των δύο ελεγκτών για το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα, όπως παρουσιάζεται και στο παρακάτω σχήμα. Πρέπει επίσης να τονιστεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά ολοένα και μεγαλύτερη σημασία, αναπτύσσεται συνεχώς, προσαρμόζεται στο συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον μέσα στο οποίο υπάρχει και επιβιώνει η οικονομική μονάδα και θεωρείται ανεξάρτητο τμήμα λειτουργώντας κατά αυτόν τρόπο αντικειμενικά και ανεπηρέαστα.

2.10.1 Συνεισφορά του εσωτερικού ελεγκτή στον εξωτερικό ελεγκτή

Τα πρότυπα ελέγχου αναγνωρίζουν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να συνεισφέρουν στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εργαζόμενοι είτε υπό την επίβλεψη των

εξωτερικών ελεγκτών είτε ανεξάρτητα παρέχοντας τη δική τους εργασία όλο το χρόνο, πάνω στην οποία μπορούν να βασιστούν οι ελεγκτές (SAS No.65, AICPA 1997). Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε από τους William Felix, Audrey A. Gramling, Mario J. Maletta το 2001 μελετά τη σχέση αυτή μεταξύ της συνεισφοράς του εσωτερικού ελεγκτή στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μέσω των δύο ανωτέρω προσεγγίσεων και του μεγέθους του κόστους του εξωτερικού ελέγχου. Η έρευνα αυτή έλαβε ως στοιχεία δεδομένα από 1000 εταιρείες, αντιπροσωπεύοντας 29 κλάδους και χρησιμοποιώντας το μοντέλο της παλινδρόμησης και έχει σημαντικές οικονομικές εφαρμογές τόσο στις ελεγκτικές εταιρείες όσο και στους πελάτες, οι οποίοι ανησυχούν για τον έλεγχο του κόστους εξωτερικού ελέγχου αλλά ενδιαφέρονται για την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού οφέλους από τον εσωτερικό έλεγχο. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι καθοριστικός παράγοντας για το κόστος του εξωτερικού ελέγχου. Όσο μεγαλύτερη είναι η συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου, τόσο μικρότερο το κόστος του εξωτερικού ελέγχου (Haron H., Chambers A., Ramsi R., Ismail I.). Για παράδειγμα εάν ένας πελάτης αυξήσει τη συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου από μηδενικό επίπεδο στο μέσο του δείγματος 26,57%, τότε το κόστος του εξωτερικού ελέγχου θα μειωθεί κατά 18% ή \$215,961. Περαιτέρω ανάλυση προβλέπει ότι οι πελάτες μπορούν να επηρεάσουν την έκταση της συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου ερευνώντας την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, εξαρτώμενος από τον εγγενή κίνδυνο, είτε διαχειρίζονται την διαθεσιμότητα του εσωτερικού ελέγχου είτε διευκολύνοντας τον καλύτερο συντονισμό μεταξύ του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την έρευνα, οι παράγοντες που επηρεάζουν τη συνεισφορά του εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό έλεγχο είναι οι ακόλουθοι :

1. Διαθεσιμότητα Εσωτερικού Ελέγχου.

Ο πιο απλός παράγοντας που πρέπει να λάβει υπόψη του ο εξωτερικός ελεγκτής προκειμένου να αποφασίσει τη συμμετοχή του εσωτερικού ελεγκτή στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων είναι η διαθεσιμότητα. Αυτό σημαίνει ότι όσο περισσότερο χρόνο έχει διαθέσιμο ο εσωτερικός ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, τόσο μεγαλύτερη η δυνατή συνεισφορά του στον έλεγχο. Για μερικούς πελάτες, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οργανωθεί έτσι ώστε να υπάρχει διαθέσιμος χρόνος με σκοπό να παρέχεται απευθείας βοήθεια στους εξωτερικούς ελεγκτές (AICPA,1997) και Felix et.al. 1998).

2. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου.

Σύμφωνα με το SAS No.65, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να καλύπτει ένα ικανοποιητικό επίπεδο ποιότητας προτού οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορέσουν να κρίνουν αν το έργο του εσωτερικού ελεγκτή είναι ικανό και παρέχει ολοκληρωμένα στοιχεία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (AICPA 1997). Προηγούμενες εμπειρικές έρευνες έχουν αποκαλύψει μία θετική σχέση μεταξύ της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και της συνεισφοράς του στο έργο του ελέγχου (Abdel-khalik et.al.1983, Brown 1983, Clark et.al.1983, Schneider 1984-1985, Maletta-Kida 1993, Maletta 1993).

3. Έκταση Συντονισμού μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.

Οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές, ενδιαφερόμενοι για το κόστος ελέγχου και την ποιότητα, μπορεί να προσπαθήσουν να συντονίσουν τις δραστηριότητές τους κατά τη διάρκεια του έτους. Στην πραγματικότητα, τόσο τα πρότυπα εσωτερικού όσο και εξωτερικού ελέγχου ενθαρρύνουν τα δύο είδη ελέγχων να συντονίσουν τις προσπάθειές τους ώστε να ολοκληρωθεί ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων. Ο συντονισμός έχει τη δυνατότητα να μεγιστοποιήσει την αποτελεσματικότητα της συνεισφοράς των εσωτερικών ελεγκτών στη διαδικασία του ελέγχου και να αυξήσει συνολικά την αποτελεσματικότητα του ελέγχου μέσω της ελαχιστοποίησης των διπλών ελεγκτικών προσπαθειών εκ μέρους του εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Συνεπώς αναμένεται θετική σχέση μεταξύ της συνεισφοράς του

εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή με το επίπεδο της συνεισφοράς του εσωτερικού ελέγχου.

4. Κίνδυνος στο Περιβάλλον Ελέγχου.

Σύμφωνα με έρευνες των Maletta - Kida, 1993 και Maletta, 1993, έχει διαπιστωθεί ότι ο εγγενής κίνδυνος επηρεάζει την αξιοπιστία των αποφάσεων του εσωτερικού ελέγχου αλληλεπιδρώντας με παράγοντες που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο. Όσο ο εγγενής κίνδυνος αυξάνεται, τόσο συγκεκριμένοι παράγοντες εσωτερικού ελέγχου θα αυξάνονται σημαντικά. Οι ανακαλύψεις αυτές είναι σύμφωνες με την πρόταση ότι η φύση της διαδικασίας ατομικής απόφασης αλλάζει σύμφωνα με την κρισιμότητα της απόφασης αυτής. Ειδικότερα, έρευνες στη ψυχολογία έχουν δείξει ότι όσο οι αποφάσεις γίνονται πιο κρίσιμες και σημαντικές, τόσο η διαδικασία της λήψης απόφασης γίνεται πιο αναλυτική και περίπλοκη (Petty - Caciopp 1984, Hagafors - Brehemer 1983, Chaiken 1980, Gabrenya - Arkin 1979, Beach - Mitchell 1978, Bybee 1978, Murnighan - Leung 1976, Heslin et.al.1972). Ουσιαστικά στην έρευνα αυτή τα αποτελέσματα καταδεικνύουν ότι αυξήσεις τους εγγενούς κινδύνου δεν προκαλούν μόνο αλλαγή στη χρήση του εσωτερικού ελέγχου αλλά θα πρέπει να προκαλούν τη διαδικασία σύμφωνα με την οποία η αξιοπιστία στις αποφάσεις του εσωτερικού ελέγχου γίνεται πιο περίπλοκη και αναλυτική. Αποτελεσματικά, οι ελεγκτές πρέπει να προχωρήσουν πέρα από την απλή απόφαση που καλούνται να λάβουν σύμφωνα με κανόνες απλών κριτηρίων, συγκριτικά με λειτουργίες αποφάσεων που εστιάζονται σε περίπλοκους και ουσιώδεις παράγοντες.

“Παρά το γεγονός ότι οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές ασχολούνται με ξεχωριστές διαδικασίες και έχουν διαφορετικούς ρόλους, πολλά πρότυπα όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω υποστηρίζουν το συντονισμό μεταξύ των δύο ελεγκτών καθώς θα έχει ως αποτέλεσμα έναν αποτελεσματικότερο και αποδοτικότερο τελικό έλεγχο. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αναπτύξουν αποτελεσματική στρατηγική για συνεργασία ώστε να μεγιστοποιήσουν την αξιοπιστία τους στους εξωτερικούς ελεγκτές. Παρόλα αυτά έχουν διατυπωθεί και αντιπαραθέσεις που αφορούν τη συμμετοχή αυτή των εσωτερικών ελεγκτών στον εξωτερικό έλεγχο. Ο Gaston(2000,p.37)επιβεβαιώνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι υποκατάστατο του εξωτερικού ελέγχου και ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν πρέπει «... να εστιάζουν υπερβολικά και υπέρμετρα σε τέτοια τμήματα οικονομικών ελέγχων τα οποία είναι αντικείμενα ενδιαφέροντος του εξωτερικού ελέγχου ».”

Οι Burnaby και Klein(2000)υποστηρίζουν οι εσωτερικοί ελεγκτές συνεισφέρουν όλο και περισσότερο στο έργο των εξωτερικών ελεγκτών και μελέτη από το Canadian Institute of Chartered Accountants(CICA, 1989) επιβεβαιώνει την κοινή πρακτική ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές αναζητούν την άμεση βοήθεια από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Η απόφαση να συμμετέχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές στον εξωτερικό έλεγχο είναι παρόμοια με την κάθετη ολοκλήρωση ή με την απόφαση του να ανατεθεί τμήμα σε εξωτερικό παράγοντα(outsourcing).Οι ελεγκτικές διαδικασίες, με βάση την κοινή αναγνωρίσιμη πρόταση « make or buy », μπορούν να αγοραστούν εκτός της εταιρείας ή να παρέχονται μέσα από την εταιρεία με ξεκάθαρα όρια. Το καλύτερο δυνατό μείγμα εσωτερικού και εξωτερικού προσωπικού για τον εξωτερικό έλεγχο εξαρτάται από το κόστος των διαθέσιμων πηγών και βεβαίως διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Στην έρευνα που δημοσίευσαν οι Cameron Morrill και Janet Morrill το 2003, γίνεται αναφορά στο « transaction cost economics - TCE » για να βοηθήσει στην εξήγηση της διακύμανσης και απόκλισης της συμμετοχής του εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό έλεγχο. Το TCE έχει χρησιμοποιηθεί ως πλαίσιο για την ανάλυση διαφορετικών διενεργειών και στη συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να βοηθήσει τις εταιρείες και τους εξωτερικούς ελεγκτές να αναγνωρίσουν τις περιπτώσεις εκείνες όπου θα είναι σε πλεονεκτικά οικονομική κατάσταση η στελέχωση και δόμηση του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου καθώς και η συνεργασία του με τον εξωτερικό έλεγχο. Το TCE αναγνωρίζει τρεις διαστάσεις για να χαρακτηρίσει τις διενέργειες οι οποίες προκαλούν τα κόστη:

1. Αβεβαιότητα (uncertainty)
2. Συχνότητα με την οποία επαναλαμβάνονται οι διενέργειες (frequency).
3. Βαθμός με τον οποίο σταθερές διενέργειες - ειδικές επενδύσεις ζητούνται για να διαπιστωθεί το ελάχιστο κόστος εφοδιασμού (asset specificity).

Τα αποτελέσματα της έρευνας καταδεικνύουν ότι ειδικότητες που σχετίζονται με τον έλεγχο συνδέονται με τη συμμετοχή του εσωτερικού στον εξωτερικό έλεγχο. Αυτό το αποτέλεσμα έρχεται σε συμφωνία με την εμπειρική έρευνα του TCE, όπου ο Williamson (1991) σημείωσε ότι από τις ανωτέρω μεταβλητές, η τελευταία φαίνεται να συνεισφέρει περισσότερο στην επιλογή της κυβερνητικής δομής, συμπέρασμα το οποίο είναι σύμφωνο με έρευνες σχετικές με τον έλεγχο. Οι Widener και Selto(1999) βρήκαν ότι η κεφαλαιακή προσδιοριστικότητα είναι σημαντικά συνδεδεμένη με την έκταση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και σύμφωνα με τους Levinthal και Fichman(1988) η επένδυση συνδέεται με τη διάρκεια των σχέσεων ελεγκτή και πελάτη. Επιπρόσθετα, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ειδικές ελεγκτικές ειδικότητες είναι σημαντικότεροι καθοριστικοί παράγοντες στη συμμετοχή του εσωτερικού ελέγχου συγκριτικά με τα μέτρα της αβεβαιότητας ή της πολυπλοκότητας. Αυτό υπονοεί ότι η επιχείρηση της οποίας ο έλεγχος απαιτεί υψηλά επίπεδα ειδικοτήτων μπορεί να πετύχει μεγαλύτερη αποδοτικότητα μέσω προώθησης των εσωτερικών της ελεγκτών και συμμετοχής τους στον εξωτερικό έλεγχο. Σε αυτήν την περίπτωση, η επιχείρηση θα ήταν καλό να στελεχωσει και να δομήσει το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου με τέτοιο τρόπο που να καλύπτει και να ανταπεξέρχεται στις ανάγκες και προϋποθέσεις των εξωτερικών ελεγκτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

3.1 Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τον εξωτερικό έλεγχο. Ειδικότερα θα εξετάσουμε τις εννοιολογικές προσεγγίσεις του εξωτερικού ελέγχου. Στόχος μας θα είναι η πληρέστερη προσέγγιση της έννοιας του εξωτερικού ελέγχου, αναλύοντας το θεσμικό πλαίσιο και το πλαίσιο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου. Το κεφάλαιο θα ολοκληρωθεί με την παρουσίαση των βασικότερων ειδών εξωτερικού ελέγχου, του ρόλου του εξωτερικού ελεγκτή και των πιο σημαντικών πλεονεκτημάτων που προκύπτουν από τον εξωτερικό έλεγχο.

3.2 Ορισμός του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο έλεγχος που ασκείται σε μια επιχείρηση, έχει ως στόχο να λειτουργήσει ως ένας μηχανισμός παρακολούθησης που μπορεί να δημιουργηθούν ανάμεσα στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης και σε όσους ασκούν διοίκηση. Η διαμάχη μεταξύ τους είναι γνωστή στη βιβλιογραφία ως κόστος αντιπροσώπευσης. Οι διοικούντες την

επιχείρηση, πιθανόν να προσωπικούς στόχους οι οποίοι να έρχονται σε σύγκρουση με τον κύριο στόχο της επιχείρησης που είναι η μεγιστοποίηση της με το λιγότερο δυνατό κόστος. Την μη ολοκληρωμένη πληροφόρηση που μπορεί να υπάρξει ανάμεσα στους διοικούντες της επιχείρησης και στους ιδιοκτήτες προσπαθεί να γεφυρώσει ο έλεγχος.

Ο εξωτερικός έλεγχος επιβάλλεται από την νομοθεσία και σκοπός του είναι ο έλεγχος οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης για να παράσχει γνώμη προς τους μετόχους-ιδιοκτήτες της και κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές αντικατοπτρίζουν την πραγματική οικονομική θέση της και αν συνάδουν με την σχετική νομοθεσία και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ο εξωτερικός έλεγχος διεξάγεται και συμβαδίζει με τις παρακάτω αρχές:

- Βασική αρχή του εξωτερικού ελέγχου είναι ο διαχωρισμός ανάμεσα στους διοικούντες και τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

- Η ανάγκη για επαλήθευση. Διότι το έργο που πρέπει να φέρει εις πέρας ο ανεξάρτητος εξωτερικός έλεγχος δεν αφορά μόνο τους τωρινούς ιδιοκτήτες αλλά και τους μελλοντικούς καθώς επίσης και τις κοινωνικές ομάδες που χρησιμοποιούν τις οικονομικές πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης.

- Συγκέντρωση τεκμηριωμένων επαληθεύσεων και διαπιστώσεων. Με αυτόν τον τρόπο ο ελεγκτής βγάζει ένα σωστό συμπέρασμα επιστημονικά τεκμηριωμένο. Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι, μετά από ενδελεχή και αμερόληπτο έλεγχο με βάση τους κανόνες της Ελεγκτικής, να κοινοποιήσει τους ενδιαφερόμενους:

1. Αν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αντανακλούν την πραγματική εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων της.

2. Αν η οικονομική διαχείριση της τρέχουσας χρήσης διενεργήθηκε σωστά και σύμφωνα

με τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, του καταστατικού της και γενικότερα σύμφωνα με τους κανόνες της χρηστής διαχείρισης.

3. Αν υπάρχει επαρκές σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

4. Αν για τη λογιστική απεικόνιση και την παρακολούθηση της οικονομικής διαχείρισης χρησιμοποιείται το λογιστικό σχέδιο πλήρες ούτως ώστε να περιλαμβάνει της γενικά παραδεκτές βασικές λογιστικές αρχές.

3.3 Εννοιολογικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται στο σύστημα μιας μονάδας, αλλά και σε άλλα επιμέρους οργανωτικά συστήματα, τα οποία εμμέσως επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εκάστοτε λογιστικού συστήματος, με τη χρήση ελεγκτικών standards και άλλων μεθόδων, οι οποίες θα κριθούν ανά περίπτωση αναγκαίες από τον ελεγκτή.

3.4 Θεσμικό Πλαίσιο του Εξωτερικού Ελέγχου

Στον εξωτερικό έλεγχο οι ορκωτοί ελεγκτές, διεξάγουν τον έλεγχο στο λογιστικό σύστημα της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με το διεθνές πλαίσιο που είναι διεθνώς αναγνωρισμένο.

Σύμφωνα με αυτό το πλαίσιο:

1. Πιστοποίηση της ορθότητας. Αντικειμενικός στόχος του ελέγχου είναι η εξακρίβωση ότι τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας είναι αληθή και πραγματικά.

2. Έκθεση του ελεγκτή. Το προϊόν, επαγγελματικής και προσεκτικής εφαρμογής των ελεγκτικών και άλλων μεθόδων και μέσων που κρίνονται αναγκαία, που προκύπτει από τον έλεγχο.

3. Σχετική έγγραφη εντολή. Ο ζητούμενος έλεγχος αναλαμβάνεται μαζί με την σχετική έγγραφη εντολή, αν και υπάρχουν περιπτώσεις που δεν είναι αναγκαία, στην οποία αναφέρεται το είδος ή ο σκοπός του ελέγχου.

4. Ελεγκτικό προσωπικό. Το διάστημα στο οποίο διεξάγεται ο έλεγχος, το ελεγκτικό προσωπικό θα πρέπει να διατηρεί αμεροληψία, αντικειμενικότητα, αξιοπρέπεια και επαγγελματική ευθύνη απέναντι στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

5. Εξειδικευμένα άτομα. Κάθε έλεγχος και κάθε εργασία που σχετίζεται με αυτόν, θα πρέπει να ολοκληρώνεται εις πέρας από καταρτισμένα άτομα που έχουν την κατάλληλη τεχνική εκπαίδευση και ικανότητα ως ελεγκτές. Και φυσικά ο ελεγκτής φέρει την τελική ευθύνη καθότι δεσμεύεται λόγω της υπογραφής του στο τέλος της έκθεσης.

6. Επαγγελματική βελτίωση. Ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει συνεχώς να προσπαθεί να βελτιώσει την επαγγελματική και την επιστημονική του κατάρτιση και ποιότητα των υπηρεσιών του. Επίσης, θα πρέπει να είναι αντικειμενικός και ικανός να εξυπηρετήσει τους πελάτες του, στα πλαίσια των δυνατοτήτων του και σύμφωνα με τις ευθύνες του προς την κοινωνία και το θεσμό του ανεξάρτητου ελεγκτή. Τέλος, θα πρέπει να εργάζεται έχοντας ως στόχο την συνεργασία και τις καλές σχέσεις με τους υπόλοιπους συναδέλφους του.

3.5 Πλαίσιο Εργασίας του Εξωτερικού Ελέγχου

Στο πλαίσιο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει άψογη συμπεριφορά, ούτως ώστε να υπηρετεί την κοινωνία. Επίσης, θα πρέπει να είναι οργανωτικός και οι κινήσεις θα πρέπει να συνάδουν με το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο.

Σύμφωνα με το εν λόγω πλαίσιο θα πρέπει να ακολουθούνται τα παρακάτω στάδια:

- **Σχεδιασμός του ελέγχου.** Ο υπεύθυνος ελεγκτής θα πρέπει να έχει συνεννοηθεί με τον ελεγχόμενο, για το χρονικό πλαίσιο του ελέγχου και την πορεία των φάσεων αυτού, ώστε να μην υπάρξει πρόβλημα για καμία από τις δυο πλευρές. Η ανάθεση τμημάτων, ο προϋπολογισμός και ο επιμερισμός ολόκληρου του ελέγχου γίνεται με την βοήθεια ειδικών, για κάθε είδος επιχειρήσεων, ελεγκτικών οδηγιών και προγραμμάτων.

- **Αξιολόγηση εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου.** Η μελέτη και αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωσης της μονάδας που ελέγχεται και των κυριότερων τμημάτων της, όπως του λογιστηρίου, της μηχανογράφησης και των αποθηκών, άπτονται περισσότερο στον διενεργούμενο έλεγχο, είναι το επόμενο στάδιο μετά τον βασικό σχεδιασμό. Η εσωτερική οργάνωση περιλαμβάνει το οργανόγραμμα της μονάδας, τις περιγραφές των θέσεων εργασίας των διαφόρων τμημάτων, τα εγχειρίδια διαδικασιών και οδηγιών δράσεων όπως και κάθε τεχνική ή μεθοδολογία που έχει ως στόχο την επίτευξη των στόχων της μονάδας. Ο ελεγκτής, ωστόσο θα πρέπει να εστιάσει στην εσωτερική οργάνωση και τον τρόπο λειτουργίας του λογιστηρίου.

- **Ανασκόπηση και επίβλεψη ελέγχου.** Σε κάθε φάση και κάθε τομέα του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει οργανώσει επαρκώς το χρονικό διάστημα, ώστε να υπάρχει χρόνος για επίβλεψη των υφιστάμενων που παίρνουν μέρος στον έλεγχο. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου σημαντικά για την πορεία του ελέγχου είναι τα φύλλα εργασίας και τα ικανά τεκμήρια. Γιατί τα μεν, φύλλα εργασίας αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία, εάν τυχόν αμφισβητηθεί το τελικό πόρισμα του ορκωτού ελεγκτή και τα δε, τεκμήρια θα έχουν προκύψει από επιθεώρηση, παρατηρήσεις, ερωτήσεις επιβεβαιώσεις και υπολογισμούς και ως εκ τούτου είναι ικανά να στηρίζουν, επίσης το τελικό πόρισμα του ελεγκτή. Η διαδικασία αυτή χωρίζεται σε δυο στάδια, την συλλογή των παραπάνω στοιχείων και στην αξιολόγηση αυτών.

3.6 Είδη Εξωτερικών Ελέγχων

Οι έλεγχοι διακρίνονται με βάση το στοιχείο που επιλέγει κάθε ελεγκτής να δώσει έμφαση σε:

1. Χρηματοοικονομικός Έλεγχος

Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος είναι ο έλεγχος, ο οποίος διαπιστώνει εάν είναι ορθή η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μεγεθών, οι οποίες αφορούν την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της δράσεως των οικονομικών μονάδων. Ελέγχει δηλαδή βασικά την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της μονάδας που ελέγχεται, στην μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και αποτελεσμάτων της.

2. Λειτουργικός Έλεγχος

Στον λειτουργικό έλεγχο ο στόχος είναι να αξιολογηθεί κατά πόσο μια λειτουργία, συνολική ή αποσπασματική και όχι απαραίτητα χρηματοοικονομικής φύσεως, εκτελείται

σύμφωνα με κάποια δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με τις γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές.

3. Έλεγχος Αποδοτικότητας

Κυρίως απασχολεί τους εσωτερικούς ελεγκτές και σκοπό έχει να διαπιστώσει αν μια διαδικασία ή λειτουργία φέρνει τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα στην επιχείρηση.

4. Έλεγχος Συμμόρφωσης

Επιδιώκει να επισημάνει εάν τηρούνται κάποιοι προσυμφωνημένοι όροι ή προδιαγεγραμμένες των εμπλεκόμενων μερών (π.χ. συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβολαίων, συμβολαίων συνεργασίας ή χρήσης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνιών, επιχορηγήσεων, προδιαγραφών έργων κ.λπ.)

5. Ειδικοί Έλεγχοι

Ειδικός ονομάζεται κάθε έλεγχος ο οποίος δεν υπάγεται σε κάποιες από τις παραπάνω κατηγορίες. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, που πραγματοποιείται από εμπειρογνώμονες εξωτερικούς ελεγκτές.

