

Α.Τ.Ε.Ι. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ:

ΜΑΛΙΓΚΑΝΗ ΕΛΕΝΗ Α.Μ. 081/08

ΡΟΔΟΒΙΤΟΥ ΧΡΥΣΟΥΛΑ Α.Μ. 153/08

ΕΠΙΒΛΕΨΗ:

ΣΑΜΑΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2012

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ
ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....3

1.1	Λογιστική και Λογιστικές Πληροφορίες.....	3
1.1.1	Χαρακτηριστικά Λογιστικής Πληροφόρησης.....	4
1.1.2	Ζήτηση Λογιστικών Πληροφοριών.....	5
1.1.3	Παροχή Λογιστικών Πληροφοριών.....	6
1.2	Λογιστικές Αρχές.....	7
1.2.1	Εφαρμογή Λογιστικών Αρχών.....	11
1.3	Οικονομικές Καταστάσεις.....	12
1.3.1	Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων.....	13
1.3.2	Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.....	13
1.3.3	Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (F.A.S.B.).....	14
1.4	Σχέση Ελεγκτικής και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.....	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....19

2.1	Έννοια και Ορισμός της Ελεγκτικής.....	19
2.1.1	Ορισμός του Ελέγχου.....	20
2.1.2	Ορισμοί της Ελεγκτικής.....	20
2.1.3	Στόχοι της Ελεγκτικής.....	21
2.2	Ιστορική εξέλιξη του Ελέγχου.....	22

2.2.1 Διεθνώς.....	23
2.2.2 Στην Ελλάδα.....	26
2.3 Αναγκαιότητα για Έλεγχο.....	27
2.4 Εννοιολογικός πυρήνας της Ελεγκτικής επιστήμης.....	28
2.5 Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards).....	32
2.6 Κατηγορίες Ελέγχου.....	33
2.6.1 Εσωτερικοί, Εξωτερικοί και Μικτοί Έλεγχοι.....	33
2.6.2 Ειδικοί και Γενικοί Έλεγχοι.....	34
2.6.3 Προληπτικοί και κατασταλτικοί Έλεγχοι.....	34
2.6.4 Μόνιμοι, Τακτικοί και Έκτακτοι Έλεγχοι.....	35
2.6.5 Κάθετος και Οριζόντιος Έλεγχος.....	35
2.6.6 Συστηματικός και Μη Συστηματικός Έλεγχος.....	37
2.6.7 Διάφορα είδη Ελέγχου.....	38
2.6.8 Κρατικός Έλεγχος.....	38
2.6.9 Έλεγχος Διαχείρισης και Έλεγχος Περιβάλλοντος.....	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....40

3.1 Ο ρόλος των Προτύπων Ελέγχου	40
3.2 Πλαίσιο Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.....	42
3.2.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.....	44
3.2.2 Ελεγκτικά πρότυπα του Σ.Ο.Λ.....	45
3.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου του Σ.Ο.Λ....	46
3.2.4 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.....	47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ.....	48
4.1 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου.....	48
4.2 Εσωτερικοί ελεγκτές.....	50
4.3 Είδη Ελέγχου.....	51
4.3.1 Διάκριση των Ελέγχων.....	51
4.3.1.1 Έλεγχοι παραγωγής.....	52
4.3.1.2 Οικονομικοί έλεγχοι.....	52
4.3.1.3 Διοικητικοί έλεγχοι.....	52
4.3.1.4 Λειτουργικοί έλεγχοι.....	53
4.3.1.5 Έλεγχος Συστημάτων	
Μηχανογράφησης/Πληροφορικής.....	53
4.3.1.6 Έλεγχος συμμόρφωσης.....	53
4.3.1.7 Έλεγχος Ειδικών Θεμάτων	53
4.3.2 Παραδείγματα εφαρμογής διαφόρων ειδών ελέγχου.....	54
4.4 Εργαλεία άσκησης εσωτερικού ελέγχου.....	54
4.4.1 Τα συστήματα E.R.P. ως εργαλεία εσωτερικού ελέγχου.....	54
4.4.1.1 Πώς τα E.R.P. βοηθούν στη διενέργεια των	
Εσωτερικών Ελέγχων.....	55
4.5 Χαρακτηριστικά Αποτελέσματα Εσωτερικού Ελέγχου.....	57
4.5.1 Γενικά.....	57
4.5.1.1 Ανεξαρτησία.....	57
4.5.1.2 Οργανωτικό Σχέδιο.....	58
4.5.1.3 Συστήματα Εξουσιοδότησης, Αρμοδιοτήτων και	

Ευθυνών.....	59
4.5.1.4 Λογιστική Διάρθρωση.....	59
4.5.1.5 Σύγχρονη Πολιτική Προσωπικού.....	60
4.5.1.6 Κατάλληλο και Αποτελεσματικό Προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου.....	61
4.6 Περιορισμοί Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....63

5.1 Ιστορική εξέλιξη του Εξωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα.....	63
5.2 Έννοια Εξωτερικού Ελέγχου.....	63
5.2.1 Το θεσμικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου.....	65
5.2.2 Το νομοθετικό πλαίσιο.....	66
5.2.2.1 Το πλαίσιο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου.....	68
5.3 Είδη εξωτερικού ελέγχου.....	69
5.4 Ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή.....	71
5.4.1 Αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου.....	73
5.4.2 Πλεονεκτήματα από την χρήση του εξωτερικού ελεγκτή.....	74
5.5 Εταιρίες που υπάγονται υποχρεωτικά στον εξωτερικό έλεγχο.....	75
5.6 Ελεγκτική εργασία.....	76
5.6.1 Βήματα ελεγκτικής εργασίας.....	77
5.6.2 Η μεθοδολογία του εξωτερικού ελέγχου.....	78
5.6.3 Εκθέσεις ελέγχου.....	80
5.6.3.1 Σύνταξη εκθέσεων ελέγχου.....	82

5.6.3.2 Υποβολή της έκθεσης προς τη διοίκηση.....	84
5.7 Ομοιότητες και διαφορές εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.....	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ.....88

6.1 Εισαγωγή.....	88
6.2 Έννοια – Σκοπός του Φορολογικού Ελέγχου.....	88
6.3 Υπηρεσίες που ασκούν Φορολογικό Έλεγχο.....	91
6.4 Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου.....	93
6.4.1 Γενικά.....	93
6.4.2 Προληπτικός Έλεγχος.....	93
6.4.3 Προσωρινός Έλεγχος.....	95
6.4.4 Τακτικός Έλεγχος.....	96
6.4.4.1 Διαδικασία Τακτικού Έλεγχου.....	96
6.4.4.2 Έλεγχος ΑΕ και ΕΠΕ (Ετήσιο Πιστοποιητικό).....	97
6.4.5 Ειδικός Έλεγχος.....	101
6.5 Κατάρτιση Διαγράμματος Ελεγκτικής Διαδικασίας.....	102
6.5.1 Προπαρασκευαστικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου.....	103
6.5.2 Διαδοχικές Ελεγκτικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου.....	103
6.6 Κατάρτιση Έκθεσης Ελέγχου.....	104
6.7 Φορολογικοί Ελεγκτές.....	104
6.8 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των Φορολογουμένων κατά τον Φορολογικό Έλεγχο.....	106
6.8.1 Δικαιώματα Φορολογουμένων.....	106

6.8.2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων.....	107
6.9 Διαδικασία που έπεται του Ελέγχου.....	107

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ

ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ.....109

7.1 Γενικά περί Επαγγελματικής Δεοντολογίας.....	109
7.2 Σκοπός του κανονισμού επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.....	110
7.3 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα.....	111
7.4 Εχεμύθεια.....	113
7.5 Ποιοτική επάρκεια των εργασιών ελέγχου.....	114
7.6 Διαφήμιση και αθέμιτος ανταγωνισμός.....	116
7.7 Σχέσεις με συναδέλφους και ελεγκτικούς φορείς.....	117
7.8 Ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσης μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.....	118
7.9 Ευθύνη των ελεγκτών στην Ελλάδα.....	118

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....120

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....121

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....123

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το ευρύτερο επιστημονικό πεδίο στο οποίο ανήκει το θέμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας μας «Ελεγκτική και Φορολογικός Έλεγχος» είναι το κοινωνικοοικονομικό. Η Ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών και οικονομικών επιστημών, ο οποίος πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια του ελέγχου σε κάθε επιχείρηση, οικονομική μονάδα ή φορέα.

Το συγκεκριμένο θέμα θεωρούμε πως παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον διότι το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον χαρακτηρίζεται από τη συνεχή μεταβλητότητα, τις ραγδαίες εξελίξεις στις επιχειρηματικές πρακτικές, την παγκοσμιοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και τον έντονο ανταγωνισμό και όλα αυτά κάτω από συνθήκες μιας παγκόσμιας κρίσης. Μέσα σε αυτά τα πλαίσια πολλοί κίνδυνοι απειλούν τον επιχειρηματικό τομέα. Η ελεγκτική συμβάλει στην αντιμετώπιση της πρόληψης της διάπραξης απάτης και στην διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων μέσω των σωστών ελέγχων.

Ο σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να δώσει μια γενική αλλά ολοκληρωμένη εικόνα γύρω από την ελεγκτική, τα είδη στα οποία χωρίζεται και τον τρόπο με τον οποίο διενεργούνται οι ελεγκτικές διαδικασίες στα επιμέρους είδη της ελεγκτικής. Επειδή το μέγεθος της εργασίας είναι περιορισμένο αναλύουμε εν συντομία τα κύρια θέματα. Γίνεται προσπάθεια να καλυφθεί το θέμα από πολλές πλευρές σφαιρικά. Έτσι σε κάθε ένα από τα επτά κεφάλαια της εργασίας προσεγγίζουμε το θέμα από διαφορετική οπτική γωνία.

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ θα αναφέρουμε τις γενικές αρχές της λογιστικής και γενικότερα της λογιστικής βάσεις επάνω στις οποίες αναπτύσσεται η ελεγκτική, καθώς και το πώς συνδέεται η Ελεγκτική με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική.

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ορίζουμε την ελεγκτική, αναφέρουμε τα βασικά ιστορικά σημεία της και κάνουμε μια γενική αναφορά γύρω από όλα τα στοιχεία τα οποία την διέπουν.

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ παραθέτουμε το πλαίσιο των ελληνικών και διεθνών ελεγκτικών προτύπων και αναλύουμε τον ρόλο που διαδραματίζουν στον έλεγχο.

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ δίνουμε τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου και αναλύουμε τα επιμέρους είδη ελέγχων που τον αποτελούν. Επίσης αναφερόμαστε στη διαδικασία του και στο βασικό εργαλείο του, το οποίο είναι τα συστήματα E.R.P..

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ περιγράφουμε τη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου, αναφέρουμε τα είδη στα οποία χωρίζεται, τονίζουμε την αναγκαιότητά του και παραθέτουμε όλο το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο που τον διέπει.

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ εισάγουμε την έννοια του φορολογικού ελέγχου, αναφερόμαστε στις υπηρεσίες που τον ασκούν, στα επιμέρους είδη στα οποία διακρίνεται και σε όλες της διαδικασίες που απαιτούνται για τη διεξαγωγή του.

Στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ αναφερόμαστε σε όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά που θα πρέπει να διαθέτει ένας ελεγκτής και όλους τους κανονισμούς που υποχρεούται να εφαρμόζει κατά την άσκηση του επαγγέλματός του.

Τέλος στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ παραθέτουμε ένα ενδεικτικό περιεχόμενο έκθεσης φορολογικού ελέγχου και κάποια υποδείγματα εκθέσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1 Λογιστική και Λογιστικές Πληροφορίες

Ο βασικός σκοπός της λογιστικής στην πρώτη φάση της ιστορικής της εξέλιξης ήταν η συστηματική καταγραφή, ταξινόμηση και απεικόνιση των οικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης, έτσι ώστε οι καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις να δείχνουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων της επιχείρησης ή της οικονομικής δραστηριότητας. Αργότερα κυριαρχεί η επικρατούσα και σήμερα άποψη σύμφωνα με την οποία ο βασικός σκοπός της Λογιστικής και των οικονομικών καταστάσεων της είναι η παροχή χρήσιμων πληροφοριών για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Η λογιστική είναι η «γλώσσα» η οποία ανακοινώνει οικονομικές πληροφορίες σε ανθρώπους που ενδιαφέρονται για μια επιχείρηση όπως διαχειριστές, μετόχους και ικανούς επενδυτές, υπαλλήλους, πιστωτές καθώς και στην κυβέρνηση. Οι βασικοί κλάδοι της λογιστικής είναι οι:

- **Χρηματοοικονομική** : Ασχολείται με την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών προς τους εξωτερικούς χρήστες (τράπεζες, μέτοχοι, πελάτες, προμηθευτές, κλπ.)
- **Διοικητική** : Ασχολείται με την παροχή λογιστικών πληροφοριών (π.χ. κοστολόγηση) προς τη διοίκηση της επιχείρησης
- **Φοροτεχνική** : Ασχολείται με τη μελέτη των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και των επιπτώσεων που έχουν αυτές στη δραστηριότητα της επιχείρησης
- **Ελεγκτική** : Ασχολείται με τον έλεγχο της ορθότητας και πληρότητας των λογιστικών εκθέσεων και την πρόληψη και ανακάλυψη λαθών και ατασθαλιών.

Γενικότερα, οι διαχειριστές χρειάζονται πληροφορίες, οι οποίες θα τους βοηθήσουν στη λήψη αποφάσεων και στις διαδικασίες ελέγχου. Οι μέτοχοι χρειάζονται πληροφορίες για την αξία των επενδύσεων τους καθώς και για τα έσοδα που παράγονται από τα μερίσματά τους. Οι υπάλληλοι χρειάζονται πληροφορίες ώστε να είναι ικανοί στην σταθερή αντιμετώπιση των απαιτήσεών τους για τους μισθούς τους και τα δικαιώματά τους. Οι πιστωτές και οι προμηθευτές των κεφαλαίων δανεισμού χρειάζονται

πληροφορίες ώστε να έχουν την ικανότητα να είναι σταθεροί στην αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών τους υποχρεώσεων. Οι κυβερνητικοί αντιπρόσωποι, όπως η Κεντρική Στατιστική Υπηρεσία, συλλέγουν λογιστικές πληροφορίες.