3.7 Ο Ρόλος και η Δράση του Εξωτερικού Ελεγκτή

Ενώ ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή έχει σκοπό να διερευνήσει τα εσωτερικά ζητήματα μιας οικονομικής μονάδας, ο εξωτερικός ελεγκτής διεκπεραιώνει τα καθήκοντα του δίχως να συσχετισθεί με τα άτομα και τους παράγοντες της που προσδιορίζουν τις δυνατότητες και της αδυναμίες της επιχείρησης. Η έλλειψη οποιουδήποτε είδους δεσμού με την διοίκηση της επιχείρησης και η ανεξάρτητη δράση απέναντι της αποτελούν το καλύτερο πιστοποιητικό του κύρους και της αξιοπιστίας των πορισμάτων του. Στις χώρες της Δύσης καθώς και στην Ιαπωνία σήμερα ο εξωτερικός ελεγκτής δεν θεωρείται επάγγελμα αλλά λειτουργήμα. Όσο περισσότερο πολύπλοκες γίνονται οι οικονομικές σχέσεις τόσο περισσότερο κρίνεται αναγκαία η οργάνωση και η συγκρότηση του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτουργήμα. Στις μέρες μας είναι καθολικό αίτημα η διαύγεια στις οικονομικές συναλλαγές για το σύνολο του παραγωγικού και διοικητικού δυναμικού των επιχειρήσεων, όπως επίσης και του κοινωνικού συνόλου. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να ανεβαίνουν οι προσδοκίες και οι απαιτήσεις των πελατών των εξωτερικών ελεγκτών. Απαραίτητα προσόντα του οφείλει να κατέχει ο ελεγκτής είναι τα ακόλουθα:

- Υψηλό επίπεδο εξειδικευμένων γνώσεων, οι οποίες θα πρέπει να ανανεώνονται και να προσαρμόζονται σύμφωνα με τις δυναμικές εξελίξεις της οικονομικής επιστήμης.
- Απόκτηση εργασιακής εμπειρίας μέσα από την μακροχρόνια ενασχόληση τους με το αντικείμενο του ελέγχου. Καθώς αποκτά εμπειρία θα μπορεί να χειρίζεται δυσκολότερες περιπτώσεις καλύτερα.
- Αναπτυγμένη κριτική ικανότητα και αντιληπτικότητα, χωρίς ενδοιασμούς και χρονοτριβές. Η κρίση είναι από τα βασικά προσόντα που πρέπει να διαθέτει ένας ελεγκτής.
- Σιγουριά και αυτοπεποίθηση για την ορθότητα του έργου του και τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει.
- Διακριτικότητα, λεπτότητα και διπλωματικότητα κατά τη διάρκεια του έργου του.
- Καλός χειρισμός γραπτού και προφορικού λόγου. Καθώς επίσης και καλλιέργεια της πειθούς.
- Προθυμία για συνεργασία με τους ελεγχόμενους με σχέση αμοιβαίας κατανόησης και αλληλοενημέρωσης
- Εργατικότητα, εμμονή και επιμέλεια στο έργο του, καθότι ιδιαίτερα λεπτό και

αποκλεισμός συμβιβαστικών λύσεων, που μπορούν να οδηγήσουν σε στρεβλή εικόνα της ελεγχόμενης μονάδας, για χάρη της διοίκησης της επιχείρησης και εις βάρος του κοινωνικού συνόλου.

3.8 Πλεονεκτήματα από την Χρήση του Εξωτερικού Ελεγκτή

Η χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών από τις επιχειρήσεις έχει πολλαπλά οφέλη. Μια επιχείρηση αντλεί οφέλη που δικαιολογούν απόλυτα το σημαντικό κόστος αυτής της επιλογής. Στα προαναφερθέντα πλεονεκτήματα πρέπει να προσθέσουμε και την εγκυρότητα και νομιμοποίηση των οικονομικών καταστάσεων και η συνεχή βελτίωση του λογιστικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Κάποια από τα πλεονεκτήματα που αποκτούν οι ανώνυμες εταιρίες με την πρόσληψη των ελεγκτών είναι:

1. Ο διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των ανωνύμων εταιριών δίδεται υποχρεωτικός σε ορκωτό ελεγκτή εφόσον η ελεγχόμενη εταιρία έχει τακτικού ελεγκτή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

2. Οι επιχειρήσεις, οι οποίες χρησιμοποιούν υποχρεωτικά η προαιρετικά ορκωτό ελεγκτή μπορούν μετά το πέρας του ελέγχου να εκδώσει ειδικό πιστοποιητικό, το οποίο θα αναφέρει το ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και τις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού και απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιοδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους του ασφαλιστικού οργανισμού.

3. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, με σκοπό να καθορίσει την φορολογική υποχρέωση ανωνύμων εταιριών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπόψη του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης, αν στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιασδήποτε άλλη διάταξη σχετικού νόμου. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής οφείλει να παράσχει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία ή επεξήγηση σχετικά με τον τρόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σε αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίων στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ

4.1 Ορκωτός ελεγκτής γενικά

Στόχος του υποχρεωτικού ελέγχου των ετησίων και ενοποιημένων λογαριασμών ορισμένων εταιρειών από ειδικευμένο επαγγελματία, που καθιερώθηκε σε ολόκληρη την Κοινότητα με τις λογιστικές οδηγίες είναι η προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Η ασφάλεια που παρέχουν οι έλεγχοι των λογαριασμών ενισχύει την εμπιστοσύνη όλων των μερών που ενδιαφέρονται για την πορεία μιας εταιρείας.

Ο ρόλος των ορκωτών ελεγκτών αποτελεί πρόσφατα το αντικείμενο πολλών συζητήσεων σε διεθνή κλίμακα. Ιδιαίτερα μετά από ορισμένες σημαντικές περιπτώσεις χρεοκοπίας εταιρειών δημιουργήθηκαν πολλά ερωτήματα όσον αφορά τη λειτουργία των υποχρεωτικών ελέγχων και την ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Σύμφωνα με την τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου (78/660/ΕΟΚ) της 25ης Ιουλίου 1978 για τους ετήσιους λογαριασμούς ορισμένων μορφών εταιρειών, οι ετήσιοι λογαριασμοί όλων των εταιρειών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας πρέπει να ελέγχονται από ειδικευμένους επαγγελματίες. Οι ορκωτοί ελεγκτές θα πρέπει επίσης να μεριμνούν ώστε οι ετήσιες εκθέσεις να είναι σύμφωνες με τους ετήσιους λογαριασμούς του ίδιου οικονομικού έτους. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις μικρές εταιρείες, όπως αυτές ορίζονται στην οδηγία, από την υποχρέωση ελέγχου των λογαριασμών.

4.2. Ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή

4.2.1 Ορισμός του υποχρεωτικού ελέγχου

Σύμφωνα με τον ορισμό που έχει υιοθετήσει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), στόχος του ελέγχου είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να σχηματίσει γνώμη για το αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, σε όλα τα βασικά τους σημεία, σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο πλαίσιο παρουσίασης οικονομικών στοιχείων.

Όπως είχε αποδειχθεί από πολυάριθμες μελέτες, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ αυτού που περιμένει το κοινό από τον έλεγχο και αυτού που πρέπει να κάνει ο ελεγκτής κατά την άποψη των συναδέλφων του. Η διαφορά αυτή των προσδοκιών αποτελεί σοβαρό πρόβλημα για τους ελεγκτές δεδομένου ότι όσο μεγαλύτερη είναι η διαφορά αυτή, τόσο χαμηλότερη είναι η αξιοπιστία και το κύρος της εργασίας τους. Αυτό είναι ένα θέμα που αφορά το σύνολο, επειδή η ομαλή λειτουργία της οικονομίας της αγοράς εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την εμπιστοσύνη του κοινού στους ελεγχόμενους λογαριασμούς.

Κατά τη διατύπωση του ορισμού του υποχρεωτικού ελέγχου θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ανάγκες και οι προσδοκίες των χρηστών, εφόσον βέβαια είναι λογικές, καθώς και η ικανότητα των ορκωτών ελεγκτών να ανταποκριθούν σ' αυτές τις ανάγκες και προσδοκίες.

Οι ανάγκες και οι προσδοκίες των χρηστών, μπορούν να θεωρηθούν λογικές αν:

- τα καθήκοντα καθορίζονται από το νόμο.
- είναι μέτοχοι πρόθυμοι να πληρώσουν για την υπηρεσία αυτή (δηλαδή υπάρχει πραγματική ζήτηση).
- υπάρχει ένας ορκωτός ελεγκτής ο οποίος είναι πρόθυμος να παράσχει την υπηρεσία (για μια αμοιβή που ανταποκρίνεται ικανοποιητικά στο επίπεδο των προσόντων του, τη δυσχέρεια του έργου, τον αριθμό των ωρών και στον ενυπάρχοντα κίνδυνο) και ο οποίος έχει τις ικανότητες να το κάνει.

Το τι μπορούν να προσφέρουν οι ορκωτοί ελεγκτές εξαρτάται όχι μόνο από την αμοιβή την οποία είναι διατεθειμένοι οι πελάτες να πληρώσουν, αλλά και από τις τεχνικές ικανότητες των ελεγκτών και τη στάση τους έναντι του κινδύνου.

Ορισμένες από τις απαιτήσεις που έχουν οι πελάτες από τους ελεγκτές ενδέχεται να μην είναι λογικές, από την άποψη ότι δεν μπορεί να αναμένεται από τους ελεγκτές να διαθέτουν τις αναγκαίες για την ικανοποίησή τους ικανότητες.

Εκείνο που θέλει το κοινό από τους ορκωτούς ελεγκτές είναι να προστατεύσουν τα συμφέροντα των μετόχων, των πιστωτών (π.χ. προμηθευτών, τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων), των συνταξιούχων, των υπαλλήλων και του κοινού εν γένει, με το να παράσχουν διαβεβαιώσεις όσον αφορά τα ακόλουθα:

- την ακρίβεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει επιτυχώς τη λειτουργία της/τη φερεγγυότητα της εταιρείας
- την ύπαρξη απάτης
- την τήρηση των νομίμων υποχρεώσεων της εταιρείας
- την υπεύθυνη συμπεριφορά της εταιρείας όσον αφορά το περιβάλλον και τους εξωτερικούς κοινωνικούς παράγοντες.

Θα ήταν σκόπιμο να εξεταστεί εν συντομία αν οι προσδοκίες αυτές είναι λογικές.

4.2.2 Η ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων

Μεταξύ αυτών που χρησιμοποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις φαίνεται να επικρατεί η άποψη ότι μια έκθεση ελέγχου στην οποία δεν διατυπώνονται επιφυλάξεις εγγυάται την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.

Στην περίπτωση αυτή υπάρχουν δύο παρανοήσεις: πρώτον ότι είναι δυνατόν να καταρτιστούν "ακριβείς" οικονομικές καταστάσεις και δεύτερον ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ευθύνη των ελεγκτών.

Όσον αφορά την πρώτη παρανόηση, οι καλοί γνώστες των λογιστικών θεμάτων συμφωνούν εν γένει ότι "ακριβείς" οικονομικές καταστάσεις, με την έννοια ότι θα υπάρχει μόνο μια σειρά αριθμητικών στοιχείων η οποία θα απεικονίζει ορθώς τα αποτελέσματα των εργασιών της εταιρείας και τη χρηματοοικονομική της θέση δεν είναι δυνατόν να υπάρξουν.

Οι διαθέσιμες επιλογές για τη λογιστική αντιμετώπιση των πολύπλοκων επιχειρηματικών συναλλαγών και οι αβεβαιότητες που ενυπάρχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων από τη διοίκηση της εταιρείας, ανατρέπουν κάθε προσπάθεια κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων τις οποίες όλοι οι καλώς ενημερωμένοι παρατηρητές θα μπορούσαν να θεωρήσουν ως "ακριβείς".

Πολλές φορές ασκείται κριτική στους ελεγκτές επειδή δεν τηρούν αυστηρότερη στάση όταν διαπιστώνουν ότι οι εταιρείες επινοούν διάφορους τρόπους για να καταρτίσουν τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τους προβλεπόμενους κανόνες. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι κατά την άποψη των ελεγκτών παραπλανητικές λόγω των λογιστικών μεθόδων που επέλεξαν οι διευθυντές και της πρακτικής που ακολουθείται σε θέματα παροχής πληροφοριών, οι κατευθύνσεις του λογιστικού ελέγχου προβλέπουν ότι οι ελεγκτές θα εκδώσουν αιτιολογημένη γνώμη στην οποία θα αναφέρονται σαφώς όλοι οι παράγοντες που προκαλούν ασυμφωνία των λογαριασμών, οι συνέπειές τους για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και, όταν αυτό είναι δυνατό, ποσοτικά στοιχεία των επιδράσεων αυτών επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, όταν ο ελεγκτής θεωρεί ότι το αποτέλεσμα της ασυμφωνίας είναι τόσο σοβαρό ή γενικευμένο ώστε να καθιστά παραπλανητικές όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, υποχρεούται βάσει των αρχών ελέγχου να διατυπώνει αντίθετη άποψη.

Η δεύτερη εσφαλμένη αντίληψη είναι ότι οι ορκωτοί ελεγκτές καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και είναι υπεύθυνοι γι' αυτές. Σχετικά με το θέμα αυτό δεν υπάρχει αμφιβολία ότι την ευθύνη για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (που έχει ετοιμάσει η διεύθυνση της εταιρείας, και οι οποίες δίδουν πραγματική εικόνα της κατάστασης της εταιρείας, φέρει το Διοικητικό Συμβούλιο και όχι οι ορκωτοί ελεγκτές. Εκείνοι που αποφασίζουν για τη χρησιμοποιούμενη λογιστική μέθοδο και την πρακτική στα θέματα παροχής πληροφοριών όπως απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι οι διευθυντές και όχι οι ορκωτοί ελεγκτές. Οι διευθυντές είναι σε θέση να γνωρίζουν καλύτερα τις υποθέσεις της εταιρείας τους, να τηρούν τα αρχεία της και να καταρτίζουν τους λογαριασμούς της. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από την διεύθυνση και τα εποπτικά συμβούλια των πελατών τους. Συνεπώς τα καθήκοντά τους είναι τελείως διαφορετικά. Οφείλουν να αναφέρουν αν, κατά την άποψή τους, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με τη νομοθεσία και εάν δίδουν πραγματική εικόνα της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας.

Η ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει επιτυχώς τη λειτουργία της/φερεγγυότητα της εταιρείας.

Όπως προκύπτει από πολλές μελέτες, ένα μεγάλο μέρος του κοινού περιμένει από τους ορκωτούς ελεγκτές να εγγυηθούν ότι η ελεγχόμενη εταιρεία έχει οικονομική ευρωστία.

Οι ετήσιοι λογαριασμοί καταρτίζονται με την υπόθεση ότι η εταιρεία θα συνεχίσει να λειτουργεί επιτυχώς. Οι διευθυντές μπορούν να δεχθούν την υπόθεση αυτή, μόνο αν είναι πεπεισμένοι ότι αυτό συμβαίνει πραγματικά. (Αν όχι, τότε εφαρμόζονται διαφορετικοί λογιστικοί κανόνες). Ορισμένες χώρες εξετάζουν το ενδεχόμενο να επιβάλουν την υποχρέωση στους διευθυντές να δηλώνουν ρητά αν η εταιρεία είναι ικανή να συνεχίσει να λειτουργεί επιτυχώς και να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για να εξασφαλίζουν ότι η άποψη που εκφράζουν είναι βάσιμη.

Οι ελεγκτές έχουν υποχρέωση να εξετάζουν πολύ προσεκτικά τους παράγοντες που μπορούν να ενισχύσουν την οικονομική ευρωστία της εταιρείας ή να μειώσουν τους πόρους

της, γιατί οι παράγοντες αυτοί τους επιτρέπουν να αξιολογήσουν αν ισχύει πράγματι η υπόθεση της ομαλώς λειτουργούσας επιχείρησης. Οφείλουν να προειδοποιήσουν τους διευθυντές ή το εποπτικό συμβούλιο της εταιρείας αμέσως μόλις αντιληφθούν ότι υπάρχουν στοιχεία που απειλούν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Η αποδοχή του γεγονότος ότι η επιχείρηση λειτουργεί ομαλά σημαίνει ότι είναι φερέγγυα, δηλαδή ότι κατά την ημερομηνία που αναφέρεται στον ισολογισμό η εταιρεία θα ήταν ικανή να εκπληρώσει στο ακέραιο τις υποχρεώσεις της, εάν αυτές καθίσταντο ληξιπρόθεσμες. Όταν η αρχή της λειτουργούσας επιχείρησης γίνεται αποδεκτή, οι χρήστες αναμένουν ότι η έκθεση ελέγχου θα εκφράζει τη γνώμη των ελεγκτών για τη φερεγγυότητα της εταιρείας.

Η απαίτηση αυτή από τους ελεγκτές δεν απαλλάσσει τους διευθυντές από την υποχρέωση που έχουν δυνάμει του εταιρικού δικαίου να αποφασίζουν αν η εταιρεία είναι ή όχι φερέγγυα, ούτε μετριάξει τη σοβαρότητα της παράβασης που διαπράττουν όταν συνεχίζουν τις εργασίες τους ενώ η εταιρεία είναι αφερέγγυα 2.

Οι υποχρεώσεις των διευθυντών είναι διαρκείς, ενώ η γνώμη των ελεγκτών διαμορφώνεται σύμφωνα με την κατάσταση της εταιρείας, όπως παρουσιάζεται μια συγκεκριμένη ημερομηνία.

Οι ελεγκτές πρέπει να είναι πολύ προσεκτικοί στον τρόπο με τον οποίο δημοσιεύουν τις ενδεχόμενες επιφυλάξεις τους. Η επιβίωση μιας εταιρείας μπορεί να εξαρτάται από το να μη μαθευτεί στον υπόλοιπο κόσμο ότι υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία για την ικανότητά της να συνεχίσει τις εργασίες της. Αν, για παράδειγμα, οι ελεγκτές αναφέρουν ότι η εταιρεία θα συνεχίσει να λειτουργεί.

Από την άλλη πλευρά αν τα προβλήματα είχαν εντοπιστεί νωρίτερα ορισμένες εταιρείες ίσως να υπήρχαν ακόμα και τα κεφάλαια των μετόχων και των πιστωτών να είχαν διασωθεί. Επιπλέον, υπάρχουν παραδείγματα εταιρειών που είναι σε θέση να συνεχίσουν τις δραστηριότητές τους παρά το ότι είναι γνωστό σε όλους ότι πάσχουν από προβλήματα ρευστότητας και ότι συζητείται η οικονομική τους αναδιάρθρωση. Πράγματι ορισμένες μελέτες που συνέκριναν εταιρείες οι οποίες είχαν χαρακτηριστεί ως "ομαλώς λειτουργούσες" με άλλες χωρίς το χαρακτηρισμό αυτό, κατέδειξαν ότι οι διαφορές στα ποσοστά επιβίωσης ήταν ανεπαίσθητες.

Παρά το γεγονός ότι ούτε οι διευθυντές ούτε οι ορκωτοί ελεγκτές μπορούν να εγγυηθούν για τη διαρκή χρηματοοικονομική ευρωστία μιας εταιρείας, είναι λογικό να αναμένει κανείς από τους διευθυντές να δηλώσουν δημοσίως αν κατά τη κρίση τους και δεδομένου του οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί και πρόκειται να λειτουργήσει η εταιρεία, υπάρχουν οι αναγκαίοι οικονομικοί πόροι που θα της επιτρέψουν να συνεχίσει επιτυχώς τη λειτουργία της για δώδεκα τουλάχιστον μήνες από την ημέρα κατά την οποία ενέκριναν οι

διευθυντές τις οικονομικές καταστάσεις. Είναι εξίσου λογικό να αναμένει κανείς από τους ελεγκτές να εφαρμόσουν τις διαδικασίες εκείνες που θα τους επιτρέψουν να διαπιστώσουν το βάσιμο των απόψεων των διευθυντών και να αναφέρουν δημοσίως το αποτέλεσμα αυτών των ελέγχων.

4.2.3 Το ενδεχόμενο απάτης

Οι έλεγχοι συνδέονται ανέκαθεν με τη διαπίστωση της απάτης. Από μια έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 1989 στο Ηνωμένο Βασίλειο διαπιστώθηκε ότι το ευρύτερο κοινό, συμπεριλαμβανομένης και της πλειοψηφίας των ατόμων που έχουν γνώσεις οικονομικών, πιστεύει ότι είναι υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών να ανακαλύπτουν τα πάσης φύσεως κρούσματα απάτης. Από την ίδια έρευνα διαπιστώθηκε ότι το 61% του κοινού θεωρεί ότι είναι υποχρέωση των ελεγκτών να διερευνούν επισταμένως τις περιπτώσεις απάτης.

Η συνήθης απάντηση των ελεγκτών μέχρι πρόσφατα ήταν ότι ο βασικός τους ρόλος δεν είναι η πρόληψη ή η ανακάλυψη της απάτης και ότι αυτό είναι σε κάθε περίπτωση αδύνατο.

Σύμφωνα με τις κατευθύνσεις, αν κατά τη διάρκεια του ελέγχου οι ορκωτοί ελεγκτές αρχίσουν να υποπτεύονται την ύπαρξη απάτης, έχουν υποχρέωση να συνεχίσουν την έρευνα έως ότου οι υποψίες τους διαλυθούν ή επιβεβαιωθούν.

Οι κατευθύνσεις για τη διεξαγωγή του λογιστικού ελέγχου προβλέπουν ότι οι ορκωτοί ελεγκτές ενδέχεται να χρειαστούν τη γνώμη νομικού πριν αποφασίσουν για το εάν η υπόθεση θα πρέπει ή όχι να αναφερθεί στις αρμόδιες αρχές για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Η δυσκολία για τους ελεγκτές είναι ότι θα πρέπει συνήθως να λάβουν απόφαση με βάση τις υπόνοιες για τη διάπραξη απάτης και όχι βάσει πραγματικών γεγονότων. Αν αναφέρουν τις υπόνοιές τους σε τρίτο και στη συνέχεια δεν μπορούν να αποδείξουν ότι πράγματι διεπράχθη η απάτη τότε αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο να στραφούν εναντίον τους οι πελάτες

δικαστικώς.

Στον χρηματοπιστωτικό τομέα, οι υποχρεώσεις των ελεγκτών έχουν αποσαφηνιστεί, με νομοθεσία η οποία απαλλάσσει τους ελεγκτές από την υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου έναντι των πελατών τους και τους δίδει το δικαίωμα, χωρίς να τους υποχρεώνει να απευθύνονται σε ένα κανονιστικό όργανο.

Αυτό σήμερα προβλέπεται ρητά στην οδηγία του Συμβουλίου 95/26/EK που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 1995 η οποία αναφέρει στο άρθρο 5, παράγραφος 1 ότι ο ορκωτός ελεγκτής μιας χρηματοπιστωτικής επιχείρησης "υποχρεούται να γνωστοποιεί ταχέως στις αρμόδιες αρχές κάθε απόφαση ή γεγονός που αφορά την επιχείρηση αυτή, των οποίων έλαβε γνώση κατά την άσκηση της αποστολής του και η οποία ή το οποίο είναι δυνατόν:

-να αποτελέσει ουσιαστική παράβαση των νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων οι οποίες θεσπίζουν τις προϋποθέσεις άδειας λειτουργίας ή διέπουν, ειδικά, την άσκηση της δραστηριότητας των χρηματοπιστωτικών επιχειρήσεων, ή

-να οδηγήσουν σε άρνηση της έγκρισης των λογαριασμών ή σε διατύπωση επιφυλάξεων."

Εάν οι συνέπειες της απάτης είναι σοβαρές, οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να βεβαιωθούν ότι οι συνέπειες αυτές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και ότι αποκαλύπτονται όλες οι αναγκαίες πληροφορίες. Εάν στη συνέχεια οι ελεγκτές πεισθούν ότι οι λογαριασμοί παρέχουν πραγματική εικόνα της κατάστασης, δεν είναι απαραίτητο να εκφράσουν επιφυλάξεις στην έκθεση ελέγχου. Αν η απάτη έχει δευτερεύουσα μόνο σημασία για τους λογαριασμούς, είναι ευθύνη των διευθυντών να αποφασίσουν αν κρίνουν αναγκαίο τη γνωστοποίησή της. Δεδομένου, όμως, ότι όταν μια σοβαρή περίπτωση απάτης δεν έχει αποκαλυφθεί, έχει ως αποτέλεσμα να μην αποδίδουν οι οικονομικές καταστάσεις, την πραγματική εικόνα της επιχείρησης το συμπέρασμα είναι ότι οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν

καθήκον να χρησιμοποιήσουν τα μέσα που κρίνουν αναγκαία ώστε να διαπιστώσουν τη διάπραξη απάτης, αν θέλουν να είναι έγκυρη η γνώμη που θα διατυπώσουν.