Όλες αυτές οι πληροφορίες είναι σημαντικές για την πολιτική των αποφάσεων στη διαχείριση της οικονομίας. Οι προηγούμενες επισημάνσεις αποδεικνύουν πως υπάρχουν πολλοί που διαχειρίζονται, χρησιμοποιούν λογιστικές πληροφορίες και χρειάζονται αυτές τις πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων. Σκοπός της λογιστικής είναι να προωθήσει ολοκληρωμένες πληροφορίες στην αντιμετώπιση των αναγκών των διαφόρων χρηστών της, στο χαμηλότερο δυνατό κόστος.

1.1.1 Χαρακτηριστικά Λογιστικής Πληροφόρησης

Οι πληροφορίες, όπως και κάθε οικονομικό αγαθό, ζητούνται μόνον όταν είναι χρήσιμες, δηλαδή ικανοποιούν συγκεκριμένες ανάγκες του κοινωνικού συνόλου. Οι πληροφορίες για να είναι χρήσιμες πρέπει να είναι:

1. Σχετικές
2. Αξιόπιστες
3. Συγκρίσιμες
4. Ουσιώδεις

Είναι ευνόητο ότι η πληροφορία είναι χρήσιμη όταν είναι σχετική με το θέμα που μας απασχολεί και για το οποίο θα πρέπει να αποφασίσουμε. Για να είναι σχετική πρέπει να είναι επίκαιρη, να συμβάλλει στον περιορισμό της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, αλλά και να παρέχει τη δυνατότητα στο χρήστη της να προβλέπει τις συνέπειες της απόφασής της. Η αξιοπιστία της εξαρτάται από το πόσο πιστά αποδίδει την πραγματικότητα, ενώ η συγκρισιμότητα της εξασφαλίζεται με τη συνεπή εφαρμογή των ίδιων κανόνων συλλογής, επεξεργασίας και παράθεσης τους διαχρονικά.

Ουσιώδεις είναι οι πληροφορίες όταν αφορούν σημαντικά γεγονότα. Εξυπακούεται ότι η οικονομική μονάδα θα παράγει τις ζητούμενες πληροφορίες μόνον όταν το όφελος που θα προκύψει από την ενημέρωση των στελεχών της και των τρίτων είναι

μεγαλύτερο από το κόστος της συλλογής, επεξεργασίας και διοχέτευσης των πληροφοριών σε αυτούς. Ασφαλώς, οι παρεχόμενες πληροφορίες δεν πρέπει να είναι ωφέλιμες για τους ανταγωνιστές μας.

1.1.2 Ζήτηση Λογιστικών Πληροφοριών

Αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες ζητούν όσοι:

1. Βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και δεν μπορούν να έχουν άμεση γνώση των εργασιών της, της οικονομικής κατάστασής της και των αποτελεσμάτων που πέτυχε σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και
2. Έχουν άμεση σχέση με τη διοίκηση της επιχείρησης. Αυτές οι δύο ομάδες των ενδιαφερόμενων παρουσιάζουν, ορισμένες φορές, αντικρουόμενα ενδιαφέροντα και συμφέροντα.

Στην πρώτη ομάδα ανήκουν οι μέτοχοι και οι πιστωτές της επιχείρησης, οι μελλοντικοί επενδυτές, το Δημόσιο, οι ασφαλιστικοί οργανισμοί κ.α. Αυτοί ζητούν πληροφορίες που θα τις χρησιμοποιήσουν για να:

- Αξιολογήσουν την ικανότητα της επιχείρησης να διαχειριστεί σωστά τα κεφάλαια που έχουν επενδύσει σε αυτή.
- Προσδιορίσουν και αξιολογήσουν τη ρευστότητα και την αποδοτικότητά της.
- Αξιολογήσουν την απόδοση των επενδύσεών τους και εκτιμήσουν το ύψος του σχετικού επενδυτικού κινδύνου.
- Εξακριβώσουν τα αίτια των αποκλίσεων μεταξύ της πραγματοποιούμενης και της προβλεπόμενης απόδοσης των επενδύσεών τους.
- Αποφασίσουν τη νέα πολιτική που πρέπει να ακολουθήσουν ύστερα από ορισμένες πρωτοβουλίες που ανέλαβε η διοίκηση της επιχείρησης.
- Προσδιορίσουν τις απαιτήσεις τους έναντι της οικονομικής μονάδας και αξιολογήσουν τις προοπτικές της.

Στην δεύτερη ομάδα των ενδιαφερόμενων για λογιστικές πληροφορίες ανήκουν τα μέλη της διοίκησης της επιχείρησης. Αυτοί ζητούν πληροφορίες που τους επιτρέπουν να:

- Αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα των εργασιών της και την ικανότητα της να αντιμετωπίσει έγκαιρα της λήγουσες υποχρεώσεις της.
- Προγραμματίσουν και ελέγξουν συγχρόνως τη δραστηριότητα των διαφόρων τομέων της.
- Εκτιμήσουν τη δυνατότητα της για περαιτέρω ανάπτυξη, εισαγωγή νέων προϊόντων, συγχώνευση κ.λ.π.

Οι ζητούμενες πληροφορίες στερούνται ομοιογένειας και συνέχειας, επειδή προέρχονται από έντονα ανομοιογενείς και συχνά αντικρουόμενες πληροφοριακές ανάγκες. (Παπάς, 1990)

1.1.3 Παροχή Λογιστικών Πληροφοριών

Οι ζητούμενες πληροφορίες παρέχονται έγκαιρα και επαρκώς μόνον όταν λειτουργεί αποτελεσματικά ένα άρτια οργανωμένο λογιστικό σύστημα. Περιέχονται δε σε εκθέσεις, αναφορές και κυρίως στις λογιστικές καταστάσεις που καταρτίζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης.

Κάθε λογιστικό σύστημα αποτελείται από τα δικαιολογητικά έγγραφα (παραστατικά), τα αναλυτικά και συγκεντρωτικά ημερολόγια, τα αναλυτικά καθολικά, το γενικό καθολικό, τα ισοζύγια, τις λογιστικές καταστάσεις και τα διάφορα βοηθητικά λογιστικά βιβλία. Η τήρηση των στοιχείων αυτών και η συμβολή τους στο μετασχηματισμό των λογιστικών γεγονότων σε λογιστικές πληροφορίες εξαρτώνται από την αποτελεσματικότητα των λογιστικών διαδικασιών που ακολουθεί η οικονομική μονάδα. Οι λογιστικές διαδικασίες είναι το σύνολο των ενεργειών των υπεύθυνων του λογιστικού συστήματος που αποβλέπουν:

- Στη σαφή και πλήρη αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων στα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα,
- Στη σωστή μεταφορά των πληροφοριών από τα δικαιολογητικά έγγραφα στα ημερολόγια και στην παράλληλη ταξινόμησή τους,
- Στην καταχώρηση των ταξινομημένων πληροφοριών στους αναλυτικούς και περιληπτικούς λογαριασμούς κατά τρόπο που να εξασφαλίζεται η πληρότητα

των λογαριασμών και η λειτουργία τους ως μονάδων αποθήκευσης και άντλησης λογιστικών πληροφοριών,

- Στην απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας,
- Στη συνοπτική παρουσίαση του συνόλου των λογιστικών πληροφοριών στις λογιστικές καταστάσεις.

Το κύριο χαρακτηριστικό των λογιστικών πληροφοριών είναι η συνοχή των συλλεγμένων πληροφοριών καθώς μεταφέρονται από τα παραστατικά προς τις λογιστικές καταστάσεις. Έτσι, οι λογιστικές πληροφορίες που παρέχονται στα μεταγενέστερα στοιχεία του λογιστικού συστήματος (ισοζύγια, λογιστικές καταστάσεις) είναι συνοπτικότερες από αυτές που προέρχονται από αρχικά (παραστατικά, λογιστικές καταστάσεις). Η ιδιότητα αυτή δεν αναιρεί το γεγονός ότι όλες οι ομάδες των στοιχείων (δικαιολογητικά έγγραφα, λογαριασμοί, λογιστικές καταστάσεις) περιέχουν τις ίδιες πληροφορίες.

1.2 Λογιστικές Αρχές

Η λειτουργία ενός λογιστικού συστήματος θεωρείται αποτελεσματική εάν διέπεται από τις γενικά παραδεκτές ή νομοθετημένες λογιστικές αρχές. Πιο συγκεκριμένα η ανάλυση, η καταχώρηση, η συγκέντρωση και η παρουσίαση των γεγονότων που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης στηρίζονται σε μια σειρά θεμελιωδών λογιστικών αρχών. Οι αρχές αυτές είναι ενσωματωμένες στο νόμο 2190 του 1920, στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σε άλλα νομοθετήματα. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ισοδυναμούν με λογιστικές αρχές. Οι Γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές που ισχύουν και εφαρμόζονται σήμερα, είναι οι ακόλουθες:

1. **Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας (Going concern concept).** Οι οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων) συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί, και θα συνεχίσει και στο μέλλον, για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα.

2. **Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual concept).** Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων σημαίνει ότι, κάθε έξοδο και έσοδο πρέπει να καταχωρείται και να λαμβάνεται υπόψη μέσα στη χρονική ή διαχειριστική περίοδο στην οποία αυτό πραγματοποιείται, έτσι ώστε ο λογαριασμός αποτελεσμάτων να περιλαμβάνει μόνον τα έξοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας.
3. **Αρχή της σταθερότητας της χρηματικής μονάδας (Stability of monetary unit assumption).** Η αρχή αυτή σημαίνει ότι η λογιστική παρέχει πληροφορίες για οικονομικά μεγέθη που είναι δεκτικά εκφράσεως σε χρηματικές μονάδες και ότι η χρησιμοποιούμενη χρηματική μονάδα έχει σταθερή αγοραστική αξία.
4. **Αρχή της συντηρητικότητας (Conservatism principle).** Ο όρος «συντηρητικότητα» σημαίνει ότι στην περίπτωση που υπάρχουν περισσότερες μέθοδοι αποτίμησης των εσόδων, η επιχείρηση οφείλει να επιλέξει εκείνη που δίνει τα μικρότερα αποτελέσματα, ενώ στα έξοδα ή στις υποχρεώσεις τα υψηλότερα αποτελέσματα. Επίσης, η αρχή αυτή σημαίνει ότι τα έξοδα ή οι ζημιές αναγνωρίζονται άμεσα, ακόμα και αν δεν έχουν πραγματοποιηθεί αλλά υπάρχει η σχετική πρόβλεψη, ενώ τα κέρδη θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, και άρα να υπολογίζονται μόνον όταν έχουν λάβει χώρα.
5. **Αρχή του ιστορικού κόστους (The historical cost concept).** Η αρχή αυτή είναι από τις παλαιότερες της Λογιστικής. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το καταλληλότερο οικονομικό μέγεθος για την καταγραφή και παρακολούθηση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος κτήσεως και το κόστος αυτό πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τη συνέχεια, έστω και αν η αξία του έχει μεταβληθεί.
6. **Αρχή της περιοδικότητας (Periodicity principle).** Η αρχή αυτή σημαίνει ότι η λογιστική καθορίζει χρονικά διαστήματα (λογιστική ή διαχειριστική χρήση) μικρότερα από τη ζωή της οικονομικής μονάδας προκειμένου να προσδιορίσει τη χρηματοοικονομική της κατάσταση και να υπολογίσει τα αποτελέσματα.

- 7. Αρχή της αυτοτέλειας της λογιστικής μονάδας (Accounting entity principle).** Η αρχή αυτή σημαίνει ότι η λογιστική καταχωρεί, ενημερώνει και παρουσιάζει γεγονότα που έχουν σχέση με την οικονομική μονάδα και όχι με πράξεις των φορέων της (π.χ. η αγορά κατοικίας από τον ιδιοκτήτη για την κάλυψη των οικογενειακών του αναγκών δε θεωρείται γεγονός που αφορά τη λογιστική). Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση θεωρείται ξεχωριστή οντότητα, ανεξάρτητη και με δικά της περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
- 8. Αρχή του συσχετισμού των εσόδων με τα έξοδα (Matching Principle).** Η αρχή του συσχετισμού σημαίνει ότι: πρώτων, τα έσοδα που πραγματοποιούνται σε μια χρήση πρέπει να συσχετισθούν με τα αντίστοιχα έξοδα που απαιτήθηκαν για τη δημιουργία αυτών των εσόδων και δεύτερων, το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που προκύπτει προσδιορίζεται λογιστικά από το συσχετισμό των εσόδων με τα έξοδα, δηλαδή πωλήσεις μείον κόστος πωληθέντων μείον έξοδα διοίκησης μείον έξοδα διάθεσης μείον έξοδα χρηματοοικονομικά = κέρδος προ φόρων μείον φόροι = καθαρό κέρδος χρήσης.
- 9. Αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου (Revenue realization principle).** Σύμφωνα με αυτή τη λογιστική αρχή, τα έσοδα καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν αναμένεται να πραγματοποιηθούν, για το λόγο αυτό η αρχή αυτή ονομάστηκε αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων.
- 10. Αρχή της αντικειμενικότητας και της δυνατότητας επαληθεύσεως (Objectivity and verifiability concept).** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι διάφορες λογιστικές μετρήσεις και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές πρέπει να είναι αμερόληπτες και επαληθεύσιμες. Στην πρώτη περίπτωση καταγράφονται μετρήσεις που δεν επηρεάζονται από υποκείμενες εκτιμήσεις και κρίσεις σχετικά με εξωτερικά λογιστικά γεγονότα, όπως πωλήσεις, αγορές, πληρωμές κ.ο.κ., στην δεύτερη περίπτωση οι μετρήσεις μπορούν να υποστηριχθούν με αποδεικτικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα. Ως γνωστόν, τα πιο ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία είναι αυτά που παράγονται από εξωτερικά λογιστικά γεγονότα (π.χ. τιμολόγια πώλησης) ή προέρχονται από εξωτερικές αντικειμενικές πηγές (π.χ. απαντητικές επιστολές πελατών για το ύψος της οφειλής τους).