Επιθυμία του κοινού είναι να υπάρχουν ελάχιστες δυνατότητες για τη διάπραξη απάτης. Είναι λογικό να αναμένει κανείς από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας να δημιουργήσει και να διατηρεί συστήματα εσωτερικού ελέγχου έτσι ώστε, μεταξύ άλλων, να περιορίζονται στο ελάχιστο οι δυνατότητες διάπραξης απάτης και να αυξάνονται στο μέγιστο οι πιθανότητες ταχείας αποκάλυψης κάθε περίπτωσης απάτης. Είναι επίσης λογικό να αναμένει κανείς από τους ορκωτούς ελεγκτές να επιβεβαιώνουν στην έκθεση ελέγχου ότι υπάρχουν πράγματι τέτοια συστήματα εσωτερικού ελέγχου και να αναφέρουν εάν, κατά τη γνώμη τους, είναι ή όχι κατάλληλα για τον συγκεκριμένο σκοπό. Είναι επίσης φυσικό να αναμένει κανείς από τους ορκωτούς ελεγκτές να υποστηρίζουν τις προσπάθειες των διευθυντών για την πρόληψη και την αποκάλυψη της απάτης με το να επισημαίνουν στους διευθυντές κάθε αδυναμία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που διαπιστώνουν και να τους ενημερώνουν αν έχουν υπόνοιες για τη διάπραξη απάτης.

4.2.3.1 Λόγοι αποτυχίας των ελεγκτών να εντοπίσουν την απάτη

Οι ελεγκτές όπως έχει τονιστεί κατέχουν έναν πολύ σημαντικό ρόλο στον εντοπισμό της απάτης και ουσιαστικά αυτό είναι το έργο που πρέπει να ολοκληρώσουν αποτελεσματικά. Παρόλα αυτά, όπως αποδεικνύουν και τα οικονομικά σκάνδαλα, πολλές είναι οι περιπτώσεις όπου οι ελεγκτές ηθελημένα ή μη αποτυγχάνουν να εντοπίσουν την απάτη. Ορισμένες αιτίες, σύμφωνα με παρουσίαση του University of Memphis, είναι οι ακόλουθες :

1. Υπερβολική Αξιοπιστία στις παρουσιάσεις στοιχείων από τους πελάτες.
2. Έλλειψη γνώσης ή αποτυχία να αναγνωρίσουν ότι μία κατάσταση που διαιωνίζεται, μπορεί να υποδεικνύει απάτη.
3. Έλλειψη εμπειρίας σε διαφορετικές περιπτώσεις.
4. Προσωπικές σχέσεις με πελάτες, οι οποίες επηρεάζουν τη γνώμη των ελεγκτών.
5. Παραποίηση οικονομικών καταστάσεων

Το φαινόμενο της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων έχει απασχολήσει έντονα τα τελευταία χρόνια τις ρυθμιστικές αρχές, τους επενδυτές και γενικότερα τους χρήστες των εταιρικών οικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως, ιδιαίτερα μετά τα μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα που ξέσπασαν επηρεάζοντας την παγκόσμια οικονομία. Η επίδραση της δημιουργικής λογιστικής στα δημοσιευμένα αποτελέσματα των επιχειρήσεων καθώς και ο ρόλος των ελεγκτικών μηχανισμών, που σκοπό έχουν τον έλεγχο της σωστής και δίκαιης απεικόνισης των αποτελεσμάτων αυτών, αποτελούν κέντρο έρευνας. Σε αυτό συνετέλεσαν τόσο οι περιπτώσεις των σκανδάλων, που προαναφέρθηκαν, οι οποίες έχουν αυξηθεί τα τελευταία χρόνια όσο και η αποτυχία των ελεγκτικών και ρυθμιστικών αρχών διεθνώς να ανταπεξέλθουν στα τεχνάσματα που έχουν επινοήσει οι εταιρείες ώστε να αποκρύπτουν την πραγματική τους χρηματοοικονομική κατάσταση. Τα γεγονότα αυτά κλόνησαν την εμπιστοσύνη των επενδυτών και οδήγησαν σε συνεχόμενες συζητήσεις και έρευνες για την αποτελεσματική και ουσιαστική παρακολούθηση των εταιρειών.

Οι διοικήσεις των εταιρειών γνωρίζουν πολύ καλά ότι τα οφέλη από την ακριβοδίκαιη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων είναι μεγάλα, παρόλα αυτά επιλέγουν να παραποιούν το οικονομικό αποτέλεσμα παρουσιάζοντας μία καλύτερη αλλά ψευδή εικόνα της

επιχείρησης προς τα έξω. Αυτό όμως που θα έπρεπε ουσιαστικά να κάνουν είναι να δράσουν αποτελεσματικά και να εντοπίσουν τα σημεία που πρέπει να διορθωθούν από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη έτσι ώστε να βελτιώσουν πραγματικά την αποδοτικότητα και τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι με την παραποίηση των αποτελεσμάτων, η διοίκηση επιτυγχάνει μόνο βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα καθώς σε κάποια χρονική περίοδο θα αποκαλυφθεί η πραγματική κατάσταση και τότε οι συνέπειες που θα πρέπει να αντιμετωπίσει θα είναι μεγαλύτερες. Προσθέτοντας ότι οι μελλοντικοί επενδυτές ή συνεργαζόμενα μέρη με την επιχείρηση μπορούν να έχουν πρόσβαση σε πληροφορίες και να κάνουν τη δική τους έρευνα αγοράς προκειμένου να εξασφαλίσουν την πραγματική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Η μέθοδος της παραποίησης των οικονομικών αποτελεσμάτων θα καταλήξει κάποια χρονική στιγμή σε αντίθετα από τα επιθυμητά αποτελέσματα. Οι επενδυτές μαθαίνοντας την αλήθεια θα χάσουν την εμπιστοσύνη τους προς την επιχείρηση και η τιμή της μετοχής για εταιρείες εισηγμένες θα πραγματοποιήσει πτώση παρασύροντας και καταστρέφοντας οικονομικώς όλους όσους την είχαν εμπιστευτεί.

Πολλοί ερευνητές έχουν υποστηρίξει ότι, η παραποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων αποτελεί μια σκόπιμη μεσολάβηση της διοίκησης στη διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, με απώτερο σκοπό την εξασφάλιση προσωπικού της οφέλους. Η παραποίηση του οικονομικού αποτελέσματος έχει οριστεί ως ένα σύνολο πρακτικών με τη βοήθεια των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αποδίδουν περισσότερο τις επιθυμίες της διοίκησης παρά την πραγματική οικονομική της επίδοση. Η διοίκηση παραποιεί τα αποτελέσματα που εμφανίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις για να επιτύχει ένα προκαθορισμένο επίπεδο προσδοκώμενων αποτελεσμάτων, που μπορεί να έχουν τεθεί από την ίδια την διοίκηση ή από εξωτερικούς οικονομικούς αναλυτές. Αδιαμφισβήτητα, η διαχείριση των κερδών (earnings management) είναι το σπουδαιότερο κομμάτι της δημιουργικής λογιστικής, αφού τα κέρδη είναι το πιο ευρέως χρησιμοποιούμενο μέτρο της επιχειρησιακής απόδοσης. Τα εταιρικά κέρδη, αποκαλούνται ορισμένες φορές «σημείο κλειδί», καθώς είναι σίγουρα το πιο πρώτο μέγεθος που παρατηρείται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Αποκαλύπτουν το βαθμό στον οποίο μια επιχείρηση έχει δραστηριοποιηθεί σε τμήματα που έχουν αποφέρει έσοδα και συνεπώς έχουν προσθέσει αξία στην εταιρεία, αυξάνοντας την τιμή της μετοχής για τις εισηγμένες εταιρείες. Άλλωστε, στην πραγματικότητα, η θεωρητική αξία της μετοχής μιας εταιρείας δεν είναι παρά η παρούσα αξία των μελλοντικών της κερδών. Έτσι, αυξανόμενα κέρδη αντιπροσωπεύουν αύξηση στην εταιρική αξία, ενώ μειούμενα κέρδη σηματοδοτούν μείωση της εταιρικής αξίας.

Υπάρχουν τρεις τρόποι με τους οποίους η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να παραποιήσει τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς να επηρεάσει την αξιοπιστία και την ακρίβειά τους και είναι οι ακόλουθοι :

1. Ηθελημένη παραβίαση ενός λογιστικού προτύπου.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να λειτουργούν σύμφωνα με πρότυπα που έχουν θεσπιστεί και τα οποία ορίζουν τον τρόπο που πρέπει να γίνονται και να αντιμετωπίζονται όλες οι διαδικασίες και λογιστικές καταχωρήσεις. Στην περίπτωση αυτή η διοίκηση παραβλέπει τους κανόνες του προτύπου και εφαρμόζει συνειδητά τους δικούς της προκειμένου να παρουσιάσει το αποτέλεσμα που επιθυμεί.

2. Κενά των λογιστικών προτύπων.

Οι επιχειρήσεις μπορεί να αντιμετωπίσουν ζητήματα τα οποία δεν ρυθμίζονται ή καλύπτονται από κάποιο ειδικό πρότυπο. Συνεπώς, στο κομμάτι αυτό η δημιουργική

λογιστική κατέχει δικαιωματικά τη θέση της και η διοίκηση αναπόφευκτα κάνει τη χρήση της.

3. Περιθώρια επιλογών των λογιστικών προτύπων.

Η περίπτωση αυτή έγκειται στο γεγονός ότι μπορεί να δημιουργηθεί η αμφιβολία για τον τρόπο που τα πρότυπα είναι διατυπωμένα, αφήνοντας το περιθώριο στη διοίκηση να χρησιμοποιήσει την υποκειμενική κρίση της ώστε να πάρει την οποιαδήποτε απόφαση.

4.2.4 Η τήρηση των νομίμων υποχρεώσεων της εταιρείας

Η άποψη που επικρατεί γενικώς είναι ότι είναι καθήκον των ελεγκτών να διαπιστώνουν τις παραβάσεις του εταιρικού δικαίου ή των σχετικών με το εταιρικό δίκαιο καταστατικών διατάξεων. Ωστόσο, δεν θα μπορούσε κανείς λογικά να αναμένει από τους ελεγκτές να υποβάλουν εκθέσεις για θέματα που υπερβαίνουν τις αρμοδιότητες ή την ειδικότητά τους ιδιαίτερα στο πολύπλοκο νομικό περιβάλλον που υπάρχει σήμερα.

Οι διευθυντές της επιχείρησης πρέπει να έχουν την ευθύνη της δημιουργίας και διατήρησης συστημάτων εσωτερικού ελέγχου τα οποία, μεταξύ άλλων, περιορίζουν στο ελάχιστο τις ευκαιρίες διάπραξης παρανόμων πράξεων στο όνομα της εταιρείας και τα οποία θα αυξάνουν στο μέγιστο τις πιθανότητες ταχείας αποκάλυψης των εν λόγω παρανόμων πράξεων. Φαίνεται επίσης λογικό να αναμένει κανείς από τους ορκωτούς ελεγκτές να επιβεβαιώνουν στην έκθεση ελέγχου ότι υπάρχουν πράγματι τέτοια συστήματα εσωτερικού ελέγχου και να αναφέρουν κατά πόσο τα συστήματα αυτά είναι ή όχι κατάλληλα για τον εν λόγω σκοπό.

Επιπλέον, στα πλαίσια της υποχρέωσής τους να καταρτίζουν λογαριασμούς που παρέχουν πραγματική εικόνα της κατάστασης της επιχείρησης, οι διευθυντές πρέπει να εξασφαλίζουν ότι οι λογαριασμοί θα απεικονίζουν τις οικονομικές συνέπειες των παρανόμων πράξεων που απεκαλύφθηκαν, αν οι συνέπειες αυτές θεωρούνται σοβαρές. Οι ορκωτοί ελεγκτές, στα πλαίσια των καθηκόντων τους να εκφέρουν γνώμη για το αν οι λογαριασμοί παρέχουν πραγματική εικόνα, οφείλουν να επιβεβαιώνουν ότι αυτοί οι τελευταίοι απεικονίζουν τις οικονομικές συνέπειες των παρανόμων πράξεων.

Υπεύθυνη συμπεριφορά της επιχείρησης όσον αφορά το περιβάλλον και τους εξωτερικούς κοινωνικούς παράγοντες Τα τελευταία χρόνια πολλοί ζητούν να ελέγχεται και η κοινωνική συμπεριφορά των επιχειρήσεων, κυρίως όσον αφορά το φυσικό τους περιβάλλον, αλλά επίσης και σε ότι αφορά την πολιτική τους στο θέμα της απασχόλησης, την ασφάλεια των εργασιών, τις εμπορικές κυρώσεις, την πολιτική ανάπτυξης προϊόντων και άλλα θέματα που έχουν σημασία για το κοινό και τις συγκεκριμένες ομάδες συμφερόντων.

Χωρίς να επεκταθούμε στα πλεονεκτήματα ή στα μειονεκτήματα αυτών των ελέγχων, το ερώτημα που τίθεται είναι αν οι ορκωτοί ελεγκτές διαθέτουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα καθώς και εμπειρία για να εκτελέσουν τα καθήκοντα αυτά, ή αν αντίθετα θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η εργασία αυτή είναι ανεξάρτητη από τους υποχρεωτικούς ελέγχους και γι' αυτό θα πρέπει να πραγματοποιείται από ειδικούς στον εν λόγω τομέα επαγγελματίες.

Παρά το ότι δεν είναι λογικό να αναμένει κανείς από τους ορκωτούς ελεγκτές να διατυπώνουν άποψη σε θέματα που υπερβαίνουν τις αρμοδιότητες και την ειδικότητά τους, θα μπορούσε, όμως, κανείς να ισχυριστεί ότι και οι ελεγκτές θα πρέπει να παραδεχτούν ότι οι ευθύνες τους διευρύνονται όσο αυξάνονται οι προσδοκίες του κοινού. Με την προϋπόθεση ότι υπάρχει χρόνος και ότι έχει συμφωνηθεί σαφώς τι πρέπει να κάνουν, θα μπορούσαν οι ελεγκτές να χρησιμοποιήσουν την ειδικότητά τους σε τομείς εκτός του αυστηρά χρηματοοικονομικού ελέγχου.

4.3 . Η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών

4.3.1 Ορισμός της ανεξαρτησίας

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος.

Η ανεξαρτησία είναι το κυριότερο μέσο με το οποίο ο ορκωτός ελεγκτής αποδεικνύει ότι μπορεί να εκτελέσει τα καθήκοντα του αντικειμενικά. Ως ανεξαρτησία νοείται τόσο η ανεξαρτησία του πνεύματος, δηλαδή η πνευματική κατάσταση που εξασφαλίζει ότι λαμβάνονται υπόψη όλα τα θέματα που έχουν σχέση με το προς εκτέλεση καθήκον, και η ανεξαρτησία όπως παρουσιάζεται προς τα έξω, δηλαδή η ανάγκη αποφυγής καταστάσεων και περιστατικών τα οποία, είναι τόσο σοβαρά ώστε θα μπορούσαν να προκαλέσουν αμφιβολίες σε έναν τρίτο για την αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή.

Τα τελευταία χρόνια εκφράστηκαν ανησυχίες ότι απειλείται η ανεξαρτησία των ελεγκτών. Από πολλές έρευνες διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις είναι όλο και περισσότερο διατεθειμένες να αμφισβητήσουν τα συμπεράσματα των ορκωτών ελεγκτών, να αναζητήσουν τη γνώμη διάφορων πηγών, να ζητήσουν νομική συμβουλή για τις απόψεις των ελεγκτών και να αλλάξουν τους ελεγκτές τους.

Ορισμένες μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι λόγω του ανταγωνισμού που υπάρχει, θα ήταν ουτοπικό να υποθέσει κανείς ότι όλοι οι ελεγκτές αδιαφορούν πλήρως για το αν θα χάσουν τους πελάτες τους. Μια κριτική που διατυπώθηκε είναι ότι έχει μειωθεί η επαγγελματική ευσυνειδησία των ελεγκτών υπέρ μιας πιο "εμπορικής" συμπεριφοράς.

Επιπλέον, όλο και πιο συχνά γίνονται προσκλήσεις υποβολής προσφορών για την άσκηση ελεγκτικών εργασιών. Ο κυριότερος στόχος για την αναζήτηση ανταγωνιστικών προσφορών είναι να εξασφαλιστούν οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές με όσο το δυνατό χαμηλότερη αμοιβή. Ορισμένοι υποστηρίζουν ότι οι διοικήσεις των επιχειρήσεων καταφεύγουν στη λύση της πρόσκλησης υποβολής προσφορών προκειμένου να ασκήσουν πιέσεις στους υπάρχοντες ελεγκτές, κυρίως όταν έχουν προκύψει διαφωνίες. Η όλο και μεγαλύτερη όξυνση του ανταγωνισμού στον τομέα του λογιστικού ελέγχου, και ιδίως του ελέγχου μεγάλων εταιρειών "κύρους" είναι επίσης ένας λόγος που προκαλεί ανησυχίες. Αναμφίβολα ο ανταγωνισμός μειώνει μερικές φορές το κόστος ή ακόμα έχει ως αποτέλεσμα να υποβάλλονται προσφορές με τιμές κάτω του κόστους. Η διαδικασία της πρόσκλησης υποβολής προσφορών η οποία εξασφαλίζει διαφάνεια και ανταγωνισμό, δεν θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα να προσφέρουν οι ελεγκτές αμοιβές οι οποίες δεν τους επιτρέπουν να εκτελούν τα καθήκοντά τους σύμφωνα με τους ισχύοντες επαγγελματικούς κανόνες. Ορισμένοι παρατηρητές υποστηρίζουν ότι οι ελεγκτές στους οποίους τελικά ανατίθενται οι συμβάσεις παροχής υπηρεσιών προσδοκούν να αντισταθμίσουν τις απώλειες από την προσφορά χαμηλής αμοιβής με την παροχή ανεξαρτήτων από τους ελέγχους υπηρεσιών συμβουλών.

Για το θέμα του αν οι ελεγκτές θα πρέπει να παρέχουν άλλες υπηρεσίες στους πελάτες στους οποίους πραγματοποιούν έλεγχο έχουν γίνει πολλές συζητήσεις.

Υποστηρίχθηκε ότι η παροχή άλλων υπηρεσιών σε ένα πελάτη στον οποίο πραγματοποιείται και έλεγχος, βοηθάει τον ελεγκτή να κατανοήσει καλύτερα τις εργασίες και τις συναλλαγές του πελάτη και συνεπώς έχει ως αποτέλεσμα τη βελτίωση του ελέγχου. Υποστηρίχθηκε επίσης ότι τίποτε δεν αποδεικνύει ότι το ύψος των αμοιβών που δεν αφορούν τον έλεγχο σε σχέση με το ύψος των αμοιβών ελέγχου είναι απειλή για την αντικειμενικότητα του ελεγκτή. Εξίσου έντονα υποστηρίχθηκε όμως ότι η παροχή ευρέως φάσματος υπηρεσιών που δεν έχουν σχέση με την άσκηση ελέγχου σε έναν υπάρχοντα πελάτη μπορεί να βλάψει την αντικειμενικότητα του ελέγχου. Για να αποφευχθούν αυτά τα προβλήματα απαιτούνται ασφαλιστικές δικλίδες.

Μια τέτοια ασφαλιστική δικλείδα θα ήταν να περιοριστεί η παροχή των λοιπών υπηρεσιών σε εκείνες μόνο οι οποίες λόγω του είδους και της ποιότητάς τους συμβιβάζονται με το επάγγελμα του ελεγκτή και οι οποίες δεν μπορούν να βλάψουν την αντικειμενικότητά του, ή να απαιτείται να γίνεται γνωστή η αμοιβή που εισπράττεται τόσο για την άσκηση ελέγχου όσο και για την παροχή ανεξαρτήτων του ελέγχου υπηρεσιών. Η απαγόρευση στον ελεγκτή να παρέχει άλλες υπηρεσίες στους πελάτες στους οποίους ασκεί έλεγχο, θα έλυne ριζικά το πρόβλημα της εμφάνισης προς τα έξω. Ωστόσο, η εμπειρία έχει αποδείξει ότι η λύση αυτή δεν είναι εφικτή, δεδομένου ότι είναι πολύ εύκολο να παρακαμφθεί η απαγόρευση αυτή, αν την υπηρεσία την παρέχει μια συνδεδεμένη ή συγγενής επιχείρηση.

Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής θα πρέπει να αποδεικνύει ότι ούτε ο ίδιος ούτε η εταιρεία του δεν συμμετέχουν στην εταιρεία του πελάτη είτε στο επίπεδο της διεύθυνσης είτε στο επίπεδο στο οποίο λαμβάνονται οι αποφάσεις. Ο ελεγκτής δεν θα πρέπει να συμμετέχει στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων του πελάτη του, ή στην αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού του με σκοπό την εγγραφή των αποτελεσμάτων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις, να ενεργεί για λογαριασμό του πελάτη στην επίλυση διαφορών οι οποίες μπορεί να έχουν σοβαρή επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, ή να εκτελεί καθήκοντα που επηρεάζουν σημαντικά τα διευθυντικά στελέχη της εταιρείας, (π.χ. καθήκοντα που να έχουν σχέση με την πρόσληψή τους). Ορισμένοι εκτιμούν ότι δεν είναι καλό για την εταιρεία να διατηρεί τους ίδιους ελεγκτές για μεγάλο χρονικό διάστημα. Το επιχείρημα είναι ότι έτσι δημιουργείται πολύ στενή και φιλική σχέση με τη διεύθυνση της εταιρείας, με αποτέλεσμα οι ελεγκτές να γίνονται ιδιαίτερα ευαίσθητοι στις επιθυμίες των εν λόγω διευθυντικών στελεχών. Το θέμα του κατά πόσο θα πρέπει να επιβληθεί ένα σύστημα υποχρεωτικής εναλλαγής ελεγκτών για την πραγματοποίηση των υποχρεωτικών ελέγχων έχει αποτελέσει αντικείμενο πολλών συζητήσεων. Τα επιχειρήματα υπέρ της καθιέρωσης ενός τέτοιου συστήματος δεν είναι απόλυτα πειστικά. Σημειώνεται ότι το ένα από τα δύο κράτη μέλη που είχαν ένα σύστημα υποχρεωτικής εναλλαγής το κατήργησε πρόσφατα. Μια λύση η οποία θα μπορούσε να ενισχύσει την εικόνα της αντικειμενικότητας των ελεγκτών χωρίς τις δυσμενείς συνέπειες από την άποψη αποτελεσματικότητας και της ποιότητας που παρουσιάζει η σταθερή εναλλαγή ελεγκτών, θα ήταν να καθιερωθεί η εναλλαγή ελεγκτών, οι οποίοι να είναι εταίροι της ίδιας εταιρείας ελέγχου.

4.4 Η θέση του ορκωτού ελεγκτή στην εταιρεία

4.4.1 Ο υποχρεωτικός έλεγχος και η διοίκηση της εταιρείας

Ο υποχρεωτικός έλεγχος αποτελεί βασικό στοιχείο του συστήματος της διοίκησης της επιχείρησης. Προκειμένου να τεθεί το θέμα στις σωστές του διαστάσεις, θα πρέπει να γίνει διάκριση του ρόλου που παίζουν τα διάφορα όργανα της εταιρείας στην παροχή οικονομικών πληροφοριών. Οι διευθυντές είναι υπεύθυνοι για την επεξεργασία των οικονομικών καταστάσεων, ενώ ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή είναι να υποβάλει έκθεση στους μετόχους για τις οικονομικές καταστάσεις που του παρουσίασαν οι διευθυντές. Κατά την άσκηση των καθηκόντων του, ο ορκωτός ελεγκτής υπερασπίζεται τα συμφέροντα των μετόχων οι οποίοι έχουν μερίδιο στην επιχείρηση. Επιπλέον, η έκθεση του προσδίδει αξιοπιστία στις οικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τρίτους.

4.4.2 Εσωτερικός έλεγχος και ορκωτός λογιστής

Ο ορκωτός λογιστής σε μια επιχείρηση αξιολογεί τον εσωτερικό έλεγχό της και αυτό αναφέρεται στην διεθνή ελεγκτική βιβλιογραφία, καθώς και στα ελεγκτικά πρότυπα που έχουν νομοθετηθεί από το 1979 για χρήση από τους ορκωτούς λογιστές στην Ελλάδα. Αν και είναι ευθύνη της διοίκησης της μονάδας η ευθύνη της οργάνωσης και του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, το επίπεδο της εσωτερικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει σε μεγάλο βαθμό τον εξωτερικό ελεγκτή.