- 11. Αρχή της συνέπειας στην εφαρμογή των λογιστικών μεθόδων (The consistency concept).** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι, οι διαδικασίες και οι κανόνες που εφαρμόζονται από χρήση σε χρήση από μια επιχείρηση θα πρέπει να είναι ίδιοι για να υπάρχει συγκρισιμότητα και να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεθόδων από τις λογιστικές αλλαγές. Αυτό σημαίνει ότι εάν ένα πάγιο στοιχείο σε μια διαχειριστική χρήση αποτιμηθεί σε τιμές κτήσης ή κόστους και στην επόμενη χρήση αποτιμηθεί σε τρέχουσες τιμές, τότε θα αλλοιωθεί η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης. Το ίδιο θα συμβεί και στα αποθέματα αν αποτιμηθούν σε μια χρήση με τη μέθοδο First in First Out – F.I.F.O. και στην επόμενη χρήση με τη μέθοδο Last in First Out – L.I.F.O. Τότε θα οδηγηθούμε σε διαφορετικά λογιστικά αποτελέσματα.
- 12. Αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών (The Materiality concept).** Η αρχή αυτή σημαίνει: πρώτον, η λογιστική δεν ασχολείται με την καταγραφή πληροφοριών και αριθμητικών δεδομένων που το κόστος δεν αντισταθμίζεται με την ωφέλεια από τη συγκεκριμένη πληροφορία, και, δεύτερον, ο βαθμός της λεπτομέρειας και της αναλυτικότητας των λογιστικών πληροφοριών περιορίζεται από την αδυναμία των χρηστών (μέτοχοι, μελλοντικοί επενδυτές κ.α.) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν και να εκτιμήσουν τη σπουδαιότητα της.
- 13. Αρχή της πλήρους ή επαρκούς αποκαλύψεως (Adequate or full disclosure principle).** Σύμφωνα με την αρχή αυτή θα πρέπει να παρέχονται πλήρεις και επαρκείς πληροφορίες για τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Οι πληροφορίες μπορεί να είναι τόσο ποσοτικές όσο και ποιοτικές, αλλά σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να προκύπτει η ακριβής και πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.
- 14. Αρχή της ουσίας και της πραγματικότητας της συναλλαγής (The principle of Substance).** Στα Δ.Λ.Π. υπερέχει η ουσία της συναλλαγής και η οικονομική πραγματικότητα έναντι της νομιμότητας και της κυριότητας, δηλαδή. εξετάζεται η συναλλαγή από λογιστικοοικονομική πλευρά, π.χ. το καθοριστικό σημείο ολοκλήρωσης της πώλησης είναι η μεταβίβαση της κυριότητας του πωληθέντος

πράγματος από τον πωλητή στον αγοραστή, ενώ στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα εξετάζεται κυρίως η νομική της υπόσταση. (Σιώτης, 2006)

1.2.1 Εφαρμογή Λογιστικών Αρχών

Η πλήρης εφαρμογή των λογιστικών αρχών εξασφαλίζει την παροχή λογιστικών πληροφοριών που είναι σε μεγάλο βαθμό αξιόπιστες. Είναι, όμως, η εφαρμογή των λογιστικών αρχών από τις οικονομικές μονάδες πλήρης, ικανοποιητική και συνεχής; Κατά κανόνα η διοίκηση αυτών των μονάδων ισχυρίζεται ότι είναι. Ειδικότερα, η διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας διαβεβαιώνει τους ενδιαφερόμενους ότι οι λογιστικές αρχές έχουν εφαρμοστεί πλήρως κατά την τήρηση των βιβλίων και την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι:

- Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, που εμφανίζονται στον ισολογισμό, υπήρχαν κατά την ημέρα της κατάρτισης του ισολογισμού και ότι τα έσοδα και τα έξοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης,
- Οι λογιστικές καταστάσεις είναι πλήρεις, εμφανίζουν δηλαδή, όλα τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση και αναφέρονται στη συγκεκριμένη λογιστική χρήση,
- Τα στοιχεία του ενεργητικού ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τα στοιχεία του παθητικού συνιστούν τις υποχρεώσεις της κατά την ημέρα της κατάρτισης του ισολογισμού,
- Τα στοιχεία του ισολογισμού έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα επιβάλλουν οι λογιστικές αρχές και οι σχετικοί νόμοι,
- Οι λογαριασμοί παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και τις διατάξεις των νόμων (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Είναι οι ανωτέρω ισχυρισμοί της διοίκησης πραγματικά αξιόπιστοι; Εάν είναι, τότε θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι:

1. Οι λογιστικές καταστάσεις αποδίδουν στο σύνολο τους την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της κατά τη διάρκεια της χρήσης και
2. Οι παρεχόμενες πληροφορίες διευκολύνουν το έργο των μελών της διοίκησης και όσων βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και ενδιαφέρονται για την πορεία των εργασιών της.

Πως θεμελιώνεται, όμως, η αξιοπιστία των πληροφοριών που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Η εξασφάλιση μιας σωστά θεμελιωμένης απάντησης στο ερώτημα της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών αποτελεί το κύριο έργο της Ελεγκτικής.

1.3 Οικονομικές Καταστάσεις

Με βάση τις λογιστικές αρχές που αναφέραμε προηγουμένως στο σχετικό υποκεφάλαιο, συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Ο ορισμός των οικονομικών καταστάσεων είναι ο εξής: Οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής μονάδας. Οι Οικονομικές Καταστάσεις αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στους χρήστες, ικανών να κατανοήσουν τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης προκειμένου να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

1. Ισολογισμός (Balance Sheet)
2. Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (statement of financial position)
3. Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Income Statement)
4. Κατάσταση ενοποιημένων εισοδημάτων (statement of comprehensive income)
5. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων κεφαλαίων (Statement of changes in equity)
6. Κατάσταση ταμειακών ροών (cash Flow Statement)
7. Σημειώσεις (Full Notes), που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις. (Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., 2007)

1.3.1 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι διάφοροι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν διαφορετικές πληροφοριακές ανάγκες. Μερικοί θέλουν να γνωρίζουν τα πάντα για μια επιχείρηση. Στο άλλο άκρο βρίσκονται εκείνοι οι χρήστες που ικανοποιούνται με λίγες μόνο πληροφορίες πριν πάρουν τις αποφάσεις τους. Μια πρόκληση για τους ανθρώπους της λογιστικής από πολύ παλιά ήταν ο καθορισμός της έκτασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχουν, με τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, στους χρήστες τους, καθώς και της δομής και των παραδοχών, αρχών και περιορισμών κατάρτισής τους. Πολλές φορές οι διοικήσεις των επιχειρήσεων εκφράζουν τις δικές τους απόψεις για το πόσες πληροφορίες πρέπει να παρασχεθούν στα εκτός της επιχείρησης ενδιαφερόμενα μέρη. Στο ένα άκρο βρίσκονται αυτοί που υποστηρίζουν το δόγμα «Δώσε στους χρήστες μόνο ό,τι χρειάζεται να ξέρουν». Στο αντίθετο άκρο βρίσκονται οι μάνατζερς που πρεσβεύουν το δόγμα «Δώσε τους τα πάντα και άφησέ τους να επιλέξουν».

Το Πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δίνει μια σαφή κατεύθυνση για τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για τις αρχές, παραδοχές και περιορισμούς κατάρτισής τους. Το ίδιο Πλαίσιο ορίζει ότι, η διοίκηση της επιχείρησης έχει τη βασική ευθύνη για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ποιος είναι όμως ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής των Η.Π.Α (FASB);

1.3.2 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων συμφωνά με τα Δ.Λ.Π.

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Πλαίσιο Κατάρτισης των Δ.Λ.Π. είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το Πλαίσιο αυτό δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα της επιμέλειας ή της υπευθυνότητας της Διοίκησης για τους πόρους που άλλοι (οι μέτοχοι) της έχουν εμπιστευθεί.

Το Συμβούλιο των ΔΛΠ φαίνεται να αποδέχεται και τους δύο διαχρονικά αποδεκτούς σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, δίνοντας όμως αναλυτικότερη έμφαση στο στόχο της κάλυψης των πληροφοριακών αναγκών για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Έτσι το Συμβούλιο στον πρόλογο του Πλαισίου αναφέρει ότι όλοι οι χρήστες λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις, προκειμένου, π.χ.:

- Να αποφασίσουν πότε θα αγοράσουν, θα κρατήσουν ή θα πουλήσουν μια επένδυση σε μετοχές ή άλλες συμμετοχές,
- Να εκτιμήσουν την επιμέλεια και υπευθυνότητα της διοικήσεως,
- Να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχειρήσεως να πληρώνει και να παρέχει άλλα οφέλη στους εργαζόμενούς της,
- Να εκτιμήσουν την εξασφάλιση των δανείων που δόθηκαν στην επιχείρηση,
- Να προσδιορίσουν τη φορολογική πολιτική,
- Να προσδιορίσουν τα διανεμητέα κέρδη και μερίσματα,
- Να καταρτίσουν και χρησιμοποιήσουν στατιστικές εθνικού εισοδήματος, ή
- Να ρυθμίσουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Το Συμβούλιο αναγνωρίζει, ότι οι Κυβερνήσεις, ειδικότερα, μπορεί να καθορίζουν διαφορετικές ή πρόσθετες προδιαγραφές για δικούς τους σκοπούς. Αυτές οι προδιαγραφές δεν πρέπει, όμως, να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, που δημοσιεύονται για το όφελος των λοιπών χρηστών, εκτός αν αυτές ανταποκρίνονται στις ανάγκες και αυτών των χρηστών.

1.3.3 Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων συμφωνά με το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB)

Σε σχέση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων το εννοιολογικό πλαίσιο του FASB φαίνεται περισσότερο αποκαλυπτικό. Έτσι με την Οδηγία SFAC 1 (1978) το Συμβούλιο αρκετά χρόνια νωρίτερα είχε καθορίσει ως σκοπό των οικονομικών καταστάσεων την παροχή πληροφοριών οι οποίες είναι:

- 1) Χρήσιμες για τους υφιστάμενους αλλά και τους μελλοντικούς επενδυτές και πιστωτές καθώς και λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη για τη λήψη ορθολογικών επενδυτικών, πιστοδοτικών και λοιπών σχετικών αποφάσεων.
- 2) Χρήσιμες και υποστηρικτικές για τους υφιστάμενους αλλά και τους μελλοντικούς επενδυτές, πιστωτές και λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη για την εκτίμηση του μεγέθους, του χρόνου και της αβεβαιότητας μελλοντικών ταμιακών ροών όπως είναι τα μερίσματα και οι πληρωμές των τόκων.
- 3) Ακριβείς στην παρουσίαση των οικονομικών πόρων της επιχείρησης συμπεριλαμβανομένων των τυχόν υποχρεώσεων προς τρίτους καθώς και των επιπτώσεων επικείμενων συναλλακτικών πράξεων, γεγονότων και περιστάσεων που θα επηρεάσουν τους πόρους και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Η οριοθέτηση του πιο πάνω σκοπού των οικονομικών καταστάσεων είχε επηρεασθεί από τα συμπεράσματα μιας ειδικής επιτροπής (Trueblood Committee) η οποία το 1973 είχε επισημάνει ότι «ο βασικός στόχος των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών χρήσιμων για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων». Η ίδια Επιτροπή διατύπωσε, μεταξύ άλλων, τους ακόλουθους σημαντικούς στόχους των οικονομικών καταστάσεων:

- Η παροχή πληροφοριών χρήσιμων στους επενδυτές και πιστωτές για την πρόγνωση, σύγκριση και αξιολόγηση πιθανών ταμιακών ροών για αυτούς με όρους ποσών, χρόνου και σχετικής αβεβαιότητας.
- Η παροχή στους χρήστες τους πληροφοριών που θα τους βοηθήσουν για την πρόβλεψη, σύγκριση και αξιολόγηση του δυναμικού δημιουργίας κερδών της επιχείρησης.

Η επιτροπή αναγνώρισε ότι οι εκφρασθέντες στόχοι μπορεί μόνο να επιτευχθούν σταδιακά στο μέλλον:

1. Πληροφορίες για την οικονομική θέση παρέχονται κυρίως με τον Ισολογισμό.
2. Πληροφορίες για την αποδοτικότητα παρέχονται βασικά με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

3. Πληροφορίες για τις μεταβολές στην οικονομική θέση αποτυπώνονται στις Καταστάσεις Ταμιακών Ροών και των Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

1.4 Σχέση Ελεγκτικής και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

Η Λογιστική και η Ελεγκτική των οικονομικών καταστάσεων, παρά την πολύ στενή σχέση τους, αποτελούν δύο ξεχωριστά γνωστικά πεδία. Υπάρχουν σημαντικές διαφορές τόσο στη μεθοδολογία, όσο και στους στόχους μεταξύ της λογιστικής διαδικασίας με την οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και του ελέγχου αυτών των καταστάσεων.

Η λογιστική είναι μια διαδικασία δημιουργίας χρήσιμων πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων. Η μεθοδολογία της χρηματοοικονομικής λογιστικής σε πρώτο βαθμό, περιλαμβάνει την αναγνώριση των λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών που επηρεάζουν την οικονομική θέση μιας οντότητας. Μετά την αναγνώριση ακολουθεί η μέτρηση, η καταχώρηση, η ταξινόμηση και η συγκέντρωσή τους στους λογαριασμούς της λογιστικής. Το τελικό προϊόν αυτής της διαδικασίας είναι η κατάρτιση και η δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων λογιστικών και χρηματοοικονομικών εκθέσεων. Ο απώτερος σκοπός της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι η παροχή αξιόπιστων, σχετικών και χρήσιμων για την λήψη αποφάσεων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ως εκ τούτου η Λογιστική μπορεί να χαρακτηριστεί χωρίς ενδοιασμούς ως μία δημιουργική διαδικασία.

Η ελεγκτική δε δημιουργεί νέες λογιστικές πληροφορίες, αλλά προσθέτει αξιοπιστία στις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Η Ελεγκτική είναι μια αναλυτική διαδικασία κρίσεως. Η μεθοδολογία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει την μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου καθώς και την αναζήτηση, απόκτηση και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, την ευθύνη της αξιοπιστίας των οποίων έχει η διοίκησή της.

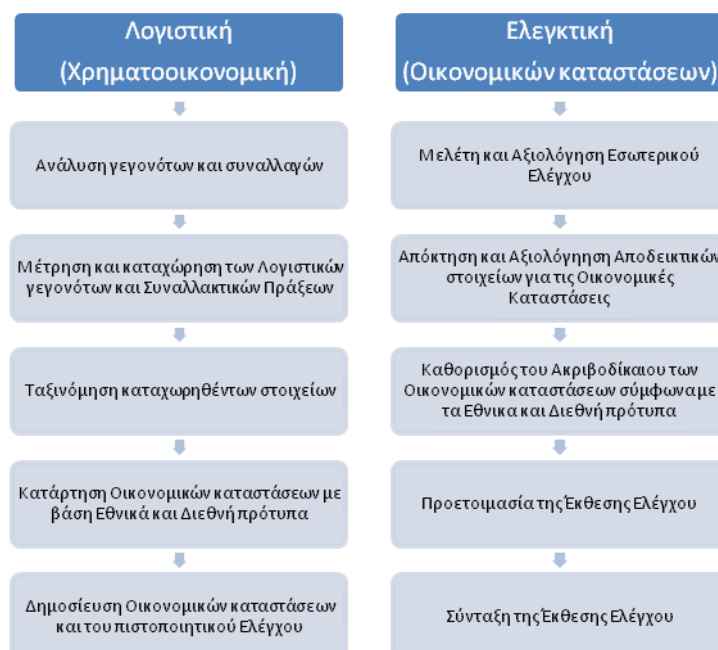
Απώτερος σκοπός της Ελεγκτικής είναι η σύνταξη μιας έκθεσης ελέγχου, η οποία περιέχει τη γνώμη του ελεγκτή για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ελέγχου. Η

ελεγκτική διαδικασία από τη φύση, τη δομή και τη λειτουργία της δεν επαναλαμβάνει τη λογιστική διαδικασία. Το διάγραμμα 1.1 απεικονίζει σχηματικά τη σχέση Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και Ελεγκτικής στη διαδικασία κατάρτισης και ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Η ελεγκτική βασίζεται στην παραδοχή της επαληθευσιμότητας των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά στοιχεία είναι επαληθεύσιμα όταν δύο ή περισσότερα εξειδικευμένα άτομα που εργάζονται ανεξάρτητα το ένα από το άλλο φτάσουν σε ίδια συμπεράσματα μετά από έναν έλεγχο των λογιστικών στοιχείων.

Σε κάποιους επιστημονικούς τομείς τα στοιχεία θεωρούνται επαληθεύσιμα μόνο όταν οι άνθρωποι που πραγματοποιούν την έρευνα ή την εξέταση μπορούν να αποδείξουν πέρα από κάθε αμφιβολία ότι τα στοιχεία είναι αληθινά ή ψευδή, σωστά ή λάθος. Αυτό όμως δεν συμβαίνει στην περίπτωση της λογιστικής και της ελεγκτικής. Ο ελεγκτής ψάχνει για μια εύλογη βάση στην οποία θα στηρίξει την έκφραση της γνώμης του για τις οικονομικές καταστάσεις, με τη γνώμη του να αποτελεί μια πιστοποίηση της ακριβοδίκαιης απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων.

Διάγραμμα 1.1 Σχέση Ελεγκτικής και Λογιστικής



Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια για να πιστοποιήσει την αξιοπιστία και την καταλληλότητά του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών και των λογιστικών υπολοίπων. Οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν πολλές διαβεβαιώσεις της διοίκησης για συγκεκριμένα στοιχεία τους. Σε ότι αφορά τα χρεόγραφα για παράδειγμα η διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης διαβεβαιώνει ότι είναι υπαρκτά, ανήκουν στην ιδιοκτησία της επιχείρησης και είναι αποτιμημένα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας τιμής.

Κατά την εξέταση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πιστεύει ότι οι συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις της Διοίκησης είναι επαληθεύσιμες και ότι είναι δυνατό να φτάσει σε συμπέρασμα σχετικά με την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων σαν σύνολο επαληθεύοντας τους λογαριασμούς που απαρτίζουν τις καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

2.1 Έννοια και ορισμός της Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική αποτελεί ένα δυναμικά εξελισσόμενο κλάδο και η οριοθέτηση της είναι προτιμότερο να γίνει με βάση τις βασικές έννοιες της Ελεγκτικής Θεωρίας. Πολλοί θεωρούν την ελεγκτική ως εντελώς πρακτικό τομέα γνώσης σε αντίθεση με άλλους που τη θεωρούν θεωρητικό τομέα γνώσης. Γι' αυτούς η ελεγκτική είναι μια σειρά από εμπειρικές διαδικασίες, μεθόδους και τεχνικές, κάτι που έχει να κάνει λίγο πολύ με εξηγήσεις, περιγραφές και επιχειρήματα, δηλαδή με θεωρία.

Σήμερα γίνεται όλο και περισσότερο αποδεκτή η ύπαρξη θεωρίας της ελεγκτικής, ενός αριθμού δηλαδή βασικών παραδοχών και εννοιών, ενός συνόλου ιδεών, η κατανόηση των οποίων είναι μεγάλης σημασίας για την παραπέρα ανάπτυξη και πρακτική εφαρμογή της ελεγκτικής.

Η Ελεγκτική ως φιλοσοφία δεν ενδιαφέρεται:

- Για τη νομική μορφή των μονάδων που ελέγχει, δηλαδή, το αν έχει ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα,
- Για το αντικείμενο εκμετάλλευσης,
- Για τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους.

Η Ελεγκτική ως αυτόνομος κλάδος της οικονομικής - διοικητικής των επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων η ελεγκτική είναι ταυτόχρονα:

- Επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς καινούργια γνώση,
- Τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει εις πέρας την αποστολή της.

Ως επιστήμη η Ελεγκτική ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων των τρίτων. Οι ισχυρισμοί αυτοί αφορούν κατά κανόνα οικονομικά ζητήματα (Παπαστάθης, 2003).

Ως τεχνική η Ελεγκτική αξιοποιεί την καινούρια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα, για να καθορίσει πρότυπα και ελεγκτικές διαδικασίες που εξασφαλίζουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η τεχνική αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό (π.χ. εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (π.χ. ελεγκτική διαδικασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

2.1.1 Ορισμός του Ελέγχου

Σύμφωνα με τα περισσότερα σύγχρονα εγχειρίδια ελεγκτικής, ο έλεγχος είναι η συγκέντρωση από τον ελεγκτή τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πληροφορίες, για να διαπιστωθεί ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των πληροφοριών αυτών και ορισμένων κριτηρίων και η έκφραση σχετικής γνώμης μέσω της έκθεσης ελέγχου. Δηλαδή ο έλεγχος αποσκοπεί στο να διαπιστώσει εάν οι προς έλεγχο πληροφορίες έχουν προκύψει με βάση καθορισμένα κριτήρια. Ο ορισμός αυτός είναι αρκετά γενικός και περιλαμβάνει όχι μόνο τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων αλλά και πολλές άλλες κατηγορίες ελέγχων (Καραμάνης, 2008).

2.1.2 Ορισμοί της Ελεγκτικής

Η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) το 1972 ορίζει την ελεγκτική ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Μια όμως περισσότερο περιεκτική, εννοιολογική οριοθέτηση της σύγχρονης ελεγκτικής, των βασικών δομικών της στοιχείων, μπορεί να διατυπωθεί ως εξής:

Ελεγκτική είναι ο Επιστημονικός κλάδος «της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί

στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια».

Επίσης, «Η ελεγκτική είναι το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση» (Τσακλάγκανος, 2005).

Τέλος, μία διαφορετική προσέγγιση της ελεγκτικής, που αφορά τους στόχους, την οργάνωση και τη διεξαγωγή του επιθεωρησιακού ελέγχου σε μια οικονομική μονάδα, υπογραμμίζει: «Με τον έλεγχο, ανιχνεύονται οι ενδεχόμενες επικίνδυνες ελλείψεις, εντοπίζονται σημεία που προσφέρουν δυνατότητες μελλοντικής επεκτάσεως, εξουδετερώνονται οι σπατάλες και περιορίζονται οι δαπάνες, διαπιστώνεται αν η παραγωγική δραστηριότητα ανταποκρίνεται προς τα προκαθορισμένα standards παραγωγής, αξιολογούνται τα εφαρμοζόμενα συστήματα ελέγχου, εξασφαλίζεται η προσαρμογή της παραγωγικής διαδικασίας και των εργασιακών μεθόδων προς τον επιδιωκόμενο στόχο, ελέγχονται τα διάφορα προγράμματα εργασίας και οι στόχοι τους, μελετώνται καινούριες ιδέες, καινούριες δυνατότητες αναπτύξεως, καινούριοι τύποι τεχνικού εξοπλισμού. Δηλαδή, με την επιθεώρηση και τον έλεγχο εξακριβώνεται αν η επιχειρησιακή μονάδα λειτουργεί στο επιθυμητό επίπεδο αποδοτικότητας» (Τσακλάγκανος, 2005)

2.1.3 Στόχοι της Ελεγκτικής

Η ελεγκτική μέσω της διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα και κοινωνία. Ταυτόχρονα προσφέρει εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφορίας. Αυτή η οικονομική πληροφόρηση συμβάλλει στην ορθολογικότερη επένδυση και στην εκμετάλλευση των πλουτοπαραγωγικών πόρων μιας κοινωνίας.

Σε αυτά τα πλαίσια η ελεγκτική εξελίσσεται συνεχώς και προσπαθεί να αποκτήσει τη δική της οντότητα - ταυτότητα, προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, με επιστημονικές μεθόδους, υποδεικνύοντας συγχρόνως ρεαλιστικές λύσεις.

Οι στόχοι της ελεγκτικής απαριθμούνται παρακάτω:

- Η εξασφάλιση της σωστής διοίκησης,
- Η επίτευξη των στόχων των φορέων και των διοικήσεων των οργανισμών,
- Η διασφάλιση των μετόχων και
- Η γενικότερη «κοινωνική συνοχή» της επιχείρησης

Επιπλέον, η ελεγκτική ανιχνεύει τις πιθανές ελλείψεις, και έτσι εντοπίζει σημεία που προσφέρουν δυνατότητες μελλοντικών εξαπλώσεων, με αποτέλεσμα να περιορίζονται οι δαπάνες και να εξαλείφονται οι σπατάλες. Με τον έλεγχο επιβεβαιώνεται αν η επιχειρησιακή μονάδα λειτουργεί στο επιθυμητό επίπεδο αποδοτικότητας. Στη συνέχεια αναφέρονται ορισμένοι βασικοί σκοποί της ελεγκτικής (Τσακλάγκανος, 2005):

- Πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών, απατών (προληπτικός έλεγχος).
- Αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών (κατασταλτικός έλεγχος).
- Πιστοποίηση της ακρίβειας και της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων (επιβεβαιωτικός έλεγχος).
- Αξιολόγηση της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, των οποίων τα στοιχεία είναι ενδιαφέροντα διότι δείχνουν την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, κοστολόγια).

2.2 Ιστορική εξέλιξη του Ελέγχου

Ο έλεγχος, αναπτύχθηκε μόνο τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του εκδηλώθηκε πολλά χρόνια νωρίτερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Από ιστορικά στοιχεία που βρέθηκαν, ο έλεγχος πρωτοεμφανίστηκε με την ανταλλαγή των αγαθών μεταξύ των ανθρώπων σε προϊστορικούς χρόνους. Την εποχή αυτή η ανάγκη της απεικόνισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που δημιουργήσε η ανταλλαγή των αγαθών καθώς και η αξιοπιστία των στοιχείων στις συναλλαγές αυτές, κατέστησε αναγκαία την εμφάνιση της πρώτης λογιστικής εγγραφής και ταυτόχρονα επισήμανε και την ανάγκη του ελέγχου μεταξύ των συναλλασσόμενων πρωτόγονων κοινωνιών.

2.2.1 Διεθνώς

Η Ελεγκτική ως πρακτική έχει τις ρίζες της στους αρχαίους πολιτισμούς. Η αρχαιολογική έρευνα έχει εντοπίσει στοιχεία όπου η διενέργεια ελέγχων ήταν συνηθισμένη πρακτική στη Βαβυλώνα, στην Κίνα, στην Αίγυπτο και στην αρχαία Ελλάδα. Αργότερα, στα χρόνια της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας οι ελεγκτές ήταν υπάλληλοι του βασιλιά ή ηγεμόνα και το βασικό τους έργο ήταν η συλλογή φόρων. Μάλιστα, το όνομα της Ελεγκτικής στα αγγλικά, auditing, έρχεται από αυτή την περίοδο. Συγκεκριμένα, η λέξη auditing προέρχεται από το λατινικό ρήμα «audire» που σημαίνει «ακούω», καθώς οι ελεγκτές του αυτοκράτορα «άκουγαν» τους φορολογούμενους οι οποίοι υπέβαλαν προφορικά τις φορολογικές τους δηλώσεις την εποχή εκείνη.