Η ύπαρξη αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου από την πλευρά του εξωτερικού ελεγκτή είναι να διασφαλίσει ότι λάθη και ανωμαλίες, οι οποίες είναι δυνατόν να επηρεάσουν την αξιοπιστία του λογιστικού, τελικά, συστήματος και των παραγόμενων από αυτό στοιχείων, μπορούν να ανακαλυφθούν έγκαιρα. Στην αντίθετη περίπτωση, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να καταφύγει στην εφαρμογή επιπρόσθετων, κατάλληλων, ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της κακής λειτουργίας ή της μη ύπαρξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιτυχή διεξαγωγή του διενεργούμενου ελέγχου. Εκ μέρους του ελεγκτή απαιτείται ικανοποιητική γνώση των χαρακτηριστικών και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου για τη μελέτη και αξιολόγησή του.

4.4.2.1 Σκοπός της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου πρωταρχικό σκοπό έχει να διαμορφώσει γνώμη ο ορκωτός ελεγκτής για το κατά πόσο εκείνος μπορεί να στηριχτεί στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και της οργάνωσης της μονάδας για τη χρησιμοποίηση επιμέρους λειτουργιών και συστημάτων στη διεξαγωγή του ελέγχου. Τα συστήματα τα οποία θα μπορέσει ο ορκωτός ελεγκτής αναλόγως της ποιότητας και της αξιοπιστίας των προϊόντων τους, να χρησιμοποιήσει είναι βασικά το λογιστικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου και του μηχανογραφικού και όπου υπάρχει αυτό των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο βαθμός της αξιοπιστίας που μπορεί να έχει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας για τον ορκωτό ελεγκτή θα επηρεάσει το εύρος και την τελική μορφή του ελέγχου. Ο ορκωτός ελεγκτής ενδιαφέρεται πρωταρχικά, για το λογιστικό εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος επηρεάζει άμεσα τις παραγόμενες από το λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά αυτός μπορεί να αξιολογήσει και τα άλλα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας, όπως αυτά των ποιοτικών ελέγχων, προμηθειών κλπ, τα οποία μπορούν να έχουν έμμεση επίπτωση στην αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

Ο ορκωτός λογιστής σε μια επιχείρηση αξιολογεί τον εσωτερικό έλεγχο της και αυτό αναφέρεται στην διεθνή ελεγκτική βιβλιογραφία, καθώς και στα ελεγκτικά πρότυπα που έχουν νομοθετηθεί

από το 1979 για χρήση από τους ορκωτούς λογιστές στην Ελλάδα. Αν και είναι ευθύνη της διοίκησης της μονάδας η ευθύνη της οργάνωσης και του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, το επίπεδο της εσωτερικής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ενδιαφέρει σε μεγάλο βαθμό τον εξωτερικό ελεγκτή.

Η ύπαρξη αξιόπιστου συστήματος εσωτερικού ελέγχου από την πλευρά του εξωτερικού ελεγκτή είναι να διασφαλίσει ότι λάθη και ανωμαλίες, οι οποίες είναι δυνατόν να επηρεάσουν την αξιοπιστία του λογιστικού, τελικά, συστήματος και των παραγόμενων από αυτό στοιχείων, μπορούν να ανακαλυφθούν έγκαιρα. Στην αντίθετη περίπτωση, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να καταφύγει στην εφαρμογή επιπρόσθετων, κατάλληλων, ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της κακής λειτουργίας ή της μη ύπαρξης συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην επιτυχή διεξαγωγή του διενεργούμενου ελέγχου. Εκ μέρους του ελεγκτή απαιτείται ικανοποιητική γνώση των χαρακτηριστικών και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου για τη μελέτη και αξιολόγησή του.

5.1 Σκοπός της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή

Η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου πρωταρχικό σκοπό έχει να διαμορφώσει γνώμη ο ορκωτός ελεγκτής για το κατά πόσο εκείνος μπορεί να στηριχτεί στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και της οργάνωσης της μονάδας για τη χρησιμοποίηση επιμέρους λειτουργιών και συστημάτων στη διεξαγωγή του ελέγχου. Τα συστήματα τα οποία θα μπορέσει ο ορκωτός ελεγκτής αναλόγως της ποιότητας και της αξιοπιστίας των προϊόντων τους, να χρησιμοποιήσει είναι βασικά το λογιστικό σύστημα, συμπεριλαμβανομένου και του μηχανογραφικού και όπου υπάρχει αυτό των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο βαθμός της αξιοπιστίας που μπορεί να έχει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας για τον ορκωτό ελεγκτή θα επηρεάσει το εύρος και την τελική μορφή του ελέγχου. Ο ορκωτός ελεγκτής ενδιαφέρεται πρωταρχικά, για το λογιστικό εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος επηρεάζει άμεσα τις παραγόμενες από το λογιστικό σύστημα χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά αυτός μπορεί να αξιολογήσει και τα άλλα συστήματα οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας, όπως αυτά των ποιοτικών ελέγχων, προμηθειών κλπ, τα οποία μπορούν να έχουν έμμεση επίπτωση στην αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος.

5.2 Ανακάλυψη απάτης

Εκτός από τη χρησιμοποίηση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου στη διαμόρφωση του ελέγχου, αναμένεται από τον ορκωτό ελεγκτή να εκμεταλλευτεί την μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και για την ανακάλυψη ατασθαλιών και απάτης σημαντικού βαθμού, χωρίς βέβαια αυτή η αναζήτηση και ανακάλυψη απάτης να αποτελεί αυτοσκοπό του χρηματοοικονομικού ελέγχου.

Η διαμόρφωση του ελέγχου βάσει της αξιολόγησης της εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου. Είναι αυτονόητο ότι η ελπίδα του ορκωτού ελεγκτή να υπάρχει λογιστικό σύστημα, του οποίου τις λογιστικές καταστάσεις(προϊόντα) καλείται να ελέγχει, μπορεί να επαληθευτεί από την ευτυχή συγκυρία αποτελεσματικής και αξιόπιστης λειτουργίας του μέχρι και την πλήρη ανυπαρξία ή αναποτελεσματικότητα και αναξιοπιστία αυτού. Στην πρώτη περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής θα επωφεληθεί από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και θα διεκπεραιώσει των εξωτερικό έλεγχο συντομότερα και οικονομικότερα. Δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση μιας επιχείρησης επικαλείται την υψηλή ποιότητα της λογιστικής και εσωτερικής ελεγκτικής λειτουργίας της μονάδας της στη διαπραγμάτευση της αμοιβής του ορκωτού ελεγκτή. Αντίθετα, στις περιπτώσεις κακής λειτουργίας των εν λόγω συστημάτων θα χρειαστεί περισσότερος χρόνος (και εφαρμογή εκτενέστερων και ειδικότερων ελεγκτικών και λογιστικών, ακόμα, διαδικασιών) και ο ορκωτός ελεγκτής θα συμπεριλάβει στην αμοιβή του το επιπλέον για τον απαιτούμενο έλεγχο κόστος. Η αντίδραση του ορκωτού ελεγκτή εν όψει μιας κακής λειτουργίας του λογιστικού συστήματος μιας μονάδας που καλείται να ελέγξει μπορεί να φθάσει και στην άρνηση του ελέγχου ή στην αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Συμπερασματικά, στην περίπτωση που το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά, ο ορκωτός ελεγκτής θα περιοριστεί, για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, σε δειγματοληπτικούς ελέγχους των μεγεθών που εμφανίζονται σε αυτές. Μια τέτοια προσέγγιση στον έλεγχο προϋποθέτει, βεβαίως, και την εφαρμογή στη λογιστική πρακτική και διαδικασία του ελεγχόμενου των γενικώς παραδεκτών λογιστικών αρχών, πράγμα το οποίο αποτελεί βασικό στοιχείο της ύπαρξης ικανοποιητικού εσωτερικού λογιστικού ελέγχου. Στην αντίθετη περίπτωση, μόνο ευρύς έλεγχος, μπορεί να φθάσει μέχρι και την επιβεβαίωση όλων των συναλλαγών και μεταβολών των επιμέρους μεγεθών και στοιχείων, θα καλύψει την ανάγκη σε τεκμήρια για τη διαμόρφωση γνώμης από το ορκωτό ελεγκτή. Ένας τόσο ευρύς έλεγχος, όμως, είναι πρακτικά αδύνατος και μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δικαιολογείται το οικονομικό κόστος εκτελείται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

6.1 Γενικά – Νομοθετικό Πλαίσιο

Στον τακτικό έλεγχο (των οικονομικών καταστάσεων κ.λπ.) των ανωνύμων εταιρειών αναφέρονται τα άρθρα 36 και 36^α του ΚΝ 2190/1920, όπως τροποποιήθηκαν, κυρίως, με τα άρθρα 45 και 46 του Ν. 3604/2007.

Τα άρθρα 36 και 36^α του ΚΝ 2190/1920, όπως ισχύουν σήμερα, έχουν ως εξής:

«Ελεγκτού και δικαιώματα μειοψηφίας

Άρθρο 36. Τακτικός έλεγχος της εταιρείας από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, ελέγχονται από έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής περί ορκωτών ελεγκτών – λογιστών νομοθεσίας. Οι διατάξεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 42α εφαρμόζονται αναλόγως. Σε κάθε περίπτωση, το καταστατικό εταιρείας που ιδρύεται με κεφάλαιο τουλάχιστον τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ πρέπει να προβλέπει ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσης ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή.

2. Ο έλεγχος κατά την προηγούμενη παράγραφο αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση.

3. Οι ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές διορίζονται από την τακτική γενική συνέλευση, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία. Το καταστατικό ή έκτακτη γενική συνέλευση, που συγκαλείται εντός τριμήνου από τη σύσταση της εταιρείας, μπορεί να ορίζει ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές για την πρώτη εταιρική χρήση. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ευθύνονται έναντι της εταιρείας για την παράλειψη διορισμού ορκωτών ελεγκτών – λογιστών, σύμφωνα με τα παραπάνω, αν δεν συγκάλεσαν εγκαίρως την τακτική γενική συνέλευση ή, στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, έκτακτη γενική συνέλευση, με θέμα ημερήσιας διάταξης το διορισμό ορκωτών ελεγκτών – λογιστών. Για την παράλειψη του προηγούμενου εδαφίου τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ευθύνονται και κατά τις διατάξεις του άρθρου 57. Σε κάθε περίπτωση, ο διορισμός ορκωτών ελεγκτών – λογιστών από μεταγενέστερη γενική συνέλευση δεν επηρεάζει το κύρος του διορισμού τους. Οι ελεγκτές του παρόντος άρθρου μπορούν να αναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα, αν δεν έχουν παρέλθει δύο (2) πλήρεις χρήσεις.

4. Η αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών, που διορίζονται για τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου, καθορίζεται με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες σχετικές διατάξεις περί ορκωτών ελεγκτών – λογιστών. Ο διορισμός των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών γνωστοποιείται σε αυτούς από την εταιρεία. Οι ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές θεωρούνται ότι

αποδέχθηκαν το διορισμό τους, εφόσον δεν τον αποποιηθούν εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών.

Άρθρο 36α. Τακτικός έλεγχος της εταιρείας από μη ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές

1. *Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου ή από έναν ορκωτό ελεγκτή – λογιστή.* Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ύψος του ετήσιου κύκλου εργασιών της παρούσας παραγράφου.

2. Ανώνυμες εταιρείες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης, την υποβολή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο είτε από τους ελεγκτές της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου είτε από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή. Η πρόβλεψη του καταστατικού ή η απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να αφορά διάστημα τουλάχιστον πέντε (5) εταιρικών χρήσεων.

3. Στην περίπτωση των παραγράφων 1 και 2, αν δεν έχει προβλεφθεί ο διορισμός ορκωτού ελεγκτή – λογιστή, *ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που είναι μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού Α' τάξεως του ν.2515/1997 (ΦΕΚ 154 Α')*. Οι ελεγκτές αυτοί, μαζί με τους αναπληρωτές τους, ορίζονται με απόφαση της γενικής συνέλευσης με την οποία καθορίζεται και η αμοιβή τους. Ποσοστό της αμοιβής των ελεγκτών παρακρατείται και αποδίδεται στο Ο.Ε.Ε.. *Το ελάχιστο όριο της αμοιβής των ελεγκτών, καθώς και το ποσοστό της παρακράτησης και η διαδικασία απόδοσής του στο Ο.Ε.Ε. καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, ύστερα από γνώμη της Κεντρικής Διοίκησης του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος.* Οι ελεγκτές της παρούσας παραγράφου μπορούν να αναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα, αν δεν έχουν παρέλθει δύο (2) πλήρεις χρήσεις. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζεται το έργο, η μέθοδος και η διαδικασία ελέγχου που διεξάγεται από ελεγκτές της παρούσας παραγράφου, το ύψος της αμοιβής τους, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα και σχετική λεπτομέρεια.

4. Ο υποχρεωτικός ή προαιρετικός έλεγχος κατά τις παραγράφους 1 και 2 αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και στην περίπτωση των ελεγκτών του παρόντος άρθρου.».

Ακόμη έχουμε:

«Άρθρο 42α. Γενικές διατάξεις για τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις).

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) τον ισολογισμό,
- (β) το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»,
- (γ) τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» και
- (δ) το προσάρτημα.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37.

Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 134, καταρτίζουν, επιπροσθέτως, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, καθώς και κατάσταση ταμιακών ροών.

Τις καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου καταρτίζουν και όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, καθορίζεται το περιεχόμενο της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών που προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο.

2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας.

3. Σε περίπτωση που η εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α, δεν επαρκεί για την παρουσία της πραγματικής εικόνας που απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 2, παρέχονται όλες οι αναγκαίες συμπληρωματικές πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Εάν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας από τις παραπάνω διατάξεις έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της προηγούμενης παραγράφου 2, επιβάλλεται παρέκκλιση από αυτή τη διάταξη για να αποδοθεί η πραγματική εικόνα που προβλέπεται από την πιο πάνω παράγραφο 2. Κάθε τέτοια παρέκκλιση αναφέρεται στο προσάρτημα μαζί με την πλήρη αιτιολόγησή της και με πληροφορίες για τις επιδράσεις της πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρίας.

4. Όσοι από τους τίτλους των λογαριασμών των υποδειγμάτων, στα οποία παραπέμπουν τα άρθρα 42γ και 42δ, δεν προσιδιάζουν στην ειδικότερη φύση των ανώνυμων εταιριών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν.Δ. 608/1970 «Περί εταιριών επενδύσεων-χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων» (ΦΕΚ Α' 170/1970) μπορούν να τροποποιούνται έτσι ώστε οι ισολογισμοί και οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων που συντάσσονται από τις εταιρίες αυτές να πληρούν τις αρχές της παραπάνω παρ. 2. Η τροποποίηση αυτή γίνεται με αποφάσεις του Υπουργού Εμπορίου, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

5. Για να ληφθεί από τη γενική συνέλευση έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο, πρέπει να έχουν υπογραφεί από τρία διαφορετικά πρόσωπα, ήτοι από: α) τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, β) το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητα του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται από αυτό και γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου.

Οι παραπάνω σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη γενική συνέλευση.

6. Κάθε εταιρία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου μετά την έναρξη ισχύος αυτού του Νόμου ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των

δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει το άρθρο 42γ και

β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

γ. μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 50 άτομα, μπορεί να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό, που να εμφανίζει μόνο τους λογαριασμούς οι οποίοι, στο υπόδειγμα που παραπέμπει το άρθρο 42γ, χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς, με το όρο ότι οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις θα διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες, με την έννοια της παραγράφου 6 του άρθρου 42ε.

Οι εταιρείες αυτές, εφόσον δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 134, μπορούν να μην εκλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

7. Η ευχέρεια της προηγούμενης παρ. 6 παρέχεται και στις εταιρίες που παύουν να υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια της ίδιας παραγράφου, σε δύο τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις.

8. Η ευχέρεια της παραπάνω παρ. 6 παύει να παρέχεται στις εταιρίες των προηγούμενων παρ. 6 και 7, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια της παραπάνω παρ. 6 σε δύο συνεχείς χρήσεις.»

Τα κυριότερα σημεία μετά τις παραπάνω τροποποιήσεις έχουν εξής:

1) Τακτικός έλεγχος από Ορκωτούς Ελεγκτές – Λογιστές.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, που υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20, ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή – Λογιστή.

Τα κριτήρια του άρθρου 42α § 6, μετά την τροποποίηση που επέφερε το άρθρο 52 του Ν. 3604/2007, είναι:

Ø α) Σύνολο ενεργητικού (ισολογισμού) 2.500.000,00 ευρώ.

Ø β) Καθαρός ετήσιος κύκλος εργασιών 5.000.000,00 ευρώ.

Ø γ) Μέσος όρος προσωπικού χρήσεως 50 άτομα.

2) Το καταστατικό νεοϊδρύμενης Α.Ε. με κεφάλαιο τουλάχιστον 3.000.000,00 ευρώ, πρέπει να προβλέπει ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσεως, ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή – Λογιστή.

3) Τακτικός έλεγχος από μη Ορκωτούς Ελεγκτές.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, που έχουν κύκλο εργασιών πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000,00) ευρώ, αλλά δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια του άρθρου 42α § 6 του Κ.Ν. 2190/1920, ελέγχονται:

Ø από δύο τουλάχιστον Ελεγκτές:

ü κατόχους άδειας επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού Α τάξεως που είναι πτυχιούχοι ανωτάτων σχολών και

- ü μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος ή
- Ø από ένα Ορκωτό Ελεγκτή – Λογιστή.

Εδώ έχουμε ουσιαστική τροποποίηση σε σχέση με το προηγούμενο καθεστώς, το οποίο απαιτούσε από τους μη Ορκωτούς Ελεγκτές, απλώς άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος.

4) Διάρκεια χρησιμοποίησης των ιδίων Ελεγκτών.

Οι Ελεγκτές (Ορκωτοί και μη) μπορούν να αναδιορίζονται, όχι, όμως, για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός επιτρέπεται, μόνον αν έχουν περάσει δύο πλήρεις χρήσεις.

5) Διορισμός Ελεγκτών.

Ο διορισμός των Ελεγκτών (Ορκωτών και μη) γίνεται από τη γενική συνέλευση (τακτική ή και έκτακτη). Για τις νεοσύστατες ανώνυμες εταιρείες που υπάγονται στον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών από την πρώτη εταιρική χρήση, τα πρόσωπα των Ελεγκτών για την πρώτη χρήση μπορούν να ορίζονται στο καταστατικό ή σε έκτακτη γ. συνέλευση, που συγκαλείται εντός τριμήνου από τη σύσταση της Α.Ε.

Ελεγκτές πρώτης χρήσεως

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει Ελεγκτές (Ορκωτούς ή μη) για την πρώτη χρήση με την αίρεση ότι στον έλεγχό τους θα υποβληθούν οι οικονομικές καταστάσεις της πρώτης χρήσεως, μόνον εάν υπάρξουν οι προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις των άρθρων 36 § 3 και 36 § 2 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 45 και 46 του Ν. 3604/2007.

Για να εγκρίνει εγκύρως η Γενική Συνέλευση τις οικονομικές καταστάσεις, προϋπόθεση αποτελεί ο έλεγχος από τους Ελεγκτές που ορίζουν τα άρθρα 36 επ. του Κ.Ν. 2190/1920 (βλ. § 2 άρθρου 36).

Δεν επιτρέπεται ο διορισμός ως ελεγκτών των κάτωθι προσώπων, που είναι:

Ø Ιδρυτές ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή μέτοχοι εκπροσωπώντας ποσοστό μεγαλύτερο του 1/20 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας και συγγενείς αυτών μέχρι και του δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή αγχιστείας (άρθρα 37 § 4 και 10 § 1 Κ.Ν. 2190/1920).

Ø Υπάλληλοι της εταιρείας ή εξαρτημένης προς αυτήν εταιρείας (άρθρο 37 § 4 Κ.Ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 § 2 του Ν. 2339/1995 – πρβλ. και άρθρο 63γ § 3 Κ.Ν. 2190/1920, που προβλέπει ποινές για τα πρόσωπα που υπηρετούν κατά οποιοδήποτε τρόπο στην εταιρεία και δέχονται το διορισμό τους ως ελεγκτών αυτής. Το ίδιο ισχύει και όταν ο ελεγκτής υπηρετεί σε εταιρεία που ουσιαστικά διοικεί την εταιρεία στην οποία διατάχθηκε ο έλεγχος.

Ø Δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας (άρθρο 37 § 4).

Εχεμύθεια ελεγκτών

Τιμωρείται με φυλάκιση τριών μηνών κάθε ελεγκτής Α.Ε., που δεν τήρησε απόλυτη εχεμύθεια σχετικά με όσα πληροφορήθηκε κατά την άσκηση των καθηκόντων του, για τη λειτουργία της εταιρείας (άρθρο 63γ § 2 Κ.Ν. 2190/1920). Με την ίδια ποινή τιμωρείται και ο ελεγκτής που δεν δήλωσε τυχόν κώλυμα το οποίο υπάρχει και τον εμποδίζει να ασκήσει τα καθήκοντά του.

Υποχρεώσεις και δικαιώματα ελεγκτών Α.Ε.

Επί του θέματος αυτού το άρθρο 37 ορίζει:

«Άρθρο 37.

1. Οι ελεγκταί οφείλουν κατά την διάρκειαν της χρήσεως να παρακολουθήσιν την λογιστικήν και διαχειριστικήν κατάστασιν της εταιρείας δικαιούμενοι να λάβωσι γνώσιν οιοδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου περιλαμβανομένων και των πρακτικών της Γενικής Συνελεύσεως και του Διοικητικού Συμβουλίου. Υποχρεούνται όπως προβαίνωσιν εις πάσαν αναγκαίαν υπόδειξιν προς το Διοικητικόν Συμβούλιον, εν περιπτώσει δε παραβάσεως των διατάξεως του Νόμου ή του καταστατικού αναφέρονται εις τον ασκούντα την εποπτείαν Υπουργόν του Εμπορίου. Μετά την λήξιν της χρήσεως υποχρεούνται να ελέγξωσιν τον Ισολογισμόν και τον λογαριασμόν αποτελεσμάτων χρήσεως υποβάλλοντες προς την τακτικήν γενική συνέλευσιν έκθεσιν περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών. Εκ της εκθέσεως ταύτης δέον να προκύπτη σαφώς, μετ' έλεγχον της ακριβείας και νομιμότητος των εγγραφών εις τα βιβλία της επιχειρήσεως, εάν ο Ισολογισμός απεικονίζη την οικονομικήν κατάστασιν της επιχειρήσεως κατά την ημερομηνίαν της λήξεως της ελεγχθείσας χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτή αποτελέσματα. Ειδικώτερον η έκθεσις των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει:

α) εάν παρεσχέθησαν εις αυτούς αι πληροφορίαί, ων είχον ανάγκην προς εκτέλεσιν του έργου των,

β) εάν έλαβον γνώσιν πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, εφ' όσον υπάρχουν τοιαύτα,

γ) εάν προκειμένου περί βιομηχανικής εταιρείας τηρήται κανονικός λογαριασμός κόστους παραγωγής και

δ) εάν επήλθε τροποποίησις εις την μέθοδον της απογραφής εν σχέσει προς την προηγουμένην χρήσιν.

2. Οι ελεγκταί οφείλουν να παρίστανται εν τη Γενική Συνελεύσει, και να παρέχωσι πάσαν πληροφορίαν, σχετικήν προς τον παρ' αυτών ενεργηθέντα έλεγχον.

3. Οι ελεγκταί ευθύνονται κατά την ενάσκησιν των καθηκόντων των δια παν πταίσμα, υποχρεούμενοι εις αποζημίωσιν της εταιρείας. Η εκ του παρόντος ευθύνη δεν δύναται να αποκλεισθή ή τροποποιηθή. Η αξίωσις της εταιρείας παραγράφεται μετά διετίαν.

4. Δεν μπορούν να ορισθούν ελεγκτές εταιρείας, πρόσωπα από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 του παρόντος, υπάλληλοι της εταιρείας ή εξαρτημένης προς αυτήν εταιρείας, δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας.

5. Η έκθεση των ελεγκτών περιλαμβάνει οπωσδήποτε τα ακόλουθα:

α) Εισαγωγή, στην οποία προσδιορίζονται οι ετήσιοι λογαριασμοί που αποτελούν αντικείμενο του νόμιμου ελέγχου, καθώς και το συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόσθηκε κατά την κατάρτισή τους.

β) Περιγραφή του εύρους του νόμιμου ελέγχου, στην οποία αναφέρονται και τα ελεγκτικά πρότυπα, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο νόμιμος έλεγχος.

γ) Ελεγκτική γνώμη, στην οποία οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη τους με σαφήνεια, για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα σύμφωνα με το

αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί πληρούν τα όσα προβλέπει ο νόμος. Η ελεγκτική γνώμη μπορεί να εκδίδεται με ή χωρίς επιφυλάξεις, να είναι αντίθετη ή, σε περίπτωση που οι ελεγκτές αδυνατούν να εκφράσουν γνώμη, να λαμβάνει τη μορφή άρνησης γνώμης.