Ωστόσο, η Ελεγκτική άρχισε να γνωρίζει μεγάλη ανάπτυξη και να αποκτά πολλά από τα σημερινά χαρακτηριστικά της στη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης στη Μ. Βρετανία, στα πλαίσια των οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών της εποχής. Το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως το γνωρίζουμε σήμερα, οργανώθηκε το δεύτερο μισό του 19ου αιώνα στο Εδιμβούργο. Από τη Μ. Βρετανία η Ελεγκτική μεταλαμπαδεύτηκε στις ΗΠΑ, στις άλλες αποικίες της Βρετανικής Αυτοκρατορίας (Αυστραλία, Ν. Ζηλανδία, Καναδάς κ.λπ.), και από εκεί σε ολόκληρο τον κόσμο.

Η Μ. Βρετανία του 19ου αιώνα ήταν μια πανίσχυρη οικονομική δύναμη με αποικίες σε ολόκληρο τον κόσμο. Ο πλούτος της αυτοκρατορίας βρισκόταν αρχικά στην ιδιοκτησία επιμέρους κεφαλαιούχων και οικογενειών και ήταν διασκορπισμένος στα πλέον απομακρυσμένα σημεία της υδρογείου, όπου λειτουργούσαν επιχειρήσεις βρετανικών συμφερόντων. Στις συνθήκες αυτές προέκυπτε η ανάγκη επιτόπιου ελέγχου για την επιβεβαίωση της χρηστής διαχείρισης και την προστασία των περιουσιακών στοιχείων των κεφαλαιούχων από απάτες ή από λάθη εκ μέρους των διοικητών και των υπαλλήλων.

Η έννοια της κερδοφορίας και της αποδοτικότητας δεν ήταν, αρχικά, στο επίκεντρο της προσοχής. Τα βασικά προσόντα του ελεγκτή την εποχή εκείνη ήταν γνώση της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου και των τιμών των αγαθών που αγόραζε ή

πουλούσε η επιχείρηση καθώς και μια βασική κατανόηση των ιδιαιτεροτήτων του κάθε κλάδου δραστηριότητας.

Στις αρχές του 20ου αιώνα η μεγάλη τεχνολογική πρόοδος που μπήκε σιγά-σιγά σε εμπορική εφαρμογή (ατμομηχανή, σιδηρόδρομος, αυτοκίνητο, τηλέφωνο, ηλεκτρική ενέργεια) κατέστησαν δυνατή τη μαζική παραγωγή προϊόντων και έδωσαν ώθηση στη μεγέθυνση των επιχειρήσεων και την αυξημένη πολυπλοκότητα της οργάνωσής τους. Με αυτές τις εξελίξεις έγινε επιτακτική η διεύρυνση της μετοχικής τους βάσης και άρχισαν να αναπτύσσονται σύγχρονες κεφαλαιαγορές.

Οι αλλαγές αυτές είχαν μια σειρά από οργανωτικές, διοικητικές, λογιστικές και ελεγκτικές συνέπειες. Για παράδειγμα, με τον διαχωρισμό της ιδιοκτησίας από τη διοίκηση, νέες πληροφορίες έγιναν απαραίτητες και η έμφαση στράφηκε στην κερδοφορία των επιχειρήσεων. Αυτό με τη σειρά του επέβαλε την περαιτέρω ανάπτυξη της αρχής του δεδουλευμένου (accrual accounting), σύμφωνα με την οποία αναπτύχθηκαν κατάλληλες μέθοδοι απόσβεσης του κόστους κτήσης καθώς η αξία και η σημασία των παγίων στον ισολογισμό των επιχειρήσεων αύξανε.

Όλες αυτές οι εξελίξεις είχαν σημαντικές επιπτώσεις και για την Ελεγκτική καθώς άλλαξε ο προσανατολισμός του ελέγχου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα παλαιά βιβλία Ελεγκτικής, αναγνωρίστηκε ότι ο έλεγχος αποσκοπεί στην επιβεβαίωση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της εταιρείας, πέραν της αποτροπής λαθών και απατών.

Το σύγχρονο, παγκοσμιοποιημένο, εξαιρετικά πολύπλοκο και δυναμικό οικονομικό περιβάλλον, η πρόοδος στην πληροφοριακή τεχνολογία και στα συστήματα διοίκησης έχουν προσθέσει νέες προκλήσεις και προβληματισμούς για τη Λογιστική και την Ελεγκτική. Στη σημερινή εποχή κυρίαρχο θέμα είναι η αντιμετώπιση των κινδύνων που απειλούν την επιχείρηση και που επηρεάζουν ή θα επηρεάσουν, τα λογιστικά μεγέθη των επιχειρήσεων, καθώς και η ζήτηση πληροφοριών προσανατολισμένων προς το μέλλον.

Όπως θα εξηγηθεί σε επόμενα κεφάλαια, μέσω αυτής της ανάλυσης οι ελεγκτές προσδιορίζουν το είδος των ελεγκτικών δοκιμασιών (τεστ), την έκταση και το χρόνο

εκτέλεσής τους. Τα τελευταία μάλιστα χρόνια, η έμφαση έχει μετατοπιστεί στη μελέτη του ευρύτερου περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση και των στρατηγικών κινδύνων που επηρεάζουν την πορεία της επιχείρησης (business risk audit methodologies). Η εξέλιξη της ελεγκτικής μεθοδολογίας είναι η εξής:

Πρώτο στάδιο: καθολικός έλεγχος (αρχαιότητα έως αρχές 20ου αιώνα). Ο ελεγκτής λειτουργούσε αποκλειστικά για την προστασία των συμφερόντων του βασιλιά, γαιοκτήμονα ή επιχειρηματία. Βασικά χαρακτηριστικά του καθολικού ελέγχου:

- Έμφαση στην προστασία από λάθη, απάτες και καταδολιεύσεις.
- Σαφής τάση για έλεγχο του συνόλου των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων (καθολικός έλεγχος).

Δεύτερο στάδιο: έλεγχος συστημάτων – systems based auditing (αρχές 20ου αιώνα έως δεκαετία 1970). Με την αύξηση του μεγέθους των οικονομικών μονάδων που υπόκεινται σε έλεγχο μετά τη βιομηχανική επανάσταση, ο καθολικός έλεγχος κατέστη ασύμφορος ή πρακτικά αδύνατος. Βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου συστημάτων ήταν:

- Πρώιμη εισαγωγή της έννοιας του ελεγκτικού κινδύνου στην ελεγκτική πρακτική.
- Έμφαση στον έλεγχο των διαφόρων συστημάτων λειτουργίας της επιχείρησης, όπως το σύστημα καταχώρισης, επεξεργασίας, ταξινόμησης και ελέγχου λογιστικών πληροφοριών ή τα συστήματα προμηθειών, παραγωγής, πωλήσεων, μισθοδοσίας κ.λπ.
- Υποβιβασμός της προστασίας από απάτες και έμφαση στην επιβεβαίωση της ακρίβειας των λογιστικών δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων (true and correct).

Τρίτο στάδιο: έλεγχος σφαλμάτων – substantive approaches (δεκαετία 1970 έως δεκαετία 1980). Η μετάβαση στον έλεγχο σφαλμάτων (λογιστικών γεγονότων) οφείλεται στις αδυναμίες του ελέγχου συστημάτων, όπως κακή ιεράρχηση προτεραιοτήτων, ελλιπής σύνδεση με καθαρά προδιαγεγραμμένους ελεγκτικούς σκοπούς και επανάληψη ελεγκτικών διαδικασιών. Ένας δεύτερος λόγος ήταν η σημαντική πίεση στις αμοιβές ελέγχου από αυξανόμενο ανταγωνισμό στην αγορά των

ελεγκτικών υπηρεσιών και η ανάγκη μείωσης του κόστους ελέγχου. Βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου σφαλμάτων:

- Στροφή προς τη διενέργεια ελεγκτικών τεστ για σφάλματα σε επιμέρους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και υποχώρηση του ελέγχου συστημάτων, ο οποίος πάντως δεν εγκαταλείφθηκε ολοκληρωτικά.
- Στην περίοδο αυτή έγινε αποδεκτός ως κύριος ελεγκτικός σκοπός η έκφραση γνώμης σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (true and fair view), με υποχώρηση της αντίληψης περί ακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (true and correct view).

Τέταρτο στάδιο: το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου – audit risk model (δεκαετία 1980 έως δεκαετία 1990). Η μετάβαση στο μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου είχε ως βασικά αίτια την εντονότερη πίεση στις αμοιβές ελέγχου λόγω αυξανόμενου ανταγωνισμού στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών καθώς και την ανάγκη προστασίας των ελεγκτών από αστικές ευθύνες για ελεγκτικά σκάνδαλα (audit scandals). Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου:

- Συστηματική ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων για σημαντικά σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών.

Πέμπτο στάδιο: το μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου – business risk approach (μέσα δεκαετίας 1990 έως σήμερα). Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του επιχειρηματικού κινδύνου:

- Ποιοτική κυρίως μεταβολή σε σχέση με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου, με περισσότερη έμφαση στη μελέτη του ευρύτερου περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση και των στρατηγικών κινδύνων που επηρεάζουν την πορεία της.

2.2.2 Στην Ελλάδα

Η ιστορία του ελέγχου σε ότι αφορά στον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας στη σύγχρονη Ελλάδα συνδέεται, όπως και σε όλες τις χώρες, με το θεσμό της ανώνυμης εταιρείας

(Α.Ε.). Στην Ελλάδα το πρώτο ουσιαστικό βήμα για την καθιέρωση του εξωτερικού ελέγχου, έγινε με το Ν. 5076/1931 περί Ανωνύμων Εταιριών και Τραπεζών, όπου προβλέπονταν η δημιουργία «Σώματος Ορκωτών Λογιστών». Ο θεσμός όμως αυτός παρά τη νομοθετική αυτή ρύθμιση δεν λειτούργησε (Καζαντζής, 2006).

Από το νόμο 2190/1931 περί Ανωνύμων Εταιριών (Α.Ε.) οι έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνταν από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρίας. Ο θεσμός αυτός δεν προσφέρει τίποτα ουσιαστικό, παρ' όλο που οι ελεγκτές είχαν δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτιόταν από τον ελεγχόμενο φορέα. Αποτέλεσμα ήταν η «κατά παραγγελία» σύνταξη και υπογραφή εκθέσεως ελέγχου που εκτός της τυπικής κάλυψης των απαιτήσεων του νόμου δεν είχε ουσιαστική ισχύ.

Παρά τις προσπάθειες και τις νομοθετικές ρυθμίσεις ο θεσμός του ελεγκτή δεν λειτούργησε ουσιαστικά στην Ελλάδα πριν από τον Β' Παγκόσμιο πόλεμο. Το 1948 έπειτα από απαίτηση των ξένων υπεγράφη σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Κυβέρνησης και της Διοίκησης Οικονομικής Συνεργασίας των ΗΠΑ, με την οποία κλήθηκαν Άγγλοι ορκωτοί λογιστές που έπαιρναν την αποζημίωση τους από τους πόρους του σχεδίου Μάρσαλ (Παπαδάτου, 2005).

Στην Ελλάδα η πρώτη σημαντική προσπάθεια για τη δημιουργία οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος έγινε το 1956 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, με την υποστήριξη των Άγγλων ορκωτών λογιστών και κάτω από τον έμμεσο έλεγχο του κράτους (Τσακλάγκανος, 2005).

2.3 Αναγκαιότητα για Έλεγχο

Καθώς το επιχειρησιακό περιβάλλον εξελίσσεται διαρκώς, τα εκάστοτε διευθύνοντα στελέχη, θα πρέπει να λαμβάνουν έγκαιρα τις αναγκαίες εκείνες αποφάσεις οι οποίες θα καθορίσουν την μελλοντική πορεία της επιχείρησής τους. Η λήψη αυτών των αποφάσεων προϋποθέτει την ορθολογική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών δεδομένων της επιχείρησης στην κατάλληλη χρονική στιγμή.

Κύριος σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι ότι ο έλεγχος προσδίδει αξιοπιστία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, οι οποίες χρησιμοποιούνται από τους χρήστες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Τις καταστάσεις αυτές συντάσσουν οι διοικήσεις των επιχειρήσεων και τις χρησιμοποιούν για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων μια σειρά από χρήστες (επενδυτές, μέτοχοι, αναλυτές, πιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.).

Καθώς η σημασία των επιχειρήσεων ως μοχλού οικονομικής ανάπτυξης μιας κοινωνίας αυξάνει με την απελευθέρωση των αγορών και τον περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας του κράτους, ανοίγει το πεδίο για αυξημένο ρόλο της Ελεγκτικής και των ελεγκτών, ως ιδιαίτερα σημαντικού θεσμικού παράγοντα λειτουργίας της ελεύθερης οικονομίας. Δεν αποτελεί υπερβολή ότι καμιά απολύτως πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση σημαντικού μεγέθους επιχείρησης δεν πραγματοποιείται, εάν δεν έχει προηγηθεί ειδική διερεύνηση της οικονομικής της κατάστασης από ελεγκτές. Το ίδιο ισχύει και για τα προγράμματα αποκρατικοποιήσεων που έχουν εφαρμοστεί σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια. Ουσιαστικά δηλαδή και για διάφορους λόγους, ο έλεγχος λειτουργεί ως καταλύτης για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος.

2.4 Εννοιολογικός πυρήνας της Ελεγκτικής επιστήμης

Η ελεγκτική επιστήμη εξετάζει τα εξής θέματα:

1. **Το αντικείμενο του ελέγχου:** Τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο.
2. **Το υποκείμενο του ελέγχου:** Αφορά τον ελεγκτή. Εξετάζει δηλαδή ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο, ποιες προδιαγραφές πρέπει να πληρούν και ποιά πρέπει να είναι τα προσόντα τους, ώστε να είναι σε θέση να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα.
3. **Τις διαδικασίες ελέγχου:** Σε αυτές περιλαμβάνεται ο τρόπος και οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε

φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ελεγκτικό έργο επιστημονικού επιπέδου.

Ειδικότερα, **αντικείμενο** του ελέγχου αποτελούν:

- Ο εντοπισμός και η πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών, απατών κλπ.
- Η διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών.
- Η έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και της ορθότητας των διάφορων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους (π.χ. Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κλπ.).
- Η αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία μετοχών κλπ.)
- Η πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων.
- Η υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρησιακής απεικόνισης.
- Η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να υπολογιστούν οι πιθανές επισφάλειες και να γίνει έτσι δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

Υποκείμενο του ελέγχου θεωρείται ο ελεγκτής, ο οποίος είναι και το πρόσωπο το οποίο καταστρώνει, προγραμματίζει και τελικά διενεργεί την όλη ελεγκτική διαδικασία. Ο ελεγκτής μπορεί να είναι εσωτερικός, εξωτερικός ή κυβερνητικός.

Ο **εσωτερικός** ελεγκτής ανήκει στα στελέχη της επιχείρησης, δηλαδή είναι υπάλληλος της επιχείρησης, και έχει ως καθήκον του την διενέργεια ελέγχου μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Οι αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση και είναι δυνατόν να περιορίζονται σε ελέγχους των εσωτερικών οδηγιών

και κανονισμών ή ακόμα και να επεκτείνονται σε λειτουργικούς και διαχειριστικούς ελέγχους των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης ώστε να ενημερώνουν εγκαίρως την διοίκηση, για λάθη ακούσια ή εκούσια και για αντιδεοντολογικές λογιστικές ενέργειες.

Ουσιαστικά οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στη διοίκηση της επιχείρησης αξιόλογες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία της. Για να είναι αποτελεσματική η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από επιρροές των ελεγχόμενων. Προκειμένου να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα της διενέργειας των ελέγχων από τον εσωτερικό ελεγκτή, οργανωτικά, το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών συνήθως υπάγεται απευθείας στη διοίκηση της επιχείρησης ή στην επιτροπή ελέγχου.

Τα στελέχη τα οποία απαρτίζουν το σώμα των εσωτερικών ελεγκτών, συνήθως είναι προϊστάμενοι διαφόρων υπηρεσιών της επιχείρησης. Οι προϊστάμενοι πρέπει να διαθέτουν αξιόλογη και μακροχρόνια πείρα, υψηλό επίπεδο εξειδικευμένων γνώσεων, διαπιστωμένη ικανότητα πραγματοποίησης ενδεδειγμένων ευέλικτων ενεργειών. Συμπληρωματικά πρέπει να διαθέτουν το γενικά παραδεκτό ήθος των ατόμων που ασκούν τον εσωτερικό έλεγχο.

Ο **εξωτερικός** ελεγκτής, ο οποίος αναφέρεται συχνά και ως ανεξάρτητος ελεγκτής ή ορκωτός ελεγκτής λογιστής, ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αλλά δεν ανήκει στο ανθρώπινο δυναμικό της. Απαιτείται ειδική εκπαίδευση, για το συγκεκριμένο επάγγελμα, και κατάρτιση στη Λογιστική, Ελεγκτική, Οργανωτική, το Εμπορικό δίκαιο, την ιδιωτική οικονομία και άλλους κλάδους που διέπουν την οργανωτική και τη λειτουργία των οικονομικών μονάδων, και υπάγονται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Επίσης πρέπει να έχουν μεγάλη πείρα και να διακρίνονται για το κύρος, την αμεροληψία, την εχεμύθεια και προπαντός το ήθος τους, γιατί το επάγγελμα τους συνδέεται με πολύ μεγάλα οικονομικά συμφέροντα τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα. Κάθε μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) οφείλει πάντοτε να ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου. (ΦΕΚ 364 Β/7.5.1997, Κανονισμός Επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ., άρθρο 4 παρ.1).

Κυβερνητικοί Ελεγκτές, σε αυτή την κατηγορία διακρίνουμε τις εξής κατηγορίες ελεγκτών:

- Τους φορολογικούς ελεγκτές. Το αντικείμενο του Φορολογικού Ελεγκτή είναι να ελέγξει αν ο φορολογούμενος έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Αυτό θα διαπιστωθεί με τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων και με τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων. Είναι δημόσιοι υπάλληλοι, γνώστες της λογιστικής επιστήμης και του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος. Το έργο των Φορολογικών Ελεγκτών είναι επίπονο και έχει μεγάλο βαθμό δυσκολίας. Κάποια από τα χαρακτηριστικά του Φορολογικού Ελεγκτή είναι η ανεξαρτησία έκφρασης γνώμης, η εχεμύθεια, η αντικειμενικότητα και κυρίως η γνώση της λογιστικής, οικονομικής, νομικής επιστήμης. Τέλος, είναι καθήκον του να προασπίσει εξίσου τόσο συμφέροντα του δημοσίου όσο και του φορολογούμενου.
- Τους ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η οργάνωση και η λειτουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Ε.Σ.) καθορίζεται από τα Π.Δ. 774/1980 και 1225/1981. Ιδρύθηκε το 1983 και λειτουργεί ταυτόχρονα και ως ανώτερο διοικητικό δικαστήριο. Είναι πολυμελές και αντικείμενο του Συνεδρίου είναι ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους και άλλων οργανισμών, ο έλεγχος του τρόπου λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών, η παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων του Κράτους, η έκδοση εκθέσεων οι οποίες βοηθούν στην σύνταξη του προϋπολογισμού, απολογισμού και ισολογισμού του κράτους. Τέλος, μπορεί να γνωμοδοτεί κατά τη θέσπιση νόμων, κ.α.
- Τους ελεγκτές του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (Γ.Λ.Κ.). Ασκεί και αυτό δημοσιονομικό έλεγχο δαπανών και εκδίδει τα εντάλματα πληρωμής αυτών των δαπανών.
- Τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης. Θεσπίστηκε στη χώρα μας με τον Ν.3074/2002, χωρίς να αποτελεί ανεξάρτητη αρχή αλλά και χωρίς να υπόκειται σε έλεγχο από οποιοδήποτε κυβερνητικό όργανο. Αντικείμενό του είναι η αυτεπάγγελτη διενέργεια επιθεωρήσεων, ελέγχων, επανελέγχων και ερευνών καθώς και η παρακολούθηση των διεξαγόμενων ελέγχων από τα δημόσια

σώματα ελέγχου, την αξιολόγηση του έργου τους, την διεξαγωγή του ελέγχου των ετήσιων δηλώσεων οικονομικής κατάστασης των μελών των Σωμάτων Επιθεώρησης και Ελέγχου, την Σύγκληση και Προεδρία του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου, τον έλεγχο καταγγελιών για φαινόμενα κακοδιοίκησης και τέλος έλεγχο της σύνταξης εκθέσεων ελέγχου. Στο έργο του έχει μαζί του τέσσερις βοηθούς και οκτώ ειδικούς επιστημονικούς συνεργάτες.

- Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) συστάθηκε με το Ν. 2477/1997 (ΦΕΚ59/τ.Α/18-4-1997), ως όργανο εσωτερικού ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, που υπάγεται στον Υπουργό Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης. Άρχισε να λειτουργεί κατά το έτος 1998 και με εξαίρεση το Σώμα Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, που λειτούργησε από το 1991 μέχρι το 1997, είναι ο πρώτος ελεγκτικός μηχανισμός που θεσμοθετήθηκε στο Ελληνικό Κράτος.

2.5 Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards)

Τα ελεγκτικά πρότυπα αποτελούν ένα αναλυτικό σύνολο οδηγιών για να καθοδηγήσουν τους ελεγκτές κατά την ελεγκτική διαδικασία. Περιγράφουν το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου και προσδιορίζουν τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να ικανοποιηθούν για την τελειοποίηση του ελέγχου και τη δημοσιοποίησή του. Επίσης, τα ελεγκτικά πρότυπα δημιουργούν αξιοπιστία και εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό επάγγελμα. Σύμφωνα λοιπόν με τη διεθνή βιβλιογραφία τα ελεγκτικά πρότυπα μπορούν να καταταχθούν στις παρακάτω κατηγορίες:

- Γενικές Αρχές (General Standards). Κατά τις γενικές αρχές, οι ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται με επαγγελματική επάρκεια και από κατάλληλα εκπαιδευμένα άτομα.
- Αρχές Εκτελέσεως της Εργασίας (Standards of Fieldwork). Σύμφωνα με τις αρχές αυτές απαιτείται κατάλληλος σχεδιασμός της εργασίας και επιβλέψεως αυτής, σωστή μελέτη και εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου επίσης επαρκές και

κατάλληλο αποδεικτικό υλικό της εργασίας που πρέπει να συγκεντρωθεί από τον έλεγχο, την έρευνα, την επιθεώρηση και την παρατήρηση.

- Αρχές που αφορούν τις Εκθέσεις Ελέγχου (Standards of Reporting). Κατά τις αρχές αυτές, στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνεται δήλωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Επίσης είναι απαραίτητο να εκφραστεί γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις ως προς το σύνολο τους.

2.6 Κατηγορίες Ελέγχου

Η ζήτηση για υπηρεσίες Ελεγκτικής τα τελευταία χρόνια παρουσιάζει μια εντυπωσιακή αύξηση τόσο σε επίπεδο όγκου των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών όσο και σε επίπεδο διαφορετικών τομέων δράσης τις οποίες καλείται να καλύψει η ελεγκτική. Η αύξηση αυτή είναι η φυσική συνέπεια της γενικευμένης αναγνώρισης της ουσιαστικής συμβολής της ελεγκτικής στη μεγιστοποίηση της αξίας των επιχειρήσεων. Η ελεγκτική σήμερα δεν καλύπτει μόνο τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά αποκτά σοβαρή παρουσία στους τομείς Εταιρικής Διακυβέρνησης με τον εσωτερικό έλεγχο, της αξιολόγησης των επιδόσεων των διοικούντων με τους Ελέγχους Διοίκησης και της τήρησης των θεσμοθετημένων κανόνων δράσης κρίσιμων τομέων της οικονομίας με τους Ελέγχους Συμμόρφωσης. Το πιο πάνω ελεγκτικό έργο ασκείται από διαφορετικές κατηγορίες ελεγκτών και ελέγχων (Καζαντζής, 2006).

2.6.1 Εσωτερικοί, εξωτερικοί, μικτοί έλεγχοι

Ανάλογα λοιπόν με το **άτομο** που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας αυτού με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε **εσωτερικούς, εξωτερικούς και μικτούς**.

- **Εσωτερικοί**, είναι αυτοί που οργανώνονται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργούνται από ειδικά καταρτισμένα στελέχη του, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται από το ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ως «μία ανεξάρτητη διαδικασία που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες παρέχοντας σημαντική υπηρεσία σε αυτόν».

Επίσης είναι μια αναγκαία λειτουργία του σύγχρονου management, είναι ο σύμβουλος του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. (www.hiia.gr).

- **Εξωτερικοί**, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμιά σχέση εξαρτημένης εργασίας (υπαλληλική ιδιότητα) με την οικονομική μονάδα, την οποία καλούνται να ελέγξουν μετά από πρόσκληση των μετόχων αυτής.
- **Μικτοί έλεγχοι**, Οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

2.6.2 Ειδικοί και γενικοί έλεγχοι

Ανάλογα με την **έκτασή** τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε ειδικούς και γενικούς.

- **Ειδικοί**: είναι αυτοί που έχουν ως διερεύνηση ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο, όπως προμήθειες, εισπράξεις, πληρωμές, εκχώρηση δανείων, πωλήσεις, παραγωγή, διαχείριση αποθεμάτων, επισφάλεια πελατών, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας, παραλαβή έργων και μια σειρά δραστηριοτήτων του οργανισμού.
- **Γενικοί**: είναι εκείνοι που εκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Ένα τέτοιο είδος ελέγχου είναι ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης που διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

2.6.3 Προληπτικοί και κατασταλτικοί έλεγχοι

Ανάλογα με το **σκοπό** τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

- **Προληπτικοί**: είναι οι έλεγχοι που έχουν ως στόχο την πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις υπηρεσίες των τμημάτων. Πρόκειται για το γνωστό «Control», που την τελική έγκριση την έχει ο προϊστάμενος του τμήματος.

- **Κατασταλτικοί:** είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές εκ των υστέρων. Αποσκοπούν στην εξακρίβωση εφαρμογής των διαδικασιών και στην επιβεβαίωση ότι οι στόχοι επιτεύχθηκαν στο ακέραιο με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Επίσης αποβλέπουν στην αποκάλυψη και καταστολή λαθών και παραλήψεων, ατασθαλίες, κλοπών και κακή διαχείριση των μέσων και πόρων.

2.6.4 Μόνιμοι, τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι

Ανάλογα με τη **διάρκεια** τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους (Παπαστάθης, 2003):

- **Μόνιμοι ή Διαρκείς:** είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξης, συναλλαγής και παραγωγικής λειτουργίας. Με άλλα λόγια, πρόκειται για τους προληπτικούς ελέγχους που αναφέρθηκαν παραπάνω, που διενεργούνται από τα ίδια τα τμήματα και τους προϊσταμένους αυτών.
- **Τακτικοί ή Περιοδικοί:** είναι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους όπως παραδείγματος χάρη μια φορά το μήνα μέσα στο εξάμηνο ή μέσα στο έτος. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές.
- **Έκτακτοι ή Περιστασιακοί:** είναι αυτοί οι έλεγχοι που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε με πρωτοβουλία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είτε με εντολή της διοίκησης ή κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών.

2.6.5 Κάθετος και Οριζόντιος Έλεγχος

Ο Αναδρομικός ή **Κάθετος** έλεγχος είναι η μέθοδος που ακολουθείται κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου. Κατά τη διαδικασία του ελέγχου ερευνώνται με σειρά τα παρακάτω:

- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως.
- Ο Ισολογισμός.
- Η Γενική Εκμετάλλευση.
- Το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού.
- Τα Ισοζύγια μηνών.
- Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών.
- Το Γενικό Καθολικό.
- Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο.
- Τα Αναλυτικά Καθολικά.
- Τα Αναλυτικά Ημερολόγια.
- Τα Παραστατικά.