δ) Παραπομπή σε θέματα, στα οποία οι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στην ελεγκτική γνώμη.

ε) Ελεγκτική γνώμη σχετικά με το κατά πόσον η ετήσια έκθεση διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου αντιστοιχεί με τους ετήσιους λογαριασμούς του ίδιου οικονομικού έτους.

Η έκθεση υπογράφεται και χρονολογείται από τους ελεγκτές.»

Συνεπώς σύμφωνα με πιο πάνω άρθρο 37 του Κ.Ν. 2190/1920 που αναφέρεται στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες των ελεγκτών έχουμε τα εξής:

Ø Οι ελεγκτές οφείλουν, σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως, να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας. Έχουν δικαίωμα να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, (περιλαμβανομένων και αυτών, στα οποία τηρούνται τα πρακτικά συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και των γενικών συνελεύσεων) ή λογαριασμού ή εγγράφου. Οι ελεγκτές έχουν την υποχρέωση να κάνουν κάθε αναγκαία υπόδειξη στο διοικητικό συμβούλιο και, σε περιπτώσεις παραβάσεως του νόμου ή του καταστατικού, να αναφέρονται στην εποπτεύουσα αρχή (Υπουργό Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας κλπ Γ. Γ. Εμπορίου, οικεία Περιφέρεια και ΓΕΜΗ).

Παρά τη σαφήνεια των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 37, που αναφέρει τα παραπάνω, στην πράξη οι ελεγκτές της ανώνυμης εταιρείας σπανίως επιτυγχάνουν να εφαρμόσουν την επιταγή αυτή του νόμου. Και τούτο, γιατί η αμοιβή, που, συνήθως, ορίζεται για τους ελεγκτές του νόμου 2190/1920, είναι τόσο χαμηλή έως ασήμαντη, ώστε δεν τους επιτρέπει να ασχοληθούν με το έργο της παρακολούθησής – όπως το εννοεί ο νόμος. Παράλληλα, τα πρόσωπα που ορίζονται ως ελεγκτές ανεξάρτητα από τις γνώσεις και το κύρος που τυχόν διαθέτουν μπορεί να βρίσκονται σε θέση τέτοια, που δεν διευκολύνει το έργο τους.

Αξίζει να τονισθεί, ότι οι ελεγκτές που προέρχονται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών δεν αντιμετωπίζουν τις δυσκολίες αυτές, γιατί εργάζονται σύμφωνα με τον κανονισμό τους και το νόμο και δεν έχουν χρονικούς περιορισμούς ούτε άλλους επηρεασμούς στην εκτέλεση των καθηκόντων τους. Φυσικά, η αμοιβή τους είναι ανάλογη με το χρόνο που διαθέτουν και το γεγονός αυτό δεν τους κάνει ιδιαίτερα ελκυστικούς στις μικρομεσαίες εταιρείες.

Ø Υποχρέωση ελεγκτών να παρίστανται στη γενική συνέλευση

Η § 2 του άρθρου 37 καθιερώνει την υποχρέωση των ελεγκτών να παρίστανται στη γενική συνέλευση των μετόχων και να παρέχουν κάθε πληροφορία σχετική με τον έλεγχο που διενήργησαν στα βιβλία και τον ισολογισμό της εταιρείας κατά τα άνω. Από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής δεν προκύπτει ότι μπορεί να υποστηριχθεί ακυρότητα της γενικής συνελεύσεως σε περίπτωση που δεν παρέστησαν σ αυτήν οι ελεγκτές. Από το συνδυασμό των διατάξεων της § 2 του άρθρου 37 και των §§ 4 – 5 του άρθρου 39 του Κ.Ν. 2190/1920 εξάγεται ότι οι ελεγκτές επιτρέπεται να παρέχουν στους μετόχους τις πληροφορίες που τους ζητούνται μόνο εάν δεν έχει αντίρρηση το διοικητικό συμβούλιο. Γιατί το διοικητικό συμβούλιο έχει το δικαίωμα να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών στους μετόχους «ένεκα αποχρώντος λόγου».

Ø Ευθύνη ελεγκτών έναντι της εταιρείας

Τέλος, η § 3 του άρθρου 37 καθιερώνει την αρχή της ευθύνης των ελεγκτών απέναντι στην εταιρεία. Οι ελεγκτές, κατά τη διάταξη αυτή, ευθύνονται για κάθε πταίσμα, υποχρεούμενοι σε αποζημίωση της εταιρείας. Η ευθύνη αυτή των ελεγκτών δεν μπορεί να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί (π.χ. στο καταστατικό της εταιρείας). Η αξίωση της εταιρείας για αποζημίωσή της εκ μέρους των ελεγκτών από πταίσμα τους παραγράφεται μετά διετία.

Οι ελεγκτές της Α.Ε., εάν από αμέλεια θεώρησαν ως νομίμως έχοντα ισολογισμό που συντάχθηκε παρά το νόμο ή το καταστατικό, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή τουλάχιστον χιλίων (1.000) ευρώ ή με τη μία των ποινών αυτών. Σε περίπτωση, όμως, υπάρξεως δόλου τιμωρούνται με φυλάκιση και πλέον των τριών μηνών (άρθρα 57 και 63β Κ.Ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 Π.Δ. 498/87).

Οι ελεγκτές Αωνύμων εταιρειών, που δεν ετήρησαν απόλυτη εχεμύθεια, σχετικά με όσα πληροφορήθηκαν για τη λειτουργία της εταιρείας, την οποία έλεγξαν, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών. Με την ίδια ποινή τιμωρούνται και οι ελεγκτές, που δεν δήλωσαν κώλυμα ασκήσεως ελέγχου, αν υπηρετούν κατά οποιοδήποτε τρόπο στην εταιρεία ή είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή είχαν τις παραπάνω ιδιότητες οποτεδήποτε σε διάστημα δύο ετών πριν την ημέρα που τους ανακοινώθηκε (και δέχθηκαν) το διορισμό τους ως ελεγκτών (άρθρο 63γ Κ.Ν. 2190/1920).

Τα μέλη του δ. συμβουλίου και κάθε υπάλληλος της εταιρείας, που εκ προθέσεως αρνείται να δώσει τις πληροφορίες και τα στοιχεία, τα οποία ζητούν οι ελεγκτές ή παρεμβάλλει δυσχέρειες στο έργο τους, τιμωρείται με χρηματική ποινή τουλάχιστον χιλίων (1.000) ευρώ (άρθρο 63γ § 1 Κ.Ν. 2190/1920 – Η μετατροπή της χρηματικής ποινής από 300.000 δρχ. σε 1.000 ευρώ έγινε με την υπ' αριθ. Κ2-17998/2002 απόφαση Υπ. Εμπορίου).

Ø Η έκθεση των ελεγκτών της Α.Ε.

Μετά τη λήξη της χρήσεως (συνεχίζει η § 1 του άρθρου 37) οι ελεγκτές υποχρεούνται να ελέγξουν τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και να συντάξουν την επ' αυτών έκθεσή τους, την οποία υποβάλλουν στη γενική συνέλευση των μετόχων. Στην έκθεσή τους αυτή οι ελεγκτές αναγράφουν τα πορίσματα του ελέγχου που διενήργησαν σε όλη τη διάρκεια της χρήσεως και όχι μόνο στον ισολογισμό. Αυτό προκύπτει από τη διατύπωση της § 1 του άρθρου 37, που απαιτεί παρακολούθηση της λογιστικής και διαχειριστικής καταστάσεως της εταιρείας και έλεγχο της ακριβείας και νομιμότητας των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας.

Το παραπάνω άρθρο δίνει και το ελάχιστο περιεχόμενο της εκθέσεως των ελεγκτών προς τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Ειδικότερα η έκθεση αυτή πρέπει να αναφέρει:

Ø α) Αν τα αρμόδια πρόσωπα της εταιρείας έδωσαν στους ελεγκτές όλες τις πληροφορίες που είχαν ανάγκη για να επιτελέσουν το έργο τους.

Ø β) Αν οι ελεγκτές έλαβαν γνώση του απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων της εταιρείας.

Ø γ) Αν τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής (μόνο για τις βιομηχανικές εταιρείες).

Ø δ) Αν άλλαξε η μέθοδος απογράφης σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Υπόδειγμα εκθέσεως ελεγκτών:

ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (από μέχρι).

Κύριοι μέτοχοι,

Οι ορισθέντες με το άρθρο του καταστατικού της εταιρείας ως ελεγκτές αυτής για την πρώτη εταιρική χρήση (η διατύπωση αυτή υπάρχει στην έκθεση ελεγκτών της πρώτης χρήσεως, κατά την οποία οι ελεγκτές έχουν ορισθεί στο καταστατικό της εταιρείας. Στις επόμενες χρήσεις η διατύπωση αλλάζει ως εξής: «Οι ορισθέντες κατά τη γενική συνέλευση των μετόχων της»).

1) και 2) δηλώνουμε, έπειτα από έλεγχο της ακρίβειας και της νομιμότητας των εγγραφών στα βιβλία της εταιρείας, ότι:

α) Μας παρασχέθηκαν όλες οι απαραίτητες για την εκτέλεση του έργου μας πληροφορίες.

β) Ελάβαμε γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων (ΣΣ: *αν δεν υπάρχουν υποκαταστήματα, η φράση αυτή παραλείπεται*).

γ) Η εταιρεία ετήρησε κανονικά λογαριασμό κόστους παραγωγής (ΣΣ: *Η φράση αυτή περιλαμβάνεται στην έκθεση μόνο εφόσον πρόκειται για βιομηχανική εταιρεία*).

δ) Η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, στο τέλος της χρήσεως, έγινε με βάση τα πραγματικά στοιχεία κατά την ημέρα αυτή και σύμφωνα με τις επιταγές του νόμου (ΣΣ: *Έτσι είναι η διατύπωση της παραγράφου αυτής αν πρόκειται για έκθεση ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσεως. Στις επόμενες εταιρικές χρήσεις προστίθεται και η φράση: «Κατά τη σύνταξη της απογραφής εφαρμόστηκε η ίδια όπως και στην προηγούμενη χρήση μέθοδος*).

ε) Ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της εταιρείας κατά την ημερομηνία λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα.

στ) Το προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από το άρθρο 43α του Κ.Ν. 2190/20 και το περιεχόμενο αυτού, καθώς και της εκθέσεως διαχειρίσεως του Δ. Συμβουλίου προς τη γενική συνέλευση των μετόχων έχει επαληθευθεί με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

Ημερομηνία

ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ

Ø Δικαίωμα ελεγκτών να ζητήσουν έκτακτη Γενική Συνέλευση.

Οι ελεγκτές δικαιούνται να ζητήσουν με αίτησή τους από τον πρόεδρο του Δ.Σ. τη σύγκληση έκτακτης γενικής συνελεύσεως των μετόχων (άρθρο 38 Κ.Ν. 2190/1920). Η συνέλευση αυτή συγκαλείται υποχρεωτικά από το διοικητικό συμβούλιο μέσα σε δέκα ημέρες από την ημέρα επιδόσεως της αιτήσεως των ελεγκτών και η ημερήσια διάταξη αυτής έχει ως θέμα της το περιεχόμενο της αιτήσεως. Ο νόμος ορίζει προθεσμία δέκα ημερών, εντός της οποίας το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να προσκαλέσει τη γενική συνέλευση, αλλά δεν τάσσει χρονικά όρια μέσα στα οποία πρέπει να συγκληθεί. Οπωσδήποτε, η χρονολογία της συνεδριάσεως της γενικής συνελεύσεως δεν μπορεί να προσδιορισθεί σε χρόνο που να απέχει υπερβολικά από τη χρονολογία επιδόσεως της αιτήσεως, γιατί αυτό θα ήταν αντίθετο με την αρχή της καλής πίστεως και θα συνιστούσε κατάχρηση δικαιώματος (αρθ. 281 Α.Κ.).

Ø Ποια πρόσωπα μπορούν να ορισθούν ελεγκτές Α.Ε.

Όταν οι ελεγκτές της ανώνυμης εταιρείας δεν προέρχονται από το Σ.Ο.Ε.Λ. τότε πρέπει να έχουν τα προσόντα που αναφέρει το άρθρο 36α του Κ.Ν. 2190/1920 (ΣΣ: όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 46 του Ν. 3604/2007), δηλαδή να είναι πτυχιούχοι ανωτάτων σχολών και μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και επίσης, να είναι κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού Α τάξεως, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2515/1997 και του Π.Δ. 340/1998, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3470/2006.

Ø Κατώτατα όρια αμοιβής ελεγκτών Α.Ε. όταν δεν είναι Ορκωτοί.

Με την υπ αριθ. Κ2-14054/2000 (ΦΕΚ 76/Β/1.2.2000) υπουργική απόφαση ορίστηκαν ελάχιστα όρια αμοιβής για τους Ελεγκτές Α.Ε. που δεν είναι Ορκωτοί, ως εξής: Ελάχιστο ποσό για κάθε Ελεγκτή 50.000 δρχ. Η αμοιβή υπολογίζεται σε ποσοστά επί του κύκλου εργασιών, ως το παράδειγμα που ακολουθεί. Γίνεται παρακράτηση 10% υπέρ του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, η οποία κατατίθεται στο λογαριασμό αυτού επί της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος Νο 040/54 6183-94.

Με νεότερη απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (αριθ. 4661/ΔΕΚΟ/193/12.2.2002-ΦΕΚ 189/Β/20.2.2002) μετατράπηκαν τα όρια αμοιβών των Ελεγκτών Α.Ε. σε ευρώ, ως εξής:

Ποσοστό 0,40 για κύκλο εργασιών μέχρι ποσού 586.940 ευρώ.

Ποσοστό 0,30 για κύκλο εργασιών από 586.941 μέχρι 880.410 ευρώ.

Ποσοστό 0,25 για κύκλο εργασιών από 880.411 μέχρι 1.760.821 ευρώ.

Ποσοστό 0,20 για κύκλο εργασιών 1.760.822 ευρώ και άνω.

Η αμοιβή για καθέναν από τους Ελεγκτές δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 147 ευρώ.

Παράδειγμα:

Η ανώνυμη εταιρεία «Α» ελέγχεται από δύο Ελεγκτές για τη χρήση 2013, της οποίας ο κύκλος εργασιών ανήλθε σε 1.540.452,04€.

Η αμοιβή για καθέναν από τους Ελεγκτές, που θα υπογράψουν τη σχετική έκθεση, θα υπολογισθεί ως εξής:

Κύκλος εργασιών	κλιμάκιο	ποσοστό	Αμοιβή ανά ελεγκτή
1.540.452,04	586.940,00	0,040%	234,78

	293.469,00	0,030%	88,04
	660.043,04	0,025%	165,01
Σύνολο	1.540.452,04		487,83

Από το ποσό των 487,83€ θα παρακρατηθεί ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%), δηλαδή (487,83 x 10% =) 48,78€, το οποίο θα κατατεθεί στο λογαριασμό της Ε.Τ.Ε. Νο 040/546183-94 υπέρ του Ο.Ε.Ε. και το υπόλοιπο (487,83-48,78 =) 439,04€ δικαιούται ο Ελεγκτής, ο οποίος (ΣΣ: εφόσον είναι ελεύθερος επαγγελματίας θα εκδώσει σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ τιμολόγιο).

Στο ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ θα απεικονιστεί, μαζί με την παρακράτηση του ΦΕ 20% και την πρόσθεση του ΦΠΑ, ως εξής:

ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ
1	ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	487,83 €	487,83 €
	Κρατήσεις ΟΕΕ 10%	48,78	
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ		487,83 €
	ΦΠΑ 23%		112,20 €
	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		600,03 €
	ΠΑΡ.ΦΟΡΟΥ 20%		97,57 €
	ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ		453,68 €

Στο πληρωτέο έχει γίνει η πράξη: $487,83 + 112,20 - 97,57 - 48,78 = 453,68\text{€}$.

Πρέπει να επισημανθεί ότι το ποσό των 48,78€, που παρακρατήθηκε για το Ο.Ε.Ε. θα καταχωριστεί ως έξοδο στα βιβλία του εισπράξαντος την αμοιβή Ελεγκτή.

Όσον αφορά την παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20%, κατά την άποψη της Διοίκησης, υπολογίζεται στο σύνολο της αμοιβής (487,83€).

Αν ο Ελεγκτής δεν τηρεί βιβλία του ΚΦΑΣ δεν έχει ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ, οπότε η ανώνυμη εταιρεία που καταβάλλει την αμοιβή εκδίδει απόδειξη δαπάνης του άρθρου 8 του ΚΦΑΣ και παρακρατεί χαρτόσημο 3,60% επί του ποσού της μικτής αμοιβής.

Ø Ο θεσμός των Ορκωτών Ελεγκτών

ü Με το Ν.Δ. 3329/55 ιδρύθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 36 § 1 του Κ.Ν. 2190/20 Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) για την άσκηση του διαχειριστικού ελέγχου ορισμένων κατηγοριών (μεγάλων) ανωνύμων εταιρειών και Ε.Π.Ε. Το Σ.Ο.Λ. λειτούργησε μέχρι και το 1992.

ü Από το έτος 1993 άλλαξε το καθεστώς ελέγχου των Α.Ε. στις περιπτώσεις που ο νόμος (άρθρα 36 § 1 και 42α § 6 Κ.Ν. 2190/1920) απαιτεί αυξημένα προσόντα Ελεγκτών.

ü Με το άρθρο 75 του Ν. 1969/1991 και το δυνάμει αυτού εκδοθέν Π.Δ. 226/1992 συστήθηκε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) σε αντικατάσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, που διαλύθηκε.

ü Οι πρώην Ορκωτοί Λογιστές και όσοι συγκεντρώνουν τα νόμιμα προσόντα για να γίνουν μέλη του Σ.Ο.Ε. εγγράφονται στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών και από το οικείο κατάλογο ορίζονται πλέον οι Ελεγκτές των Α.Ε. για τις οποίες υπάρχει τέτοια υποχρέωση – με τη διαδικασία που αναφέρεται στη συνέχεια.

ü Με το άρθρο 38 § 3 του Ν. 2733/1999 το Σ.Ο.Ε. μετονομάστηκε σε Σ.Ο.Ε.Λ. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών).

Ø Εκλογή Ορκωτών Ελεγκτών από την ελεγχόμενη ανώνυμη εταιρεία.

Η εταιρεία, που κατά τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 3 Π.Δ. 226/1992), πρέπει να ελεγχθεί από μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ., εκλέγει ελεύθερα τους Ορκωτούς Ελεγκτές, στους οποίους επιθυμεί να αναθέσει το συγκεκριμένο έλεγχο. Η εκλογή γίνεται από το αρμόδιο όργανο, δηλαδή στην ανώνυμη εταιρεία με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων της.

Ø Γνωστοποίηση της εκλογής των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η εταιρεία, μετά την αποφασισθείσα από τη γενική συνέλευση εκλογή της συγκεκριμένης εταιρείας ή κοινοπραξίας ορκωτών ελεγκτών, γνωστοποιεί εγγράφως σε αυτήν την εν λόγω απόφαση και προβαίνει στις σχετικές διαπραγματεύσεις και συμφωνίες για τον καθορισμό της αμοιβής και των λοιπών όρων εργασίας των ελεγκτών.

Ασφάλιση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Σύμφωνα με τον Ν.4254/2014 υπάρχει διάταξη (περ. 3 της Υποπαραγρ. ΙΑ.1. Της Παραγράφου ΙΑ), με την οποία ρυθμίζεται σε νέα βάση το ασφαλιστικό καθεστώς των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι οι ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα το Σ.Ο.Ε.Λ. Υπάγονται από 01-07-2014 στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΟΑΕΕ. Εξαιρούνται όσοι έχουν την 01-07-2014 25 έτη ασφάλισης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ή έχουν θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα. Με την αίτηση τους, που υποβάλλεται εντός 6 μηνών από την έναρξη του ισχύος του νόμου αυτού, δύνανται να εξαιρούνται από την ασφάλιση στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και να μην υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΟΑΕΕ.

Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης αυτής παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Α. Δεν υπάγονται στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ

1. Οι ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές μέλη του ΣΟΕΛ που έχουν συμπληρώσει την 30-06-

2014 είτε: α) 25 χρόνια ασφάλισης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ. Σε αυτόν τον χρόνο ασφάλισης περιλαμβάνεται τόσο ο πραγματικός χρόνος ασφάλισης είτε ως μέλος του ΣΟΕΛ είτε από οποιαδήποτε άλλη εργασία, όσο και ο χρόνος προαιρετικής ασφάλισης καθώς και οποιοσδήποτε χρόνος που έχει αναγνωρισθεί σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ή για τον οποίο έχει υποβληθεί αίτηση αναγνώρισης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ μέχρι τις 30-06-2014, είτε

β) έχουν θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα (είτε πλήρη είτε μειωμένη σύνταξη) στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, όπως αυτό περιγράφεται αναλυτικά στην αρ.Φ.80000/οικ.27040/1798/21.11.2012 εγκύκλιο της Δ/νσης Κύριας Ασφάλισης Μισθωτών του Υπουργείου, ΑΔΑ: Β4ΣΞΛ-Ο5Υ).

2. Επίσης δεν υπάγονται οι ασκούμενοι ορκωτοί ελεγκτές – λογιστές. Αυτοί παραμένουν κατά το διάστημα της άσκησης τους στην ασφάλιση του ΙΚΑ- ΕΤΑΜ, καθότι είναι εγγεγραμμένοι σε ξεχωριστό μητρώο, τελούν σε σχέση εξαρτημένης εργασίας και δεν είναι βεβαιώ ότι μετά το πέρας της άσκησης θα γίνουν ορκωτοί λογιστές.

Β. Για την υπαγωγή στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ όσων έχουν λιγότερες από 7.500 ημέρες ασφάλισης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ή δεν έχουν θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαιώματα απαιτείται η υποβολή σχετικής υπεύθυνης δήλωσης στον οργανισμό και υποβολή του αιτήματος.

Γ. Προθεσμία – Δικαιολογητικά για την εξαίρεση από την ασφάλιση του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και υπαγωγή στον ΟΑΕΕ όσων έχουν πραγματοποιήσει πάνω από 7.500 ημέρες ασφάλισης (25 χρόνια ασφάλισης) στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ή έχουν θεμελιωμένο συνταξιοδοτικό δικαίωμα στο ΙΚΑ.

Οι ασφαλισμένοι της κατηγορίας αυτής πρέπει εντός 6 μηνών από τη δημοσίευση του νόμου δηλαδή μέχρι τις 07-10-2014, να υποβάλλουν σχετική υπεύθυνη δήλωση προς τον ΟΑΕΕ και το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ. Η απόφαση εξαίρεσης από το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ εκδίδεται εντός 3 μηνών από την υποβολή του αιτήματος η οποία κοινοποιείται στον ΟΑΕΕ. Στις περιπτώσεις που ο αιτών έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 25 έτη ως ορκωτός ελεγκτής – λογιστής εγγεγραμμένος στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. , η αίτηση εξαίρεσης μπορεί να συνοδεύεται και από σχετική βεβαίωση του Σ.Ο.Ε.Λ.

- Κλάδοι ασφάλισης στον ΟΑΕΕ ή στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ.

Η ασφάλιση και η καταβολή των εισφορών υπέρ ΟΑΕΕ γίνεται καταρχήν μόνο για τον Κλάδο Κύριας Σύνταξης και μόνο κατόπιν εντολής του ασφαλισμένου και στον Κλάδο Ασθενείας. Και τούτο γιατί οι ασφαλισμένοι υπάγονται υποχρεωτικά για τον Κλάδο Ασθενείας στον Λογαριασμό Υγείας του Σ.Ο.Ε.Λ. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του αρ. 24 παρ.1 του Ν.Δ.4277/1962, όπως ισχύουν μετά την αντικατάσταση του εδαφίου Β' του αρ.17, παρ.1 του Ν.1469/1984 και συμπληρώθηκαν με το αρ.19, παρ. 3 του Ν.3232/2004. <<Ουδείς δύναται να είναι ασφαλισμένος συγχρόνως σε περισσότερους από ένα Οργανισμούς για ασφάλιση ασθενείας. Ως Οργανισμοί νοούνται το Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα ΝΠΔΔ, εφόσον χορηγούν ίσες τουλάχιστον σε έκταση και ύψος Παροχές Ασθενείας και Μητρότητας με τις προβλεπόμενες από τον α.ν.1846/1951, καθώς και το Ταμείο Υγείας Υπάλληλων Αγροτικής Τράπεζας, το Ταμείο Υγείας Υπάλληλων Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος, το Αλληλοβοηθητικό Ταμείο Περιθάλψεως Συλλόγου Υπάλληλων Τραπέζης της Ελλάδος, η Υγειονομική Υπηρεσία της Ε.Υ.Δ.Α.Π., ο Λογαριασμός των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.>>. Επιπλέον, ο δημόσιος χαρακτήρας των Λογαριασμών Υγείας, Επικουρικής Συνταξιοδότησης και Πρόνοιας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, που καλύπτει ασφαλιστικά

τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. για την υγειονομική περίθαλψη και τη χορήγηση επικουρικής συντάξεως και εφάπαξ βοηθημάτων, έχει κριθεί και νομολογιακά (Γνωμοδότηση 475/2013 ΤΗΣ Α' ΤΑΚΤΙΚΗΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ/20-09-2012). Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση οι εν λόγω Λογαριασμοί διατηρούν τον δημόσιο χαρακτήρα τους και λαμβάνονται υπόψη ως ασφαλιστικοί οργανισμοί κατά την έννοια των διατάξεων του Ν.2084/1992. Επομένως η καταβολή εισφορών στον Λογαριασμό Υγείας του Σ.Ο.Ε.Λ. Είναι υποχρεωτική για τα υπακτέα στον Λογαριασμό πρόσωπα. Κατά συνέπεια είτε ασφαλιζονται στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ είτε στον ΟΑΕΕ η ασφάλιση τους στον κλάδο Ασθενείας των ανωτέρω Οργανισμών γίνεται μόνο κατόπιν επιλογής τους.