Ο ελεγκτής αρχίζει με το προσαρμοσμένο ισοζύγιο των λογαριασμών ή και τον ισολογισμό της ελεγχόμενης μονάδας. Επιβεβαιώνει τα σχετικά μεγέθη που παρουσιάζονται στον ισολογισμό, ακολουθώντας μια αντίστροφη πορεία από αυτήν που ακολουθήθηκε για την εμφάνιση των εν λόγω μεγεθών στις λογιστικές καταστάσεις. Καταλήγει στα αρχικά παραστατικά και ελέγχει μεταγενέστερες πράξεις. Τέλος, επικοινωνεί με τρίτους εκτός της ελεγχόμενης μονάδας για την αντικειμενικότερη τεκμηρίωση πράξεων και σχέσεων, ειδικά όταν τα παραστατικά αυτών έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση και δεν αποτελούν έτσι ισχυρά τεκμήρια.

Υπάρχει ένα σημείο του αναδρομικού ελέγχου και πιο συγκεκριμένα το σημείο που ο ελεγκτής έχει φτάσει στο ημερολόγιο που περιέχει αυτοτελείς όλες τις πράξεις που έχουν οικονομική σημασία, έχουν λογιστικοποιηθεί και έχουν περαστεί στο σύστημα. Σε αυτό το σημείο λοιπόν θα πρέπει ο ελεγκτής να αποφασίσει αν θα επιμείνει στην αναζήτηση όλων εκείνων των επιμέρους πράξεων - εγγραφών ή θα επιλέξει το δειγματοληπτικό έλεγχο αυτών, που είναι και ο πλέον απαιτούμενος τρόπος λόγω του απαγορευτικού κόστους του ελέγχου όλων των πράξεων εκτός από την περίπτωση, βέβαια, που το σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει κριθεί αναξιόπιστο και ο έλεγχος θα διευρυνθεί αναλόγως (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

Ο **Οριζόντιος** έλεγχος ακολουθεί μια τελείως αντίστροφη κατεύθυνση. Κατά τη διαδικασία του ελέγχου διερευνώνται κατά σειρά τα εξής:

- Τα Παραστατικά της επιχείρησης.
- Τα Αναλυτικά Ημερολόγια.
- Τα Αναλυτικά Καθολικά.
- Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο.
- Το Γενικό Καθολικό.
- Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών.
- Τα Ισοζύγια μηνών.
- Το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού.
- Η Γενική Εκμετάλλευση.
- Τον Ισολογισμό.
- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Ο ελεγκτής επιλέγοντας ένα δείγμα που αντιπροσωπεύει το σύνολο των εγγράφων ή πράξεων ξεκινάει από τον φάκελο των πρωτότυπων παραστατικών, τα οποία μέχρι στιγμής αποτελούν αντικειμενικά τεκμήρια. Όμως για να υπάρχει μια πιο ολοκληρωμένη άποψη θα πρέπει να αναζητήσει τα πλέον αξιόπιστα τεκμήρια επιβεβαίωσης των μεγεθών που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις.

Ελέγχονται εάν οι εγγραφές περάστηκαν στα αναλυτικά ημερολόγια και αν καταχωρήθηκαν διασπώμενες κατά λογαριασμό στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών, στη συνέχεια στα ισοζύγια και τέλος στις λογιστικές καταστάσεις (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

2.6.6 Συστηματικός και Μη Συστηματικός Έλεγχος

Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει:

- τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου,
- τον σχεδιασμό άλλων ελεγκτικών διενεργειών που μπορούν να πραγματοποιηθούν ενδιάμεσα,
- τη συνεχή επαφή με τη διοίκηση και

- το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Έτσι, ένας συστηματικός έλεγχος θα πρέπει να ακολουθήσει, στο κυρίως έργο του, τα παρακάτω στάδια:

- προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση,
- έναρξη με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
- ενδιάμεσες εργασίες,
- εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων,
- σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση.

Ο μη συστηματικός έλεγχος καταφεύγει περισσότερο σε ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας, σε αυτοσχεδιασμούς ελέγχου σύντομες και συνοπτικές ελεγκτικές διαδικασίες με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες, σε συσχέτιση και σύγκριση με άλλες παρόμοιες αντικειμένου μονάδες ή με τον κλάδο στον οποίο η ελεγχόμενη μονάδα ανήκει (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

2.6.7 Διάφορα Είδη Ελέγχου

Η ομαδοποίηση των ελέγχων γίνεται με βάση το στοιχείο στο οποίο δίνει έμφαση ο κάθε έλεγχος. Σε αυτά τα πλαίσια μια λοιπή διάκριση των ελέγχων είναι η παρακάτω:

- Χρηματοοικονομικός έλεγχος.
- Λειτουργικός έλεγχος.
- Έλεγχος αποδοτικότητας.
- Έλεγχος συμμόρφωσης.
- Ειδικοί έλεγχοι. (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

2.6.8 Κρατικός Έλεγχος

Στον κρατικό έλεγχο περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που διενεργούνται από τους διάφορους κρατικούς και ημικρατικούς φορείς. Οι πιο σημαντικοί έλεγχοι είναι ο φορολογικός έλεγχος που αφορά την αναζήτηση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκείμενων σε φορολογία νομικών και φυσικών προσώπων, ο έλεγχος από την τράπεζα της Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα και ο έλεγχος

από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά τους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

2.6.9 Έλεγχος Διαχείρισης και Έλεγχος Περιβάλλοντος

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και σε ένα άλλο είδος ελέγχου, τον έλεγχο της διαχείρισης. Το είδος αυτού του ελέγχου προέρχεται από την εξέλιξη της έννοιας του ελέγχου μέσα στο χρόνο και περικλείει την ιδέα της ικανότητας να προσδιοριστούν οι σκοποί - στόχοι της επιχείρησης και να μετρηθούν τα επιτεύγματα. Θέτει επίσης το πρόβλημα του βέλτιστου τρόπου εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών. Δεν ελέγχει απευθείας τα αποτελέσματα της επιχείρησης, αλλά τις διαδικασίες και τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για να φθάσει σε αυτά τα αποτελέσματα.

Το σημαντικότερο χαρακτηριστικό του είναι ότι εξετάζει τα επιτεύγματα της επιχείρησης σε σχέση με το περιβάλλον της. Σε σχέση με το δεύτερο επίπεδο ελέγχου αυτό δηλαδή της επαλήθευσης - αξιολόγησης, ο έλεγχος της διαχείρισης μπορεί να οριστεί ως εξής: «Η αξιολόγηση και κρίση των επιτευγμάτων της επιχείρησης βραχυχρόνια και μακροχρόνια, σε σχέση με το περιβάλλον της (εσωτερικό και εξωτερικό) και με τον τρόπο εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών».

Ενδιαφέρουσα προέκταση του ελέγχου της διαχείρισης αποτελεί ο έλεγχος του φυσικού περιβάλλοντος που αφορά:

- Την διαπίστωση, σε πρώτο στάδιο.
- Την αξιολόγηση σε δεύτερο στάδιο, των επιπτώσεων των ενεργειών της επιχείρησης στο φυσικό περιβάλλον.

Ο έλεγχος του περιβάλλοντος, αρχικά, αντιμετώπισε πολλά προβλήματα οριοθέτησης και ορισμού, αφού συνδεόταν με πολλά αντικείμενα. Εντούτοις ως περιβαλλοντικός έλεγχος μπορεί να θεωρηθεί ο έλεγχος των επιχειρήσεων που αφορά θέματα σε συσχετισμό με το περιβάλλον και την επιχειρηματική οντότητα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Ο ρόλος των Προτύπων Ελέγχου

Οι βασικές κατευθυντήριες οδηγίες που βοηθούν τους ελεγκτές λογιστές στην εκπλήρωση των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων είναι γνωστές σαν «Ελεγκτικά Πρότυπα». Τα ελεγκτικά πρότυπα εκτός του ότι καθοδηγούν τους ελεγκτές στο έργο τους, συνιστούν και το μέτρο για την αξιολόγηση της ποιότητας της εργασίας τους.

Όπως ρητά αναφέρεται στο Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 1.100, για την αναβάθμιση της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα είναι αναγκαία η άσκηση ποιοτικού ελέγχου του έργου των ελεγκτών. Ο ποιοτικός αυτός έλεγχος θα είναι εποικοδομητικός και αποτελεσματικός αν διεξάγεται κατά προκαθορισμένους τρόπους. Τα ελεγκτικά πρότυπα, αποτέλεσαν και αποτελούν τη βάση μιας τέτοιας κρίσης. Τα ελεγκτικά πρότυπα καθορίζονται συνήθως από εθνικές ή και διεθνείς οργανώσεις ελεγκτών λογιστών και θεωρούνται ότι τυγχάνουν της γενικής αποδοχής των μελών τους. Όπως είναι φυσικό η έκταση και το περιεχόμενο τους διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων κρατών.

Τα προσόντα του ελεγκτικού προσωπικού είναι η ανεξαρτησία, η απαιτούμενη επαγγελματική προσοχή, ο έλεγχος ποιότητας, ο προγραμματισμός ελέγχου, οι περιοχές εργασίας και οι αναφορές.

Τα πρότυπα ελέγχου αναπτύχθηκαν και ακολουθούνται για τους παρακάτω λόγους:

1. Για να παρέχουν ομοιόμορφη καθοδήγηση στους ελεγκτές
2. Για να δημιουργήσουν αξιοπιστία και εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό επάγγελμα
3. Για να ενημερώσουν τους «πελάτες» (το δημόσιο, τους δημόσιους υπαλλήλους, τη διοίκηση, όσους έχουν έννομο συμφέρον κ.τ.λ.) για τον ρόλο της ελεγκτικής
4. Για να καθιερώσουν μία βάση για την διενέργεια εσωτερικών και εξωτερικών επιθεωρήσεων της ποιότητας του ελέγχου.

Υπάρχουν διάφορες ομάδες που ωφελούνται από την ύπαρξη των προτύπων ελέγχου ποικιλοτρόπως, όπως :

- Οι ελεγκτές οι οποίοι λαμβάνουν καθοδήγηση για την διεξαγωγή της εργασίας τους
- Οι ελεγχόμενοι που λαμβάνουν την διαβεβαίωση ότι θα χρησιμοποιηθούν κατάλληλες μέθοδοι ελεγκτικής
- Οι εκλεγμένοι ανώτεροι υπάλληλοι (officials) και το δημόσιο που λαμβάνουν αυξημένη διαβεβαίωση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και ελέγχονται
- Η διοίκηση που λαμβάνει αυξημένη διαβεβαίωση ότι φαινόμενα διαφθοράς και άλλες οργανωτικές ανεπάρκειες θα επισημανθούν και θα διορθωθούν

Τα πιο διαδεδομένα πρότυπα που εφαρμόζονται κυρίως στους ελέγχους που διενεργούνται στον δημόσιο τομέα είναι τα παρακάτω:

- Γενικώς Παραδεκτά Κυβερνητικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Government Auditing Standards GAGAS, issued by the U.S. Government Accountability Office (GAO), Yellow Book)
- Γενικώς Παραδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS)
- Κυβερνητικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου (Government Internal Audit Standards issued by Her Majesty's Treasury, United Kingdom).

Παρόλο που τα παραπάνω πρότυπα είναι τα πιο διαδεδομένα παγκοσμίως, διότι εξειδικεύονται κυρίως στους κυβερνητικούς ελέγχους, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν και άλλα πρότυπα όπως:

- Τα Πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου (The Institute of Internal Auditor Standards, IIA)
- Τα πρότυπα (C.O.CO) του Καναδικού Ινστιτούτου των Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants Standards, CICA)

- Πρότυπα Ελεγκτικής (Auditing Standards issued by Internal Organization of Supreme Audit Institutions Standards, INTOSAI)

Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές, ανεξάρτητα από το εάν εργάζονται στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα, έχουν δικαίωμα εφόσον πληρούν κάποιες προϋποθέσεις, με την συμμετοχή τους σε εξετάσεις, να εξασφαλίσουν έναν τίτλο πιστοποίησης της επάρκειας των γνώσεων τους. Παραδείγματα τέτοιων πιστοποιήσεων είναι:

- Certified Internal Auditor (CIA)
- Certification in Control Self -Assessment (CCSA)
- Certified Government Auditing Professional (CGAP)
- Certified Financial Services Auditor (CFSA)

3.2 Πλαίσιο Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Ο Πίνακας 3.1 παρουσιάζει όλα τα δομικά στοιχεία του πλαισίου των Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Τα δύο κανονιστικά πλαίσια εμφανίζουν οριακές, περισσότερο λεκτικές, διαφορές, οι οποίες σημειώνονται με αναγραφή τους στα σχετικά πεδία του πλαισίου εντός παρενθέσεως. Οι εντός παρενθέσεως όροι είναι οι χρησιμοποιούμενοι όροι των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Το πλαίσιο αυτό διακρίνει τους ελέγχους από τις συγγενείς (συναφείς) υπηρεσίες ελεγκτικολογιστικού χαρακτήρα. Συγγενείς υπηρεσίες θεωρούνται οι (ελεγκτικές) επισκοπήσεις, οι προσυμφωνημένες διαδικασίες και οι συντακτικές εργασίες.