Τέλος, σε ο,τι αφορά το θέμα της ασφάλισης στον ΟΑΕΕ σε περίπτωση αναστολής άσκησης της δραστηριότητας του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή, επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 11 του Π.Δ. 258/2005 λήξη ασφαλιστικής σχέσης είναι δυνατή μόνο μετά από διακοπή επαγγέλματος από την αρμόδια ΔΟΥ. Ως ημερομηνία διακοπής του επαγγέλματος λαμβάνεται η βεβαιωθείσα από τη ΔΟΥ ημερομηνία οριστικής παύσης εργασιών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Μέχρι τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, δηλαδή μέχρι το έτος 1956, ο έλεγχος που προβλέπουν οι διατάξεις του κωδικ. νόμου 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιρειών" να διενεργείται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν τελείως τυπικός και όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι: "ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας στη Χώρα μας είναι πράξη καθαρώς τυπική, αποτελούσα ειρωνεία έναντι της Πολιτείας όσον και έναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων, διότι, όπως είναι γνωστό σε όλους, στην πράξη οι διοριζόμενοι από τη Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν τη δράση τους στην υπογραφή της υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ετοιμασθείσης δι' αυτούς εκθέσεως".

Η χωρίς διενέργεια ελέγχου τυπική υπογραφή της Έκθεσης Ελέγχου, από τους Ελεγκτές του κωδ. Ν. 2190/1920, οφειλόταν στο ότι οι ελεγκτές αυτοί δεν ήταν επαγγελματίες ελεγκτές και ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, με αποτέλεσμα να διορίζονταν ελεγκτές πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξάρτητα την μόρφωση τους. Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές διορίζονταν και αμοίβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας (αφού η Γενική Συνέλευση πάντοτε απλώς επικύρωνε την εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου), τις πράξεις της οποίας καλούνταν να ελέγξουν και συνεπώς υπήρχε σοβαρή εξάρτηση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

Η Πολιτεία για να θεραπεύσει την ανωτέρω απαράδεκτη κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία, με το Ν.Δ 3329/1955 σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, του οποίου η λειτουργία άρχισε την 19.11.1956 και στο οποίο, σταδιακά, ανέθεσε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων αρχικά των μεγάλων και στην συνέχεια των μικρομεσαίων ανώνυμων εταιρειών.

Το έτος 1992, επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών. με το Π.Δ 226/1992 "περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή", καταργήθηκαν πολλές από τις προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, «...ότι :

- Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε (αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.

- Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ.

- Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

• Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις...»

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Το έτος 2003 με σχετικό νόμο συστάθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με σκοπό τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, την γνωμοδότηση επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και την άσκηση εποπτείας στο ΣΟΕΛ. « Το έτος 2008 με το Ν.3693 έγινε εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Ειδικότερα με τον νόμο αυτό ρυθμίζονται τα εξής βασικά θέματα :

- Προϋποθέσεις για την χορήγηση άδειας άσκησης του επαγγέλματος.
- Διενέργεια επαγγελματικών εξετάσεων για τον έλεγχο θεωρητικών γνώσεων και πρακτικής εφαρμογής τους.
- Απαλλαγές από επαγγελματικές εξετάσεις, πρακτική άσκηση και συνεχή εκπαίδευση.
- Τήρηση δημοσίου μητρώου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- Συμμόρφωση με τις βασικές αρχές του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της IFAC.
- Τήρηση Διεθνών Προτύπων Ελέγχου.
- Πειθαρχική και αστική ευθύνη ».

Το ΣΟΕΛ με σχετική απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών έχει αναλάβει την οργάνωση και την εκτέλεση των επαγγελματικών εξετάσεων για την απόκτηση της άδειας ΕΡΓΟ ΟΡΚΩΤΩΝ ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (νόμιμου Ελεγκτή).

Οι εξετάσεις αυτές διενεργούνται από πενταμελή Εξεταστική Επιτροπή, διοριζόμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Επίσης, με Κανονιστική πράξη της ΕΛΤΕ έχει ανατεθεί στο ΣΟΕΛ η τήρηση του δημόσιου μητρώου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

7.1 Ελεγκτών Λογιστών

Οι ορκωτοί ελεγκτές είναι αρμόδιοι για τον τακτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου πλην δήμων και κοινοτήτων, των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαμβάνουν προνόμια, των τραπεζών, ασφαλιστικών εταιρειών, εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των Α.Ε., Ε.Π.Ε., των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιρών, των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ο ορκωτός ελεγκτής έχει καθήκον να ελέγξει τα βιβλία της επεξεργασίας ή του οργανισμού, να συλλέξει τα απαραίτητα δικαιολογητικά των οικονομικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν και να πραγματοποιήσει τις κατάλληλες έρευνες όσον αφορά την αποθήκη, τους πελάτες, τους προμηθευτές, τις υποχρεώσεις, τα διαθέσιμα και ακίνητα ώστε να είναι σε θέση να διατυπώσει εγγράφως την υπεύθυνη γνώμη του για το αντικείμενο που καλέστηκε να φέρει εις πέρας.

7.1.1 Προσόντα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Ο θεσμός του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ήλθε στην Ελλάδα το 1995, ενώ με την πλήρη προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της 8ης Οδηγίας (84/253) της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν καθοριστεί τα απαιτούμενα αυξημένα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος. Τα προσόντα αυτά συνοψίζονται στην άρτια θεωρητική και επαγγελματική κατάρτιση, στην ικανότητα του ελεγκτή να εφαρμόζει σωστά τις γνώσεις του στις αντίστοιχες περιπτώσεις μελέτης, στο ήθος και στην ακεραιότητα του χαρακτήρα του. Δεδομένου ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της ίδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Κατά συνέπεια, το καθορισμένο από την 8η Οδηγία πλαίσιο των επαγγελματικών προσόντων, οι κανόνες ασκήσεως του Ελεγκτικού επαγγέλματος και της επαγγελματικής δεοντολογίας και το πλαίσιο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της IFAC, οριοθετούν ότι το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ασκείται μέσα στο πλαίσιο διεθνών αρχών και κανόνων.

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, « όπως προσδιορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα της IFAC έχουν ως εξής:

1. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα ορίζονται από την Οδηγία 8η 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προς την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την αποδοχή του Συμβουλίου της Επικράτειας.
2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].
3. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].
4. Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία [Π.Δ. 226/1992].

7.2 Ασυμβίβαστα και περιορισμοί

Το παραδοσιακό έργο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών περιορίζεται μόνο στο ελεγκτικό έργο σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 3148/2003 σύμφωνα με το οποίο θεσπίζονται αυστηρά και εκτεταμένα ασυμβίβαστα για όλους τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Σύμφωνα με το άρθρο έχουμε τα ακόλουθα :

- Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψή του. Η απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος, χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα για αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρεία που προσλαμβάνει.

- Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α.) ή σε θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές από την οποία προξενείτε αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως ενδεικτικά η :

- εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
- συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας,
- συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση,
- προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,
- τήρηση λογιστικών βιβλίων, λογιστικές υπηρεσίες,
- εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή.

7.3 Δεοντολογία και ηθική ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 9 του Π.Δ. 226/1992 (ΦΕΚ Α' 120) και την από 17.4.1997 έγκριση της Γενικής Συνέλευσης του Σ.Ο.Ε.Λ. αποφασίζει και εκδίδει τον « Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών », το κείμενο του οποίου έχει ως ακολούθως:

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

- ii. Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, επιβάλλεται για κάθε Ορκωτό Ελεγκτή και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. η τήρηση γενικών αρχών και κανόνων, παράλληλα με τις

ειδικότερες υποχρεώσεις του που απορρέουν από άλλες διατάξεις νόμων και οδηγιών του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και από τις ειδικές διατάξεις του Κανονισμού.

« Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας , ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει :

i. Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.

ii. Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε ανατιθέμενη σ' αυτόν εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.

iii. Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες.

iv. Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.

v. Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου.

vi. Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθείσα σ' αυτόν εργασία.

vii. Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.

viii. Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.

ix. Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.

x. Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του ».

7.4 Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας για τις διατάξεις περί παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών, παραθέτονται τα ακόλουθα :

i. Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του κατά τρόπο που να διασφαλίζει τη νομιμότητα στην παροχή των υπηρεσιών του αυτών και την εγκυρότητα της εκφραζόμενης απ' αυτόν επαγγελματικής γνώμης. Συνεπώς είναι υποχρεωμένος, παράλληλα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και τον Κανονισμό, να τηρεί τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.Λ. και να βασίζεται στην επαγγελματική εργασία που διεξήγαγε ο ίδιος ή άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. με τη δική του επίβλεψη και ευθύνη.

ii. Ο Ορκωτός Ελεγκτής δικαιούται να χρησιμοποιεί βοηθούς για την παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών του, έχοντας ο ίδιος την ευθύνη για την εργασία που εκτέλεσαν

οι βοηθοί του, τους οποίους υποχρεούται να επιβλέπει και να αναθέτει σ' αυτούς μόνο τις εργασίες που κρίνει ότι είναι σε θέση να εκτελέσουν ικανοποιητικά.

iii. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Η απαγόρευση αυτή δεν αποκλείει τη χρησιμοποίηση ειδικού εμπειρογνώμονα σε αντικείμενα ελέγχου ή άλλων εργασιών που εκφεύγουν των συνήθων γνώσεων του Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ελεγκτικά πρότυπα και σχετικές αποφάσεις του Σ.Ο.Ε.Λ.

iv. Σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής που δεν βρίσκεται σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματός του, παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του ύστερα από σχετική εντολή ή ανάθεση του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος, αλλά ευθύνεται προσωπικά για την ποιότητα των υπηρεσιών και την ορθότητα του πορίσματος του.

7.5 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

Κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ., σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κανονισμού περί ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, οφείλει πάντοτε να ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου. Η ανεξαρτησία αυτή είναι η κυριότερη αρχή σύμφωνα με την οποία ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εκπληρώνει τις επαγγελματικές υποχρεώσεις του, καθώς με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η απαραίτητη αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις. Η ανεξαρτησία αυτή δεν πρέπει να φαίνεται αλλά να είναι και πραγματική και να διακατέχει ολόκληρη την επαγγελματική τάξη των ελεγκτών, τονίζοντας με αυτόν τον τρόπο τη σημασία του ελεγκτικού έργου. Ο Ορκωτός Ελεγκτής που αδυνατεί να είναι ανεξάρτητος, ώστε να παρέχει μια έντιμη και αμερόληπτη γνώμη, οφείλει να μην αποδεχθεί την εργασία ή να διακόψει την ανατεθείσα σε αυτόν εργασία, αν οι υπάρχουσες συνθήκες κλονίζουν είτε την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την προς αυτόν εμπιστοσύνη των τρίτων, είτε τις σχέσεις του με συναδέλφους μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ.

Για την μη αποδοχή ή τη διακοπή της εργασίας από τον Ορκωτό Ελεγκτή, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας που διέπει το Σ.Ο.Ε.Λ. και όπου συντρέχει περίπτωση, οι οριζόμενες από την παρ. 4 του πιο κάτω άρθρου 8 διαδικασίες. « Σύμφωνα με το άρθρο 4, κάθε ελεγκτικός φορέας και κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει να τηρεί τους ακόλουθους κανόνες, ώστε να εξασφαλίζει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του :

i. Να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει οριστεί. Δεν είναι ασυμβίβαστη η παροχή υποδείξεων, που ανακύπτουν ως απόρροια των παρεχόμενων από Ορκωτό Ελεγκτή επαγγελματικών υπηρεσιών και σχετίζονται άμεσα με το ανατεθέν σ' αυτόν έργο. Η παροχή πρόσθετων υπηρεσιών σε ασυνήθιστη έκταση μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

ii. Να μην αποφασίζει ο ίδιος σε θέματα αρμοδιότητας του ελεγχόμενου. Επίσης, πρέπει να αποφεύγει να εκφράζει την κρίση του στις επιχειρηματικές επιλογές ή αποφάσεις του

ελεγχόμενου.

iii. Να τηρεί αμερόληπτη στάση σε αντικρουόμενες απόψεις των ελεγχόμενων ή άλλων ενδιαφερομένων, εκφράζοντας χωρίς περιττούς χαρακτηρισμούς τις αντικειμενικές διαπιστώσεις και υποδείξεις που βασίζονται σε επιμελή εργασία του.

iv. Να μην έχει οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό συμφέρον με κάθε τρόπο από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου του.

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

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

vii. Να μη δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρονήσεως και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο αυτού.

viii. Να μη δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή προμήθεια από τον ελεγχόμενο, πέραν της νομίμου, για οποιοδήποτε λόγο, έστω και για πρόσθετες συγκεκριμένες επαγγελματικές υπηρεσίες, αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας του.

ix. Να τηρεί αυστηρά τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις και αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου για τα ασυμβίβαστα και τις απαγορεύσεις ως προς το επάγγελμα, καθώς και για τις διαδικασίες αποδοχής και γνωστοποίησης κάθε εργασίας ».

Ισχυρές είναι και οι απαγορεύσεις που ισχύουν για τους ορκωτούς ελεγκτές καθώς προστατεύεται με τον τρόπο αυτό η ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα και υπόληψη του επαγγέλματος στο σύνολο :

i. Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή σε ελεγκτικό φορέα η με οποιοδήποτε τρόπο διαπραγμάτευση ή εκ των υστέρων μείωση της νόμιμης αμοιβής ελέγχου. Παρέκκλιση από την απαγόρευση αυτή επιτρέπεται μόνο αν συντρέχει ειδικά αιτιολογημένος λόγος και έχει ληφθεί σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου.

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

Η απαγόρευση αυτή μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από ειδικά αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, που λαμβάνεται με τη σύμφωνη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.

7.6 Εχεμύθεια

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κανονισμού, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να συλλέγει τις πληροφορίες και να μην τις γνωστοποιεί σε τρίτους προς την ελεγχόμενη μονάδα καθώς υπάρχει η πιθανότητα να χρησιμοποιηθούν από υπάρχοντες ανταγωνιστές. Αναλυτικότερα « το άρθρο 5 προβλέπει :

i. Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και να μην αποκαλύπτει γεγονότα ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν υπέχει τέτοια υποχρέωση από το νόμο, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις Οδηγίες που έχουν εκδοθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο.

ii. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να κάνει χρήση, για δικό του όφελος ή όφελος τρίτων, των γεγονότων και των πληροφοριών που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν η αποκάλυψη των γεγονότων και των πληροφοριών είναι αναγκαία για την υπεράσπισή του απέναντι σε δικαστική αρχή ή την υποστήριξη των θέσεων του ενώπιον του Εποπτικού ή του Πειθαρχικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.

iii. Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και μετά τη λήξη της παροχής των επαγγελματικών υπηρεσιών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

iv. Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να υπενθυμίζει και να ελέγχει τους βοηθούς του ως προς την υποχρέωση τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου και να εξασφαλίζει κατά το δυνατόν ότι οι βοηθοί του θα τηρήσουν αυτό.

v. Οι διατάξεις αυτού του άρθρου δεσμεύουν και τις διοικητικές και τους τεχνικούς συμβούλους του κάθε ελεγκτικού φορέα, καθώς και τα όργανα ποιοτικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ. ».

7.7 Ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κανονισμού, κάθε Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενη απ' αυτόν εργασία ελέγχου να ακολουθεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο, επί πέντε τουλάχιστον έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του Πιστοποιητικού ή Έκθεσης Ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία και οφείλει να παραδίδει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση για ποιοτικό έλεγχο στο προς τούτο εντεταλμένο από το Εποπτικό Συμβούλιο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. Η παράδοση αυτή γίνεται σε τόπο και σε χρόνο που ορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο ή φακέλους φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα παραδεγμένα από το Σ.Ο.Ε.Λ. πρότυπα Ελέγχου και Εκθέσεων, καθώς και οι εκδοθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. τεχνικές οδηγίες και ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις της νομοθεσίας και του Καταστατικού, που διέπουν την ελεγχθείσα οικονομική μονάδα. Επιπλέον τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή Έκθεση του ελέγχου του.

Στο πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου, τα εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορούν να εξετάσουν και να επαληθεύσουν οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που, κατά την κρίση τους, επιδρά στην ποιότητα και τη νομιμότητα των προσφερομένων από τον Ορκωτό Ελεγκτή και τους βοηθούς του υπηρεσιών, μη αποκλειόμενης και της επιτόπου επίσκεψης των εντεταλμένων οργάνων στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθηκαν από τον Ορκωτό Ελεγκτή. Σε περίπτωση αδικαιολόγητης άρνησης μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. να παράσχει τα κατά τα άνω ζητούμενα πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες ή να διευκολύνει την επιτόπου επίσκεψη εντεταλμένου οργάνου στα γραφεία ελεγχθείσας οικονομικής μονάδας εφαρμόζονται τα αναφερόμενα πιο πάνω.

7.8 Προστασία του κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ.

Με το άρθρο 9 του Κανονισμού Δεοντολογίας προστατεύεται η φήμη και το κύρος του Σώματος καθώς δεν επιτρέπεται η προφορική ή έγγραφη υποβάθμιση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των Ορκωτών Ελεγκτών ή των ελεγκτικών φορέων που είναι εγγεγραμμένοι στα οικεία Μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και ο σχολιασμός της ποιότητας των προσφερόμενων από Ορκωτούς Ελεγκτές ή ελεγκτικούς φορείς υπηρεσιών. Δεν εμπίπτει στον ανωτέρω περιορισμό η εμπιστευτική αναφορά προς το Εποπτικό Συμβούλιο ή στα απ' αυτό εντεταλμένα όργανα ποιοτικού ελέγχου. Σε αυτό το σημείο κρίνεται « αναγκαίος ο ορισμός της υποβάθμισης του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. που θεωρείται :

- i. Τήρηση ή ο ισχυρισμός τήρησης ελεγκτικών ή λογιστικών αρχών και προτύπων διαφορετικών από τα παραδεχόμενα από την εθνική νομοθεσία και από το Σ.Ο.Ε.Λ.
- ii. Επανελημμένες παρεκκλίσεις από αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου.
- iii. Ανάρμοστη συμπεριφορά κατά οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ., εκδηλούμενη με τη χρησιμοποίηση εκφράσεων ή ειρωνικών σχολίων, σε βάρος αποφάσεων και ενεργειών που εμπίπτουν στις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα των οργάνων αυτών.
- iv. Απρεπής συμπεριφορά κατά οργάνου του ελεγχόμενου, κατά συναδέλφου μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. ή κατά της διοίκησης ελεγκτικού φορέα ».

7.9 Πλεονεκτήματα από τη χρησιμοποίηση ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Οι επιχειρήσεις ή οι οργανισμοί οι οποίοι χρησιμοποιούν τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές έχουν να λαμβάνουν οφέλη και πλεονεκτήματα που έρχονται να αντισταθμίσουν το κόστος ανάληψης της επιλογής τους. Το βασικότερο από όλα τα πλεονεκτήματα είναι ότι με τη βοήθεια του εξωτερικού ελέγχου βελτιώνεται συνεχώς το χρησιμοποιηθέν λογιστικό σύστημα καθώς και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Μέσω της διαδικασίας αυτής, παρέχονται συμβουλές στο προσωπικό εστιάζοντας σε θέματα που μπορεί να προκαλούσαν σημαντικές ανακρίβειες και συνεπώς προβάλλεται η νομιμότητα και εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων.

«Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

1. Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαύουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.

2. Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχειρίσεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920.

3. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιαδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

4. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου. Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή εξήγηση, την οποία το τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης ».

7.10 Αρχές ορκωτών ελεγκτών λογιστών

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστικής εκτός από τις εξειδικευμένες γνώσεις του πάνω στα αντικείμενα της Λογιστικής, Ελεγκτικής και του Δικαίου πρέπει να συμμορφώνεται προς τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας. Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 200 και το αντίστοιχο Ελληνικό Πρότυπο 2200 *«Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο και, ειδικότερα, είτε σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, είτε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα, που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία. Ο ελεγκτής οφείλει να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας. Ο ελεγκτής οφείλει να διενεργεί τους ελέγχους που αναλαμβάνει σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ). Κατ' εξαίρεση, οι αναλαμβανόμενοι έλεγχοι εκτός Ελλάδος μπορούν να διενεργούνται σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα που ισχύουν στη χώρα που είναι εγκατεστημένος ο ελεγχόμενος οργανισμός, υπό την προϋπόθεση ότι γίνεται ρητή αναφορά (στην έκθεση ελέγχου ή επισκόπησης) στα εφαρμοσθέντα ελεγκτικά πρότυπα. Ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάζει και να εκτελεί το ελεγκτικό έργο με τον πρόποντα επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας το ενδεχόμενο ύπαρξης ουσιωδών λαθών ή παραλείψεων στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Οι εφαρμοστές ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να επιλέγονται από τον ελεγκτή με γνώμονα τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ), τις ισχύουσες νομοθετικές και*

κανονιστικές διατάξεις και, όπου απαιτείται, τους συγκεκριμένους όρους εντολής του αναληφθέντος ελεγκτικού έργου. Δεδομένων των εγγενών δυσκολιών, ο έλεγχος παρέχει εύλογη διασφάλιση, αλλά όχι εγγύηση, ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Κατά συνέπεια ο ελεγκτής δεν πρέπει να παρέχει ή να αφήνει να νοηθεί ότι παρέχεται τέτοια εγγύηση. Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων Μικρομεσαίων Οργανισμών Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) είναι καθολικής εφαρμογής και ισχύουν για όλους τους διενεργούμενους ελέγχους, ανεξάρτητα του μεγέθους του ελεγχόμενου οργανισμού. Αναγνωρίζεται, όμως, ότι στην περίπτωση των μικρότερων οργανισμών, ο επαρκής διαχωρισμός των ευθυνών και των καθηκόντων και, κατ' επέκταση, ο σχεδιασμός και η λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, κατά τρόπο που να παρέχει επαρκή εγγύα, είναι πρακτικά ανέφικτος. Έπεται ότι στις περιπτώσεις αυτές (σε αντιπαράθεση με τους μεγαλύτερους οργανισμούς, όπως οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις τις οποίες χαρακτηρίζει το μεγάλο πλήθος των διενεργούμενων συναλλαγών) το βάρος του ελέγχου μετατίθεται από τη δοκιμασία της καλής λειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας, στις άμεσες επαληθευτικές διαδικασίες (substantive audit procedures) των συναλλαγών, των υπολοίπων των λογαριασμών και των παρατιθέμενων στις οικονομικές καταστάσεις άλλων πληροφοριών καθώς και στις διαδικασίες αναλυτικής επισκόπησης των προς έλεγχο στοιχείων και πληροφοριών. Η μετάθεση αυτή του βάρους του ελέγχου είναι φυσικό να αντικατοπτρίζεται και στα φύλλα εργασίας του ελεγκτή.» ορίζουν ότι ο ελεγκτής πρέπει να προσαρμόζεται στις εξής αρχές :

- i. Ανεξαρτησία έκφρασης γνώμης
- ii. Ακεραιότητα, ήθος, οξεία και ταχεία αντίληψη,
- iii. Αντικειμενική κρίση, παρατηρητικότητα,
- iv. Μεθοδικότητα και επιμέλεια στην εργασία, επιμονή και υπομονή,
- v. Ευγένεια, διακριτικότητα και επαγγελματική συμπεριφορά.
- vi. Εχεμύθεια και σεβασμό των εμπιστευτικών πληροφοριών που γίνονται γνωστές κατά τη διάρκεια της εργασίας του.
- vii. Τεχνικά πρότυπα

Κεντρικό σημείο όμως της ελεγκτικής είναι η έννοια της ανεξαρτησίας και κατέχει τη μεγαλύτερη σημασία μεταξύ των αρχών καθώς πρέπει να αποτελεί πραγματική αρχή και όχι απλά να φαίνεται. Η ελεγχόμενη επιχείρηση, όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη της και συνεπώς η κοινωνία περιμένει από τον ελεγκτή μέσω της εργασίας του να προσθέσει κύρος, αξιοπιστία στις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων και να παρουσιάσει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Σε περίπτωση όμως που ο ορκωτός ελεγκτής δεν είναι ανεξάρτητος αυτό πλήττει το επαγγελματικό του κύρος. Πρέπει να υιοθετήσει ένα πνεύμα αμεροληψίας με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και να εκπληρώσει την επαγγελματική του υποχρέωση ακόμα και αν η γνώμη του είναι αντίθετη με τις επιθυμίες αυτών που το ανέθεσαν το έργο. Σε αυτό το σημείο κρίνεται αναγκαίο να τονιστεί η διαφορά μεταξύ της επαγγελματικής και προσωπικής ανεξαρτησίας. Η επαγγελματική ανεξαρτησία αναφέρεται στην ικανότητα ολόκληρης της τάξης των ελεγκτών να διατηρήσει την ανεξαρτησία της και αυτό συνδέεται καθαρά με το γεγονός ότι οι ελεγκτές πληρώνονται για το έργο τους από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Πρέπει να τηρούν αμερόληπτη στάση αλλά και να φαίνονται ότι είναι απαλλαγμένοι από οποιοδήποτε συμφέρον. Η έννοια της προσωπικής ανεξαρτησίας έγκειται στο συγκεκριμένο ορκωτό ελεγκτή και στην ανάγκη αποστασιοποίησής του από επιρροές ικανές να αλλάξουν τη γνώμη του.

Για να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των ορκωτών ελεγκτών

λογιστών έχουν θεσμοθετηθεί τα ακόλουθα :

- Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους έναντι των ελεγχόμενων από αυτούς οντοτήτων και φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι ενεργούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους κατά τρόπο ανεξάρτητο. Κύριο κριτήριο για την ύπαρξη της ανεξαρτησίας τους είναι η μη συμμετοχή τους, με οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη λήψη αποφάσεων, που αναφέρονται στη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας.

- Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, όταν μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου στο οποίο ανήκει και της ελεγχόμενης οντότητας υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση, η οποία θα οδηγούσε έναν ενημερωμένο, αντικειμενικό και συνετό τρίτο να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Σχέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία, είναι ιδιαίτερα η παροχή συμπληρωματικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

- Στις περιπτώσεις υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί την παροχή των υπηρεσιών του, εάν υφίστανται συνθήκες αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος.

- Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να απευθύνονται εγγράφως στην ΕΛΤΕ, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κατάσταση που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του, καθώς και τα πρόσφορα μέτρα τα οποία προτίθεται να λάβει για τον περιορισμό του κινδύνου σε ανεκτό βαθμό, για τη λήψη μη δεσμευτικής γνώμатуευσης και καθοδήγησης, δεδομένου ότι η τελική κρίση περί της ανεξαρτησίας γίνεται κατά το στάδιο του ποιοτικού ελέγχου.

- Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να περιγράψει αναλυτικά, στα Φύλλα Εργασίας, όλους τους κινδύνους για την ανεξαρτησία του, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνει για τον περιορισμό των κινδύνων σε ανεκτό βαθμό.

- Απαγορεύεται στον ορκωτό ελεγκτή η ανάληψη ελέγχου οικονομικής μονάδας, στην οποία ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα έχει διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία είτε μέλος της διοίκησης, είτε στέλεχος, είτε οικονομικός, λογιστικός, φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής, είτε ελεύθερος επαγγελματίας με αντικείμενο την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών. Η συγκεκριμένη απαγόρευση μπορεί να αρθεί μόνο με καλά αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, σύμφωνα με τη γνώμη του Σ.Ο.Ε.Λ.

Η ανεξαρτησία είναι μία σπουδαία αρχή για το ελεγκτικό έργο και συνεπώς ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής που αδυνατεί να είναι ανεξάρτητος και να παρέχει αμερόληπτη γνώμη, οφείλει να μην αποδεχτεί την εργασία ή ακόμα και να διακόψει την εργασία στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, αν κρίνει ότι οι συνθήκες που επικρατούν θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα που πρέπει να τον διακατέχει.

7.11 Ευθύνη ελεγκτή

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

7.11.1 Αστική ευθύνη των ελεγκτών

Γενικά, ένας κοινός ή ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής έχει υποχρέωση να :

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

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920, άρθρο 37, παρ. 3 για την ευθύνη των ελεγκτών, ορίζεται ότι η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική ακόμα και αν ο έλεγχος διενεργείται από περισσότερους ελεγκτές. Ο ελεγκτής με την εργασία του αναλαμβάνει την ευθύνη απέναντι στην επιχείρηση και σε περίπτωση παράβασης καθήκοντος, πταισματος, ζημίας ή μη εκπλήρωση της υποχρέωσης, καταλογίζεται ευθύνη και ορίζεται η παράβαση των όρων της σύμβασης.

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

Με βάση το άρθρο 19 του Π.Δ. 226/92, πιθανή καταλογιζόμενη ζημία του ορκωτού ελεγκτή που μπορεί να έχει προκληθεί από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να είναι ανώτερη από το πενταπλάσιο του συνόλου των ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου ορκωτού

ελεγκτή. Συμπεραίνοντας και από την αποζημίωση, δεν μπορεί να θεωρηθεί μεγάλο ποσό συγκριτικά με την πιθανή ζημιά που μπορεί να έχει προκαλέσει μία λάθος εκτίμηση γνώμης τόσο στους μετόχους όσο και στους τρίτους προς την επιχείρηση. Μετά την πάροδο της ζημίας και τη δημιουργία της απαίτησης, η επιχείρηση μπορεί να παραιτηθεί από την αξίωσή της κατά των ελεγκτών ή να καταλήξει σε συμβιβασμό. Οποιαδήποτε αξίωση κατά του ελεγκτή παραγράφεται μετά από δύο έτη.

7.11.2 Ποινική ευθύνη των ελεγκτών

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 και τα άρθρα 63β, 63γ παρ.2 και παρ.3., ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος τόσο για την τήρηση απόλυτης εχεμύθειας περί όσων αντιμετωπίζει κατά την άσκηση των καθηκόντων του όσο και για τον έλεγχο του προσωπικού του. Είναι εξίσου υποχρεωμένος για τη μη παράνομη θεώρηση των οικονομικών καταστάσεων και για τη δήλωση κολλήματος διορισμού ως ελεγκτή λόγω προηγούμενης θέσης του μέσα στην επιχείρηση. Είναι υποχρεωμένος να είναι εχέμυθος σχετικά με τα όσα μαθαίνει, ανακαλύπτει κατά την άσκηση ελέγχου και η τήρηση του απορρήτου αποτελεί κυρίαρχο παράγοντα στις σχέσεις του με την επιχείρηση. Οι πληροφορίες που έρχονται στα χέρια του είναι σημαντικές για την επιβίωση της επιχείρησης και συνεπώς αποτελούν πηγή ενδιαφέροντος για τους ανταγωνιστές της. Για το λόγο αυτό τόσο ο ίδιος όσο και το βοηθητικό ελεγκτικό προσωπικό πρέπει να είναι έμπιστο και εχέμυθο.

Ο ελεγκτής έχει ποινική ευθύνη και τιμωρείται από τις διατάξεις του νόμου με φυλάκιση τριών μηνών και χρηματική αμοιβή ή μία από τις ποινές αυτές.

7.11.3 Πειθαρχική ευθύνη των ελεγκτών

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

Ο ελεγκτής ο οποίος έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα, παραπέμπεται από το Εποπτικό Συμβούλιο στο πειθαρχικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. το οποίο αποτελείται έναν εν ενεργεία ή πρώην δικαστικό λειτουργό ως πρόεδρο, ένα μέλος του Εποπτικού

Συμβουλίου και έναν ορκωτό ελεγκτή εκλεγόμενο από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος. Το πειθαρχικό Συμβούλιο, αφού πρώτα κρίνει την ενοχή του ελεγκτή, μπορεί να του επιβάλει την οριστική παύση, προσωρινή παύση τριών μηνών, επίπληξη είτε το χρηματικό πρόστιμο. Σε περίπτωση που το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το παράπτωμα είναι ελαφρύ, τότε ο ελεγκτής υφίσταται αυστηρή σύσταση και επίπληξη.

7.12 Στάδια ελεγκτικής διαδικασίας

Το έργο του ελεγκτή είναι απαιτητικό και για να είναι αποτελεσματικό και αποδοτικό χρειάζεται μία συστηματική και σύνθετη εργασία. Πρόκειται για τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας που αφορούν το σύνολο των ενεργειών του ελεγκτή που απαιτούνται για το σωστό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Οι ενέργειες αυτές αναφέρονται τόσο στη διάρκεια της χρήσης, δηλαδή πριν τη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων, όσο και στο τέλος της χρήσης. Τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας είναι τα ακόλουθα :

i. Προκαταρκτική Εργασία. Στο στάδιο αυτό γίνεται μία πρώτη επαφή του ελεγκτή με την επιχείρηση που θα ελέγξει και συλλέγει στοιχεία. Ενημερώνεται για τον κλάδο στον οποίο ανήκει, τη νομική μορφή, οργανωτική δομή και τις δραστηριότητές της. Επιπλέον εξετάζονται οι σχέσεις της επιχείρησης με άλλες οικονομικές μονάδες, τη διοίκησή της καθώς και ελέγχεται και το λογιστικό της

σύστημα. Ο ελεγκτής στα πλαίσια γνωριμίας του με την επιχείρηση, μπορεί να ζητήσει και να συγκεντρώσει το καταστατικό, τους εσωτερικούς κανονισμούς λειτουργίας και τα πρακτικά συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου και των Γενικών Συνελεύσεων. Σημαντικό είναι να πραγματοποιηθούν και έλεγχοι επιτόπου στην επιχείρηση προκειμένου να διαπιστωθεί ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί σε καθημερινές διαδικασίες.

ii. Αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Στο στάδιο αυτό αποτυπώνεται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και αξιολογείται η αποτελεσματικότητά του. Στόχος είναι η ενημέρωση του ελεγκτή για τον τρόπο λειτουργίας του εσωτερικού συστήματος μέσω μελέτης των αντίστοιχων εγχειριδίων ή μέσω υποβολής ερωτήσεων στους χειριστές του συστήματος σχετικά με τη ροή των λειτουργιών για τις οποίες είναι υπεύθυνοι. Ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει την ικανότητα των τμημάτων του εσωτερικού ελέγχου στο κατά πόσο περιορίζουν τη δημιουργία σφαλμάτων ή παραβάσεων. Πρέπει να υπάρχει ένα αξιόπιστο σύστημα εσωτερικού ελέγχου το οποίο να αποτελεί τη βάση για τον έλεγχο της οικονομικής μονάδας.

iii. Έλεγχοι Τεκμηρίωσης - Έλεγχοι Πιστότητας. Το στάδιο αυτό υπάρχει για να βοηθήσει τον ελεγκτή να προβεί σε άμεσες επαληθευτικές διαδικασίες ακόμα και αν η επιχείρηση διαθέτει ένα ισχυρό σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Όταν ολοκληρωθεί η διαδικασία, ο ελεγκτής γνωρίζει τις τυχόν αποκλίσεις λειτουργίας του συστήματος από τις προδιαγραφές του και προσδιορίζει το βαθμό σημαντικότητάς του. Σε κρίσιμες περιοχές όπου η πιθανότητα σφαλμάτων ή αποκλίσεων είναι μεγάλη τότε αναμένονται αναλυτικές ελεγκτικές διαδικασίες.

iv. Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ο ελεγκτής στο στάδιο αυτό είναι ικανός, αφού έχει μελετήσει και επαληθεύσει τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, να αξιολογήσει το σύστημα και το βαθμό εμπιστοσύνης του. Ανάλογα με το βαθμό αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητάς του, εξαρτάται και η έκταση των ελέγχων που θα ακολουθήσουν.

v. Ολοκλήρωση Έργου. Ο ελεγκτής συγκεντρώνει όλο το υλικό από την εργασία y του και αξιολογεί την αντικειμενικότητα των οικονομικών καταστάσεων. Ερευνά επίσης την ύπαρξη μεταγενέστερων γεγονότων από τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα οποία μπορεί να επηρεάσουν την εικόνα της επιχείρησης και σκοπίμως δεν έχουν αποτυπωθεί.

vi. Έκφραση Γνώμης. Ο ελεγκτής στο τέλος του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκδίδει το πιστοποιητικό (έκθεση) ελέγχου. Στο πιστοποιητικό αυτό αναγράφεται η γνώμη του ελεγκτή, υποβάλλεται πρώτα στη Γενική Συνέλευση και εν συνεχεία δημοσιεύεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της

επιχείρησης όπως απαιτείται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Τα είδη της γνώμης του ελεγκτή είναι :

■ Ανεπιφύλακτη γνώμη : Είναι η πλέον επιθυμητή από τη Διοίκηση της επιχείρησης καθώς αυξάνει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και ταυτόχρονα βελτιώνεται η εικόνα της επιχείρησης στους μετόχους και στους επενδυτές. Η επιχείρηση εφαρμόζει πιστά τους κανόνες και τις αρχές του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική της θέση. Τυχόν παραλείψεις που μπορεί να παρατηρήθηκαν ήταν επουσιώδεις.

■ Γνώμη με Επιφύλαξη : Ο ελεγκτής δεν αμφισβητεί την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν είναι βέβαιος για την καθολικότητά τους καθώς ορισμένα μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων δεν αποδίδουν ακριβοδίκαια τα αντίστοιχα στοιχεία. Αδυνατεί ή παρεμποδίζεται από τη Διοίκηση να ασκήσει την ελεγκτική του εργασία με βάση τα ελεγκτικά πρότυπα και διαπιστώνει ότι η επιχείρηση δεν εφαρμόζει πιστά όλες τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

■ Αντίθετη Γνώμη : Οι περιπτώσεις με αρνητική γνώμη είναι σπάνιες αφού αυτό συνεπάγεται αυτόματα δυσμενέστερες συνέπειες για τη Διοίκηση και σε μεγαλύτερο βαθμό για την εικόνα της επιχείρησης προς τους ενδιαφερόμενους. Ο ελεγκτής για να εκφράσει αρνητική γνώμη θα πρέπει να έχει διαπιστώσει μη αξιόπιστες λογιστικές καταστάσεις ή σημαντικά λογιστικά μεγέθη που δεν αντιστοιχούν στην πραγματικότητα.

■ Αρνηση Έκφρασης Γνώμης : Συχνά οι ελεγκτές προσπαθούν να εξαντλήσουν όλες τις πιθανότητες ώστε να μην προβούν σε λάθος εκτίμηση εις βάρος της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σπάνιο να αρνούνται να εκφέρουν γνώμη από το να εκφράζουν μία αρνητική. Ένας ελεγκτής για να εκφράσει άρνηση γνώμης θα πρέπει να μην έχουν ελεγχθεί σημαντικά μεγέθη της επιχείρησης όπως υποκαταστήματα εκτός έδρας, να έχουν παραβιαστεί βασικές αρχές των ελεγκτικών προτύπων ειδικότερα αυτών περί ανεξαρτησίας και αμεροληψίας είτε ο έλεγχος να είναι ανεπαρκής για οποιαδήποτε αιτία όπως μη συνεργασία εκ μέρους του πελάτη.

1. Εσωτερικός Έλεγχος. Καθοριστικό ρόλο στην έκφραση γνώμης του ελεγκτή διαδραματίζει και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Το σύστημα αυτό παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τη γενικότερη λειτουργία του λογιστικού συστήματος και των καθημερινών διαδικασιών της οικονομικής μονάδας. Όσο πιο σωστά και ομαλά λειτουργεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, τόσο λιγότερα αποδεικτικά στοιχεία χρειάζονται προκειμένου να διατυπωθεί εγγράφως η αντικειμενική γνώμη του ελεγκτή.

2. Λογιστικά Βιβλία. Παρέχουν μεγάλο όγκο αποδεικτικών στοιχείων, καθώς σε αυτά απεικονίζονται όλες οι συναλλακτικές δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας. Για το λόγο αυτό πρέπει να είναι στη διάθεση των ορκωτών ελεγκτών, οι οποίοι μαζί με τα λογιστικά βιβλία οφείλουν να συγκεντρώσουν και να αντίστοιχα παραστατικά που αποδεικνύουν τις καταγεγραμμένες ενέργειες. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τα υπόλοιπα των λογαριασμών, συνεπώς πρέπει να ενημερώνονται και να ελέγχονται συνεχώς.

3. Υπολογιστικές Εργασίες. Ο ορκωτός ελεγκτής προκειμένου να επαληθεύσει ορισμένα στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας πρέπει να προβεί σε ορισμένους υπολογισμούς. Τέτοιες υπολογιστικές εργασίες μπορεί να είναι :

- i. Υπολογισμός αθροίσεων των λογαριασμών
- ii. Επαλήθευση ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων επί των παγίων στοιχείων
- iii. Επαλήθευση ορθού τρόπου αποτίμησης αποθεμάτων και έλεγχος χρήσης κοινής μεθόδου
- iv. Επαλήθευση προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και αποζημίωσης προσωπικού

v. Επαλήθευση αποτίμησης απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και παρακολούθηση ισοτιμιών

vi. Επαλήθευση ποσού οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και αναβαλλόμενου φόρου

vii. Επαλήθευση υπολογισμού αποθεματικών και μερίσματος, τα οποία σχετίζονται άμεσα με τα κέρδη χρήσης.

4. Αριθμοδείκτες και Συγκρίσεις. Οι ορκωτοί ελεγκτές ξεκινώντας τον έλεγχο τους πρέπει να συλλέξουν τα υπόλοιπα των επιμέρους λογαριασμών και να τα συγκρίνουν με αυτά της προηγούμενης χρήσης, παρακολουθώντας έτσι τυχόν σημαντικές μεταβολές. Η σύγκριση αυτή πραγματοποιείται με την εξαγωγή των χρηματοοικονομικών δεικτών όπως είναι οι αριθμοδείκτες μικτού και καθαρού κέρδους, ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας, κερδοφορίας και δανειακής επιβάρυνσης. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνεται σε δείκτες που σημειώνουν σημαντική μεταβολή, θέτουν σε κίνδυνο τόσο τη βραχυχρόνια όσο και τη μακροχρόνια επιβίωση της οικονομικής μονάδας και για το λόγο αυτό είναι αναγκαίο να ερευνούνται τα αίτια μεταβολής.

5. Φυσικά Αποδεικτικά Στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά προέρχονται με φυσική καταμέτρηση και απογραφή των περιουσιακών στοιχείων από τον ίδιο τον ορκωτό ελεγκτή στην έδρα της εξεταζόμενης οικονομικής μονάδας αλλά ακόμα και στα πιθανά υποκαταστήματά της. Η καταμέτρηση αυτή μπορεί να δώσει καλύτερα αποτελέσματα αν λάβει αιφνιδιαστική μορφή, χωρίς τυχόν προειδοποίηση, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη των πραγματικών περιουσιακών στοιχείων. Στην κατηγορία αυτή ανήκει η καταμέτρηση του Ταμείου, η απογραφή Αποθεμάτων και Παγίων Στοιχείων και η καταμέτρηση λοιπών περιουσιακών στοιχείων όπως είναι οι επιταγές και τα γραμμάτια.

6. Προφορικά Αποδεικτικά Στοιχεία. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής υποβάλλει στους αρμόδιους της οικονομικής μονάδας πλήθος ερωτήσεων λόγω πιθανών αποριών που γεννήθηκαν μέσω της διερεύνησης των λογαριασμών. Μέσω των ερωτήσεων και των απαντήσεων που λαμβάνει, συλλέγει επιπλέον στοιχεία, ικανά να τον βοηθήσουν στον έλεγχο που διεξάγει. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι ευγενικοί και με το ήθος που τους αντιπροσωπεύει καθώς έχουν προσληφθεί για τον έλεγχο της συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας και οφείλουν να λειτουργούν με αυτό ως στόχο.

7. Έγγραφα Αποδεικτικά Στοιχεία. Οι ελεγκτές έχουν υποχρέωση να ζητούν έγγραφα στοιχεία από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας. Αυτά τα στοιχεία μπορεί να αφορούν την ελεγχόμενη μονάδα όπως είναι τα παραστατικά Εσόδων - Εξόδων, ώστε να ελεγχθεί αν υπόκεινται σε φορολογία και τα Δελτία Αποστολής και Τιμολόγια, με σκοπό τον έλεγχο της αποθήκης. Στην κατηγορία των στοιχείων αυτών ανήκουν και στοιχεία που αφορούν τρίτους προς την οικονομική μονάδα όπως τα Extraίτ των τραπεζικών λογαριασμών, συμβάσεις με τρίτους, τίτλοι μετοχών στο χαρτοφυλάκιο, εκθέσεις εκτιμητών για τον προσδιορισμό αξίας των Παγίων Στοιχείων.

8. Αποδεικτικά Στοιχεία - Επιστολές. Οι ελεγκτές, στα πλαίσια των εργασιών τους και για την επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών πελατών, προμηθευτών, πιστωτών, οφείλουν να ζητούν και να λαμβάνουν επιστολές. Οι επιστολές αυτές θεωρούνται έγκυρες και αξιόπιστες διότι συντάσσονται από τους ενδιαφερόμενους προς την οικονομική μονάδα και δεν υπάρχει συμφέρον απόκρυψης στοιχείων.

7.13 Ελεγκτικός κίνδυνος

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 400, ο Ελεγκτικός Κίνδυνος είναι ο κίνδυνος που διατρέχει ο ελεγκτής να εκδώσει μία έκθεση χωρίς καμία επιφύλαξη όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες. Καθορίζεται ότι ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση και να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες

προκειμένου να εξασφαλίσει το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα και να βεβαιωθεί ότι ο ελεγκτικός κίνδυνος βρίσκεται σε χαμηλά επίπεδα. Ο ελεγκτής οφείλει να ασκήσει την επαγγελματική του κρίση για να αξιολογήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο και για να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες τέτοιες που να εξασφαλίζουν τη μείωση του κινδύνου σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 4400 « *Αξιολόγηση των κινδύνων και δικλείδες ασφαλείας, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που να είναι επαρκής ώστε να του επιτρέψει να σχεδιάσει και να αναπτύξει μια αποτελεσματική προσέγγιση στον έλεγχο. Ο ελεγκτής οφείλει να ασκήσει την επαγγελματική του κρίση για να αξιολογήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο και για να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες τέτοιες που να εξασφαλίζουν την μείωση του κινδύνου σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Κατά την ανάπτυξη του γενικού σχεδίου του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει τον εγγενή κίνδυνο, στο επίπεδο των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να διασυνδέει και να συσχετίζει τον εκτιμηθέντα κίνδυνο με τα σημαντικά υπόλοιπα και τις συναλλαγές που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή να υποθέσει ότι ο εγγενής κίνδυνος είναι ο μέγιστος δυνατός. Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει κατανόηση του λογιστικού συστήματος σε βαθμό επαρκή που να του επιτρέπει να προσδιορίσει και να κατανοήσει:*

(α) τις κύριες κατηγορίες (βασικές ομάδες) των συναλλαγών του ελεγχόμενου οργανισμού,

(β) την αφετηρία των συναλλαγών αυτών και του τρόπου με τον οποίο εξουσιοδοτούνται και συλλαμβάνονται,

(γ) τα σημαντικά λογιστικά στοιχεία και παραστατικά του ελεγχόμενου οργανισμού από τα οποία αντλούνται και στα οποία στηρίζονται οι οικονομικές καταστάσεις,

(δ) τη διαδικασία λογιστικοποίησης και απεικόνισης των συναλλαγών, από την αφετηρία τους μέχρι την απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση της γενικότερης νοοτροπίας και του κλίματος μέσα στο οποίο λειτουργεί ο ελεγχόμενος οργανισμός, σε βαθμό που να επιτρέπει την αξιολόγηση των παραμέτρων αυτών, της ερμηνείας των διοικούντων, της σημαντικότητας που αποδίδεται στην διασφάλιση της καλής λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της ταχύτητας ανταπόκρισης, στις περιπτώσεις εκείνες που καθίσταται αναγκαίο να υπάρξουν διορθωτικές παρεμβάσεις.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει κατανόηση των δικλείδων ασφαλείας του συστήματος, που να είναι επαρκής ώστε να επιτρέψει την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού σχεδίου ελέγχου. Μετά την εξασφάλιση μιας επαρκούς κατανόησης του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να προχωρήσει σε μια προκαταρκτική εκτίμηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, για κάθε κύρια κατηγορία υπολοίπων ή συναλλαγών. Η προκαταρκτική αυτή αξιολόγηση των κινδύνων δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας πρέπει να χαρακτηρίζει τον κίνδυνο ως υψηλό, εκτός εάν ο ελεγκτής:

(α) έχει εντοπίσει δικλείδες ασφαλείας, που έχουν καλές προοπτικές να αποτρέψουν ή να αποκαλύψουν ή να διορθώσουν ένα ουσιώδες λάθος, και

(β) σχεδιάζει να υποβάλει τις δικλείδες αυτές σε δοκιμασία, ώστε να επιβεβαιωθεί η επάρκειά τους.

Ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώνει στα φύλλα εργασίας:

(α) την εξασφαλισθείσα κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, και

(β) την αξιολόγηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας του συστήματος.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει, με τη δοκιμασία των δικλείδων ασφαλείας, ελεγκτική μαρτυρία, που να στηρίζει την αξιολόγηση του κινδύνου ως μη υψηλού. Όσο χαμηλότερος αξιολογείται ο κίνδυνος, τόσο περισσότερη στήριξη απαιτεί το συμπέρασμα ότι το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλα σχεδιασμένα και λειτουργούν κατά τρόπο αποτελεσματικό.

Βασιζόμενος στα αποτελέσματα της δοκιμασίας των δικλείδων ασφαλείας, ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει την επάρκεια του σχεδιασμού των δικλείδων και κατά ποσόν οι δικλείδες λειτουργούν στην πράξη όπως είχε διαφανεί στο στάδιο της προκαταρκτικής αξιολόγησης. Πριν βασισθεί σε ελεγκτικές διαδικασίες, που εφαρμόστηκαν σε προγενέστερους ελέγχους, ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει ελεγκτική μαρτυρία που να στηρίζει την ενέργεια αυτή.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει αν οι δικλείδες ασφαλείας ήταν σε λειτουργία καθ' όλη την υπό έλεγχο περίοδο. Πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου, βασιζόμενος στα ευρήματα των άμεσων επαληθευτικών ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόστηκαν και στην υπόλοιπη ελεγκτική μαρτυρία που εξασφαλίσθηκε, ο ελεγκτής πρέπει να επιβεβαιώνει ότι η εκτίμηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας ήταν ορθή.

Κατά τον προσδιορισμό της φύσης και της έκτασης των άμεσων επαληθευτικών ελεγκτικών διαδικασιών, που απαιτούνται ώστε να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε επαρκώς χαμηλό επίπεδο, ο ελεγκτής οφείλει να συνυπολογίζει το εκτιμηθέν επίπεδο του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας. Ανεξάρτητα του εκτιμηθέντος επιπέδου του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει ένα ελάχιστο άμεσων επαληθευτικών ελεγκτικών διαδικασιών, σε σχέση με τα σημαντικά υπόλοιπα και τις σημαντικές ομάδες συναλλαγών του ελεγχόμενου οργανισμού. Όσο υψηλότερος είναι ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, τόσο περισσότερη είναι η ελεγκτική μαρτυρία που πρέπει να εξασφαλισθεί με την εφαρμογή άμεσων επαληθευτικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Όταν ο ελεγκτής αξιολογεί τον κίνδυνο μη αποκάλυψης ουσιωδών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις ως μη δυνάμενο να μειωθεί σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, τότε οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου ή να αρνηθεί τη διατύπωση γνώμης.

Ο ελεγκτής οφείλει να γνωστοποιήσει στη διοίκηση, το συντομότερο δυνατόν, την ύπαρξη των σημαντικών αδυναμιών στο σχεδιασμό και τη λειτουργία του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που έχουν περιέλθει στην αντίληψή του. »,

Σήμερα οι ελεγκτικές εταιρείες, προκειμένου να περιορίσουν την εμφάνιση του ελεγκτικού κινδύνου, επιλέγουν να δομήσουν και να κατευθύνουν το ελεγκτικό τους έργο σύμφωνα με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου το οποίο έχει τρεις παραμέτρους που συνδέονται μεταξύ τους με πολλαπλασιαστική σχέση σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 400. Οι παράμετροι αυτές είναι ο Εγγενής Κίνδυνος, ο Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου και ο Κίνδυνος Αποκάλυψης ή Εντοπισμού, οι οποίες αναλύονται εκτενέστερα παρακάτω.

Ο ελεγκτής, πέραν του ελεγκτικού κινδύνου, αντιμετωπίζει και τον Κίνδυνο Ανάλυσης του Ελέγχου ο οποίος αφορά τον κίνδυνο ζημιάς ή διάβρωσης της επαγγελματικής του φήμης. Ο ελεγκτής, ακόμα και αν πραγματοποιήσει τον έλεγχο σύμφωνα με τις ελεγκτικές διαδικασίες και τα ελεγκτικά πρότυπα και αξιολογήσει ως αντικειμενικές και ακριβείς τις οικονομικές καταστάσεις που στην πραγματικότητα είναι αναξιόπιστες, θα πρέπει να αναλάβει τις ευθύνες του γεγονός που θα πλήξει το κύρος του και την επαγγελματική του υπόληψη.

7.13.1 Το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου

Ο ελεγκτής, πριν την εκτέλεση του έργου του, θα πρέπει χρησιμοποιώντας σε μεγάλο βαθμό την κρίση του να καθορίσει το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου καθώς τα χρησιμοποιούμενα ελεγκτικά πρότυπα ελέγχου δεν παρέχουν κατευθυντήριες οδηγίες για το αποδεκτό επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου. Καθοριστικό παράγοντα στη διαδικασία αυτή έχει το μοντέλο του ελεγκτικού το οποίο είναι ένα σχεδιαστικό εργαλείο στη διαδικασία ελέγχου του υπολοίπου ενός λογαριασμού και σχετίζεται όπως προαναφέρθηκε με τις τρεις παραμέτρους όπως φαίνεται στην εξίσωση :

$$AR = IR \times CR \times DR$$

AR = ελεγκτικός κίνδυνος ή κίνδυνος των οικονομικών καταστάσεων (audit risk)

Ο ελεγκτικός κίνδυνος ορίζεται ως η πιθανότητα δημοσίευσης, εν αγνοία του ελεγκτή, οικονομικών καταστάσεων που λόγω ουσιωδών σφαλμάτων ή παραλείψεων δεν παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της οικονομικής θέσης καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσεως της επιχείρησης, σύμφωνα με τις εφαρμοζόμενες γενικά λογιστικές αρχές και την ισχύουσα σχετική νομοθεσία.

IR = εγγενής ή ενδογενής ή σύμφυτος κίνδυνος (inherent risk)

Ο εγγενής κίνδυνος ορίζεται ως η πιθανότητα οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν ουσιώδη σφάλματα, παρεκκλίσεις ή παραλείψεις λόγω της φύσης και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του ελεγχόμενου στοιχείου, με βασική υπόθεση τη μη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Δηλαδή ο κίνδυνος αυτός μετρά την επιρρέπεια των οικονομικών καταστάσεων προς τα ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις, ανεξάρτητα από το εφαρμοζόμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 400, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την κρίση του για να μπορέσει να αξιολογήσει τις εργασίες της οικονομικής μονάδας, την ακεραιότητα, την εμπειρία και τις γνώσεις της Διοίκησης καθώς και εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν τον κλάδο μέσα στον οποίο λειτουργεί η οικονομική μονάδα.

Πρέπει να τονιστεί ότι κάθε λογαριασμός ή περιουσιακό στοιχείο που ελέγχεται, κατέχει διαφορετική σημασία και πρέπει να πραγματοποιείται διαφορετική εκτίμηση του βαθμού του

ελεγκτικού κινδύνου ανάλογα με την ευαισθησία του και την αντίδραση του αποτελέσματος στις οικονομικές καταστάσεις. Πιθανοί παράγοντες που επηρεάζουν το βαθμό του ελεγκτικού κινδύνου είναι ο αρχικός έλεγχος της οικονομικής μονάδας, τα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων, οι σύνθετοι λογιστικοί υπολογισμοί και συναλλαγές καθώς και οι ισχυρισμοί της Διοίκησης.

CR = κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου (control risk)

Ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ως η πιθανότητα οι διάφοροι μηχανισμοί ή διαδικασίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου να μην καταφέρουν να εντοπίσουν ή αποτρέψουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις στις οικονομικές καταστάσεις. Ένα καλό και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου μειώνει την πιθανότητα εμφάνισης λαθών και κατά επέκταση του ελεγκτικού κινδύνου, αυξάνοντας με αυτόν τον τρόπο την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 4400, ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ως κίνδυνος δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας κατά τον οποίο ο ελεγκτής πρέπει να προβεί σε έναν αρχικό έλεγχο της εκτίμησης των δικλίδων για κάθε υπόλοιπο λογαριασμού ή συναλλαγή και να εξασφαλίσει τη λειτουργία τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

DR = κίνδυνος μη αποκάλυψης ή κίνδυνος διαδικασιών ελέγχου ή κίνδυνος εντοπισμού, σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο (detection risk)

Ο κίνδυνος αυτός ορίζεται ως η πιθανότητα οι διαδικασίες και τα τεστ του ελέγχου να μην εντοπίσουν ή αποτρέψουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις, με αποτέλεσμα αυτά να εμφανιστούν στις οικονομικές καταστάσεις. Ο κίνδυνος μη αποκάλυψης αποτελείται από δύο κινδύνους :

1. Κίνδυνος Δειγματοληψίας, που αφορά την πιθανότητα τα αποτελέσματα του ελεγκτή από τη δειγματοληψία να μη γενικεύονται στο σύνολο του πληθυσμού. Το δείγμα είναι μη αντιπροσωπευτικό και τα συμπεράσματα είναι λανθασμένα.
2. Κίνδυνος Παραγόντων εκτός Δειγματοληψίας, σχετίζεται με το ενδεχόμενο ο ελεγκτής να χρησιμοποιήσει μη ενδεδειγμένη ελεγκτική διαδικασία και συνεπώς να καταλήξει σε παραπλανητικά αποτελέσματα, ακόμα και αν έχει ελέγξει ολόκληρο τον πληθυσμό.

Σύμφωνα με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου, καθορίζεται το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου, πραγματοποιείται εκτίμηση του εγγενή κινδύνου και του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου κάθε λογαριασμού και υπολογίζεται με βάση την εξίσωση το επίπεδο του κινδύνου αποκάλυψης. Οι εκτιμήσεις των κινδύνων μπορεί να αλλάξουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οδηγώντας τον ελεγκτή στην αναθεώρηση των επιπέδων των κινδύνων και στην τροποποίηση των δοκιμασιών ελέγχου. Αποτέλεσμα της χρήσης του μοντέλου είναι ουσιαστικά ο εντοπισμός των ελεγκτικών διαδικασιών με σκοπό τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά επίπεδα. Παρόλα αυτά, ο ελεγκτής δεν πρέπει να στηρίζεται εξ ολοκλήρου στην εκτίμηση που πραγματοποιεί αλλά οφείλει να επαληθεύει τα υπόλοιπα των λογαριασμών μέσω ανεξάρτητων δοκιμασιών και να λαμβάνει υπόψην του τη σημαντικότητα του κάθε λογαριασμού στη δομή και τη σύνθεση των οικονομικών καταστάσεων. Σημαντικό είναι να σημειωθούν τα εξής :

1. Ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου αποτελούν τον κίνδυνο της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, εξαρτώνται από αυτήν και το περιβάλλον μέσα στο οποίο δρα και συνεπώς ο ελεγκτής δεν μπορεί να επηρεάσει τους δύο κινδύνους.
2. Υπάρχει αντίρροπη σχέση ανάμεσα στον κίνδυνο μη αποκάλυψης και στον εγγενή και

εσωτερικού ελέγχου κίνδυνο. Όσο υψηλός είναι ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου τόσο χαμηλός πρέπει να είναι ο κίνδυνος εντοπισμού ώστε να περιορίζεται ο ελεγκτικός κίνδυνος σε χαμηλά επίπεδα.

3. Όσο υψηλός είναι ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου, τόσο περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια πρέπει να εξασφαλίσει ο ελεγκτής για τη διαδικασία του ελέγχου.

4. Όλα τα επίπεδα των κινδύνων εκφράζονται ποσοστιαία ή περιφραστικά.

5. Στην εφαρμοσμένη ελεγκτική, ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου εκφράζονται ως μία μεταβλητή γνωστή ως Κίνδυνος Επέλευσης Σφάλματος ή Παράλειψης (occurrence risk).

7.14 Ουσιαστικότητα

Στην ελεγκτική, η έννοια της Ουσιαστικότητας (Materiality) είναι ταυτόσημη με την έννοια της Σημαντικότητας και της Σπουδαιότητας και επικεντρώνεται στη σημασία ενός στοιχείου και στη σχέση του με τον ελεγκτικό κίνδυνο. Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο των ΗΠΑ, η ουσιαστικότητα είναι το μέγεθος μιας παράλειψης (omission) ή μιας ανακρίβειας (misstatement) της λογιστικής πληροφορίας που λόγω διαφόρων συνθηκών μπορεί να αλλάξει ή να επηρεάσει την κρίση ενός λογικού ανθρώπου που βασίζεται στην πληροφόρηση λόγω αυτής της παράλειψης ή της ανακρίβειας. Οι πληροφορίες είναι χρήσιμες τόσο στην ελεγκτική όσο και στις Κεφαλαιαγορές και με βάση κανόνα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ, η πληροφορία είναι ουσιαστική όταν βοηθάει έναν συνετό επενδυτή στην απόκτηση μετοχής, εστιάζοντας σε αυτό που ο επενδυτής θέτει σε προτεραιότητα από άποψης σημαντικότητας. Σε αντιστοιχία, επειδή το περιβάλλον μέσα στο οποίο δρα μία οικονομική μονάδα είναι συνεχώς εξελισσόμενο, ο ελεγκτής καλείται χρησιμοποιώντας την κρίση του, να ορίζει κάθε φορά αυτό που είναι ουσιαστικό ανάλογα με τις παρούσες συνθήκες και τα γεγονότα.

Σύμφωνα με το ελληνικό ελεγκτικό πρότυπο 3320, *«Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμήσει τον παράγοντα της σημαντικότητας (ουσιαστικότητας) και τη σχέση του με τον ελεγκτικό κίνδυνο. Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να διατυπώσει γνώμη ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το προσδιοριζόμενο λογιστικό πλαίσιο (σώμα λογιστικών κανόνων). Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων σκοπό έχουν να παράσχουν πληροφόρηση. Η σημαντικότητα (ουσιαστικότητα) της πληροφόρησης και, κατά συνέπεια, η σημαντικότητα (ουσιαστικότητα) των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων στα οποία βασίζεται η πληροφόρηση αυτή κρίνεται με γνώμονα το αν η παράλειψη της πληροφόρησης ή η μη ορθή (ατελής ή λανθασμένη) πληροφόρηση δυνατόν να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Η σημαντικότητα (ουσιαστικότητα) εξαρτάται από το μέγεθος των ποσών ή/και του λάθους/παραλείψεως σε συνάρτηση με τις συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις. Έτσι η έννοια της σημαντικότητας (ουσιαστικότητας) αποτελεί το κρίσιμο μέτρο αναφοράς του ελεγκτή κατά την εκτέλεση του έργου. Η σημαντικότητα (ουσιαστικότητα) πρέπει να συνεκτιμάται από τον ελεγκτή κατά:(α) την προδιαγραφή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών, και(β) την αξιολόγηση των επιπτώσεων των τυχόν λαθών που εντοπίζονται από τον έλεγχο. Κατά την αξιολόγηση του αν οι οικονομικές καταστάσεις*

απεικονίζουν τα δεδομένα με σαφήνεια, ορθότητα και πληρότητα, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμήσει τις συσσωρευτικές επιδράσεις όλων των εντοπισθέντων από τον έλεγχο λαθών, που δεν έχουν διορθωθεί, ως προς τη σημαντικότητά(ουσιαστικότητά) τους. Αν η διοίκηση αρνείται να επιφέρει τις αναγκαίες διορθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις και τα αποτελέσματα των πρόσθετων αναγκαίων ελεγκτικών διαδικασιών δεν επιτρέπουν στον ελεγκτή να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι οι συσσωρευτικές επιπτώσεις των μη διορθωθέντων λαθών είναι επουσιώδεις, ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το ΕΕΠ7700 "Η Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων".», η ουσιαστικότητα της πληροφόρησης αξιολογείται με βάση το αν η παράληψη ή η μη ορθή (ατελής ή λανθασμένη) πληροφόρηση είναι δυνατόν να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που θα ληφθούν με γνώμονα τις οικονομικές καταστάσεις. Με βάση το ελληνικό ελεγκτικό πρότυπο, η ουσιαστικότητα εξαρτάται από το μέγεθος των ποσών που παρατηρείται το λάθος ή η παράλειψη σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση τόσο από άποψη χρόνου όσο και έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών σε λογιστικές πληροφορίες και στοιχεία που θεωρούνται καίρια κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Καθοριστικό κριτήριο στην έννοια της ουσιαστικότητας είναι επίσης και ο βαθμός κατά τον οποίο το ποσό του λάθους είναι σημαντικό και καθοριστικό στις επιθυμίες και μελλοντικές αποφάσεις των ενδιαφερόμενων μερών με την οικονομική μονάδα. Για το λόγο αυτό πρέπει να πραγματοποιείται αξιολόγηση των επιπτώσεων τυχόν λαθών που εντοπίζονται από τον έλεγχο και να συνεκτιμάται η αθροιστική επίδρασή τους με τη συνολική εικόνα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και να πραγματοποιείται σύγκριση με παρελθοντικά

7.14.1 Παράγοντες που επηρεάζουν την ουσιαστικότητα

Ο ελεγκτής για την εκτίμηση της ουσιαστικότητας αξιοποιεί σε μεγάλο βαθμό την αντικειμενική κρίση του προκειμένου να ελέγξει ένα λογαριασμό ή κάποιο στοιχείο που έχει συλλέξει. Όσο πιο σημαντικός είναι ένας λογαριασμός, τόσο περισσότερα στοιχεία του λογαριασμού πρέπει να συγκεντρωθούν και να ελεγχθούν.

Για τον καθορισμό της ουσιαστικότητας πρέπει να ληφθούν υπόψη τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές πτυχές. Σε ότι αφορά τα ποσοτικά χαρακτηριστικά, υπάρχει και χρησιμοποιείται συγκεκριμένη μεθοδολογία εκτίμησης και της ουσιαστικότητας σε αντίθεση με τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των λανθασμένων καταχωρήσεων μικρών ποσών τα οποία μπορεί να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνεται ακόμα και σε συναλλαγές που αφορούν μικρά ποσά και μπορούν όμως να προκαλέσουν σημαντικές λογιστικές διαφορές με σοβαρές επιπτώσεις για το οικονομικό αποτέλεσμα της χρήσης. Συνεπώς μία οικονομική μονάδα μπορεί να παρουσίαζε κερδοφορία και ύστερα από μία τυχόν μικρή παραβατική συμπεριφορά, να αναγκαστεί να αντιμετωπίσει υψηλά πρόστιμα τα οποία ενδέχεται να μετατοπίσουν το αποτέλεσμα χρήσης.

Με βάση τους Thomas McKee και Eilifsen (2000), η επίδραση των ποιοτικών παραγόντων μπορεί να είναι ιδιαίτερης σημασίας και σε αυτήν την περίπτωση οι ελεγκτές πρέπει να χρησιμοποιήσουν την επαγγελματική τους κρίση. Τέτοιοι παράγοντες είναι :

1. Κίνδυνος χειρισμού κερδών (earnings manipulation)
2. Πιθανές επιδράσεις των ανακριβειών σε τάσεις όπως η αποδοτικότητα
3. Ακρίβεια και αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος

4. Πιθανή εξαγορά, συγχώνευση ή πώληση
5. Απειλή από δικαστικό αγώνα ή επιθεώρηση της εργασίας των ελεγκτών
6. Κίνδυνος ύπαρξης μη ανιχνευμένων ανακρίβειών
7. Ανίχνευση απάτης (fraud) σε προηγούμενες χρήσεις

Η παραπάνω λίστα περιέχει παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τον εγγενή κίνδυνο και την αξιολόγηση του κινδύνου ελέγχου. Αυτό δεν πρέπει να αποτελεί έκπληξη καθώς θα υπάρχουν παράγοντες που θα επηρεάσουν τόσο το αποτέλεσμα στις αποφάσεις των χρηστών από την ύπαρξη λανθασμένων διατυπώσεων όσο και τον κίνδυνο λανθασμένων διατυπώσεων οι οποίες δεν μπορούν να αποτραπούν ή να αποφευχθούν από το εσωτερικό σύστημα ελέγχου. Ο ελεγκτής οφείλει σε τέτοιες περιπτώσεις να εξετάσει τα αποτελέσματα των παραγόντων που ελλοχεύουν τόσο στο επίπεδο της ουσιαστικότητας όσο και στον κίνδυνο προγραμματισμού του ελέγχου.

Όλες οι οικονομικές μονάδες προσπαθούν συνεχώς για ένα σχετικά σταθερό επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου. Έχοντας αυτόν το στόχο σε περίπτωση που χρησιμοποιείται λάθος επίπεδο ουσιαστικότητας, αυτό σημαίνει είτε ότι ο έλεγχος είναι αρκετός και επηρεάζεται η αποδοτικότητα του ελέγχου είτε περιορισμένος σε έκταση οπότε επηρεάζεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Συνεπώς στον προγραμματισμό του ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντικό να πραγματοποιούνται οι κατάλληλες κρίσεις για την ουσιαστικότητα.

Σύμφωνα με το General Accounting Office (GAO), τα επίπεδα της ουσιαστικότητας μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία ελέγχων. Οι ελεγκτές πρέπει να θέτουν χαμηλότερα επίπεδα ουσιαστικότητας στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που λαμβάνουν κυβερνητική βοήθεια σε αντίθεση με ελέγχους του ιδιωτικού τομέα, λόγω των ποικίλων νομικών και ρυθμιστικών απαιτήσεων και εξαιτίας της διαφάνειας και ευαισθησίας των κυβερνητικών προγραμμάτων, δραστηριοτήτων και λειτουργιών.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως διαπιστώνουμε από τα προαναφερθέντα η επιλογή των επιχειρήσεων να έχουν στην διάθεσή τους ορκωτούς ελεγκτές, εάν και το κόστος είναι αρκετά μεγάλο, μόνο ωφέλιμη θα μπορούσε να χαρακτηριστεί. Διότι κερδίζουν σαφή οικονομικά αποτελέσματα καθώς νομιμότητα και εγκυρότητα αυτών γιατί άλλωστε ένα από τα στοιχεία που χαρακτηρίζει τους ελεγκτές είναι η διαφάνεια και η προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με την όποια οικονομική μονάδα έχουν αναλάβει να ελέγξουν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία:

1. Κάντζος Κ., Ελεγκτική – Θεωρία και Πρακτική, Αθήνα 2006
2. Παπαδάτου Θεοδώρα, Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2005
3. ΣΟΛ, Νομοθεσία Σώματος Ορκωτών Λογιστών
4. Φλιτούρης Α. Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος, Θεσσαλονίκη 2007
5. Παπαστάθης Π, Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς, Αθήνα 2003

Ιστοσελίδες:

1. <http://www.soel.gr/>
2. http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_el.pdf
3. <http://www.wikipedia.gr/>
4. <http://traveldailynews.gr/columns/article/2623>
5. Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών - <http://www.hiia.gr>
6. The Institute Of Internal Auditors - <https://na.theiia.org>
7. ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ Α.Ε. , ΚΝ 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ 4ον - Ελεγκταί και δικαιώματα μειοψηφίας, σ. 70 - <http://epixeirisi.gr>
8. Felix William, Gramling Audrey and Maletta Mario -The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution - http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=284197
9. Internal Auditors and The External Audit:a transaction cost perspective - <http://www.academia.edu>

Περιοδικά:

1. Ο λογιστής– Τεύχος Αυγούστου 2009

Εφημερίδες:

1. Το Βήμα
2. Η καθημερινή

3. Εφημερίδα της Κυβέρνησης– Τεύχος Πρώτο. Αρ. Φύλλου 174 , Ημερομηνία Κυκλοφορίας 25/08/2008

Αρθρογραφία:

1. Working Paper No 51/00 – Current Materiality Guidance for Auditors by Thomas McKee and Aasmund Eilifsen