Το πλαίσιο αυτό δεν περιλαμβάνει σε άλλες υπηρεσίες που παρέχουν οι ελεγκτές όπως είναι φορολογία, συμβουλές επιχειρησιακές, οικονομικές και λογιστικές. Για τις συγγενείς υπηρεσίες το πλαίσιο αναφέρει τα ακόλουθα :

Αντικειμενικός σκοπός της Ανάθεσης Επισκόπησης των Οικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 910, είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να δηλώσει κατά πόσο, με βάση τις διαδικασίες οι οποίες δεν παρέχουν όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που χρειάζονται σε έναν έλεγχο, οτιδήποτε έχει υποπέσει στην αντίληψη του που τον αναγκάζει να πιστεύει ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν

καταρτίσθηκαν, από κάθε άποψη, σύμφωνα με το παραδεκτό πλαίσιο οικονομικής εκθέσεως. Αυτό εκφράζεται στη μορφή αρνητικής διασφάλισης. Για το σκοπό της έκφρασης αρνητικής διασφάλισης στην έκθεση επισκόπησης ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, κυρίως μέσω έρευνας και αναλυτικών κριτικών διερευνήσεων, ώστε να δυνηθεί να εξάγει συμπεράσματα.

Όπως απεικονίζεται στον Πίνακα 3.1, η επισκόπηση στοχεύει στην παροχή μέτριας διασφάλισης ότι οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις.

Πίνακας 3.1: Δομικά στοιχεία του πλαισίου των Ελληνικών και Διεθνών Ελεγκτικών προτύπων.

Έλεγχος			Συγγενείς (Συναφείς) Υπηρεσίες	
Φύση (Είδος) των παρεχόμενων υπηρεσιών	Έλεγχος	Επισκόπηση	Προσυμφωνημένες (Συμφωνημένες) διαδικασίες	Συντακτική Εργασία (Συγκέντρωση Στοιχείων)
Σχετικό (Συγκριτικό) επίπεδο της παρεχόμενης από τον Ελεγκτή διασφάλισης	Υψηλή, αλλά όχι απόλυτη διασφάλιση	Μέτρια διασφάλιση	Καμία Διασφάλιση	Καμία Διασφάλιση
Τύπος Έκθεσης	Θετική διαβεβαίωση (Θετική Διασφάλιση Κανόνων)	Λανθάνουσα διαβεβαίωση (Αρνητική Διασφάλιση Κανόνων)	Παράθεση των ευρημάτων (Πραγματικά Πορίσματα Διαδικασιών)	Προσδιορισμός των παραχθειςών πληροφοριών (Πιστοποίηση πληροφοριών που συγκεντρώθηκαν)

Ο σκοπός της ανάθεσης στον Ελεγκτή προσυμφωνημένων διαδικασιών, συμφωνά με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 920, είναι να εκτελέσει διαδικασίες ελεγκτικής φύσεως, τις οποίες ο ίδιος και η οικονομική μονάδα και τυχόν τρίτοι έχουν συμφωνήσει, και να

καταρτίσει έκθεση με τα πραγματικά πορίσματα. Για τις συμφωνημένες διαδικασίες, καθώς ο ελεγκτής απλώς παρέχει μια έκθεση των πραγματικών πορισμάτων, δεν εκφράζεται καμία διασφάλιση. Οι χρήστες της έκθεσης εκτιμούν για λογαριασμό τους τις διαδικασίες και τα πορίσματα του ελεγκτή και καταλήγουν σε δικά τους συμπεράσματα.

Το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 930 ορίζει, ως σκοπό της ανάθεσης συγκεντρώσεως ή της συντακτικής εργασίας, για τον ελεγκτή λογιστή, τη χρησιμοποίηση της λογιστικής εμπειρίας, έναντι της ελεγκτικής εμπειρίας, για να συλλέξει, να ταξινομήσει και να συνοψίσει την οικονομική πληροφόρηση. Οι χρήστες των πληροφοριών που συγκεντρώθηκαν αντλούν κάποιο όφελος από την ανάμειξη του λογιστή, χωρίς όμως να εκφράζεται καμία διασφάλιση στην έκθεση.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι, οι προσυμφωνημένες διαδικασίες και οι συντακτικές εργασίες, σύμφωνα με το πλαίσιο των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων, δεν στοχεύουν στην παροχή διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις και συνεπώς, δεν παρέχουν τέτοια διασφάλιση. Το παραπάνω κανονιστικό πλαίσιο καλύπτει τόσο τους ελέγχους όσο και τις συγγενείς υπηρεσίες επισκόπησης.

3.2.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, όπως επιτάσσει η ελληνική νομοθεσία (άρθρο 137 του ν. 2190/1920), έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) συνθέτουν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σώμα κανόνων, που διέπει τους διενεργούμενους από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) οικονομικούς ελέγχους στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως του εάν οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί ή έχουν προαιρετικό χαρακτήρα. Η επιλεκτική επίκληση ή εφαρμογή των κανόνων αυτών δεν είναι επιτρεπτή. Όταν στα Ε.Ε.Π. αναφέρεται ο όρος «Ελεγκτής» νοούνται τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, τα οποία ισχύουν στη χώρα μας, δεν αναπτύχθηκαν από την Εθνική Οργάνωση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) αλλά από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), η οποία είναι νομικά επιφορτισμένη, μεταξύ άλλων και με το έργο της παρακολούθησης και αξιολόγησης του έργου των ελεγκτών. Το γεγονός ότι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα συνθέτουν το μόνο ολοκληρωμένο σώμα ελεγκτικών κανόνων που τυγχάνει διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, οδήγησε την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων στην άμεση υιοθέτηση του συνόλου των γενικών αρχών επί των οποίων είναι εδραιωμένα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Στους ελεγκτές, βέβαια, σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 1.100, παρέχεται η δυνατότητα της επικουρικής επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, με βάση το Φ.Ε.Κ. 1589/2004 ομαδοποιούνται στις παρακάτω επτά Κατηγορίες:

1. Εισαγωγικά Θέματα (Ε.Ε.Π. 1100,1110,1120)
2. Γενικές αρχές και ευθύνες (Ε.Ε.Π. 2200,2210,2220,2230,2240,2250,2260)
3. Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση του Ελεγκτικού Κινδύνου (Ε.Ε.Π. 3300,3310,3315,3320,3330,4400,4401,4402)
4. Ελεγκτική Μαρτυρία (Ε.Ε.Π. 5500, 5501, 5505, 5510, 5520, 5530, 5540, 5545, 5550,5 560, 5570, 5580)
5. Χρησιμοποίηση της Εργασίας Τρίτων (Ε.Ε.Π. 6600,6610,6620)
6. Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά (Ε.Ε.Π. 7700,7710,7720)
7. Εξειδικευμένοι Έλεγχοι (Ε.Ε.Π. 8800)

3.2.2 Ελεγκτικά πρότυπα του Σ.Ο.Λ.

Πριν την υιοθέτηση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων που αναπτύχθηκαν από την Ε.Λ.Τ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 1589) το έτος 2004, τα Ελεγκτικά Πρότυπα που όριζαν τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων της χώρας μας ήταν τα Πρότυπα που είχαν εκδοθεί από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.). Τα συγκεκριμένα Ελεγκτικά Πρότυπα δημοσιεύτηκαν στο ΦΕΚ τ.β' 1119/1979 και 126/1993, αφού προηγουμένως είχαν λάβει την έγκριση του Εποπτικού συμβουλίου του Σ.Ο.Λ..

Σύμφωνα με το Σώμα Ορκωτών Λογιστών «οι δια της μακροχρόνιας πρακτικής των ελεγκτών δοκιμαζόμενες και καθιερωμένες έννοιες, αντιλήψεις και μέθοδοι διαμορφώνουν τις αρχές και τους κανόνες της ελεγκτικής οι οποίες αποτελούν τα ελεγκτικά πρότυπα». Τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Σ.Ο.Λ. αφορούσαν πρωταρχικά τους τακτικούς ελέγχους των Ανώνυμων Εταιριών και των μεγάλων οργανισμών, είχαν όμως εφαρμογή και επί των λοιπών εξωτερικών ελέγχων με εξαίρεση τους φορολογικούς ελέγχους και τις ειδικές πραγματογνωμοσύνες.

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Σ.Ο.Λ., τα οποία ήταν αναλυτικά και εξειδικευμένα, ήταν ομαδοποιημένα στις παρακάτω τέσσερις κατηγορίες:

1. Τα Βασικά Πρότυπα, τα οποία αναφέρονταν γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα και τις ευθύνες του ελεγκτή.
2. Τα Πρότυπα Καλής Εκτέλεσης, τα οποία αφορούσαν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου.
3. Τα Πρότυπα Εκθέσεων, τα οποία πραγματεύονταν τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου.
4. Τα Πρότυπα Επαγγελματικής Δεοντολογίας, τα οποία αφορούσαν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή.

3.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου του Σ.Ο.Λ.

Το 1947 αναπτύχθηκαν στις Η.Π.Α. από το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών Α.Ι.Ο.Λ. τα δέκα γενικώς παραδεκτά πρότυπα ελεγκτικής που ισχύουν μέχρι σήμερα και τυγχάνουν της γενικής αποδοχής από τους επαγγελματίες ορκωτούς λογιστές όχι μόνο όλων των Πολιτειών της Αμερικής, αλλά και από τις περισσότερες ξένες ελεγκτικές και λογιστικές επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα. Αυτά τα πρότυπα δεν είναι τόσο εξειδικευμένα ώστε να κατευθύνουν τους ελεγκτές στην καθημερινή άσκηση του έργου τους. Συνθέτουν όμως ένα πλαισιακό σύνολο αρχών και κατευθύνσεων.

Συνοπτικά, τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Α.Ι.Ο.Λ. είναι τα παρακάτω:

- Γενικά Πρότυπα (General Standards)

- Πρότυπα Ελεγκτικού Έργου (Standards of Fieldwork)
- Πρότυπα Εκθέσεως Ελέγχου (Standards of Reporting).

3.2.4. Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, εκδόθηκαν το 2009 στην αγγλική γλώσσα από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC). Ενώ η έκδοση Προτύπων και Οδηγιών για τον έλεγχο και τις συναφείς υπηρεσίες πραγματοποιείται από μια υποεπιτροπή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants, I.F.A.C.), την Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Auditing Practice Committee, I.A.P.C.). Η I.A.P.C., η οποία είναι μια μόνιμη επιτροπή του Συμβουλίου της I.F.A.C., επιλέγει θέματα για λεπτομερή μελέτη και τα αναθέτει σε άλλες υποεπιτροπές για μελέτη και υποβολή σχεδίου. Η έγκριση του σχεδίου πραγματοποιείται από την I.A.P.C. και ακολούθως διανέμεται στα μέλη της I.F.A.C.

Τα εθνικά πρότυπα ελέγχου και συναφών υπηρεσιών, που εκδίδονται σε πολλές χώρες, διαφέρουν κατά μορφή και περιεχόμενο. Η I.A.P.C. λαμβάνει γνώση παρόμοιων εγγράφων και διαφορών και υπό το πρίσμα κάθε παρόμοιας γνώσης εκδίδει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.), τα οποία προορίζονται για διεθνή αποδοχή. Τα Δ.Ε.Π. περιέχουν βασικές αρχές και ουσιαστικές διαδικασίες, μαζί με άλλες σχετικές οδηγίες με μορφή επεξηγηματικού και άλλου υλικού. Τα Δ.Ε.Π. δεν παρακάμπτουν τους τοπικούς κανονισμούς που διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή άλλων πληροφοριακών στοιχείων σε μια συγκεκριμένη χώρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ

4.1 Ορισμός Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εργαλείο της Διοίκησης, το οποίο τη διαφωτίζει. Παρεμβαίνει για να εξετάσει μια διαδικασία ή μια δραστηριότητα του οργανισμού και καταθέτει μια διάγνωση η οποία βεβαιώνει λιγότερο ή περισσότερο την καλή λειτουργία, μια πρόγνωση, με σκοπό την επαγρύπνηση των υπευθύνων και της κεντρικής διοίκησης και μια θεραπεία, που αποβλέπει στην διασφάλιση των συμφερόντων του οργανισμού, στην αξιοπιστία των πληροφοριών, στην αποτελεσματικότητα των ενεργειών και στην ανταγωνιστικότητα. Ο εσωτερικός ελεγκτής καταρχάς ακούει, προσέχει, παρατηρεί και αναλύει. Έπειτα, συνθέτει τις παρατηρήσεις του και προβαίνει σε αφαιρέσεις για να φανταστεί λύσεις, να ξαναχτίσει δηλαδή τη διοίκηση. Στο τέλος παράγει μια έκθεση και διανέμει τα συμπεράσματά του. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην οικονομική μονάδα και διενεργείται από υπαλλήλους της (Meigs W., Larsen, Meigs R., 1984).

Ο εσωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει, υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου τα οποία αποσκοπούν:

- Στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού της οικονομικής μονάδας
- Στην πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων
- Στη συνεχή ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής από το προσωπικό των εντολών της διοίκησης
- Στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης
- Στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης με τους νόμους που διέπουν την λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

Η εκπλήρωση των τριών τελευταίων σκοπών αποτελεί την πρωταρχική επιδίωξη των κλάδων του Διαχειριστικού και Διοικητικού Εσωτερικού Ελέγχου. Ενώ αυτή των δύο πρώτων είναι το κύριο μέλημα του Λογιστικού Εσωτερικού Ελέγχου.

Βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθά όλα τα στελέχη του οργανισμού (σε όλα τα επίπεδα της διοίκησης) να ασκούν αποτελεσματικά τα καθήκοντα τους και με αυτό τον τρόπο να παρέχει εκτιμήσεις, συστάσεις, απόψεις και πληροφορίες που αφορούν τις εξεταζόμενες δραστηριότητες.

Αντικείμενό του είναι η εξέταση και αξιολόγηση της επάρκειας και εφαρμογής των διαφόρων λειτουργικών συστημάτων ενός οργανισμού και των συστημάτων ελέγχου αυτών (internal audit), καθώς και η εξέταση της ποιότητας της δράσης των οργάνων στα πλαίσια των αναλαμβανομένων ευθυνών.

Αρκετές φορές στον οικονομικό χώρο δημιουργείται σύγχυση μεταξύ των όρων «Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου – Εσωτερικοί Έλεγχοι» (internal controls) και «Εσωτερικός Έλεγχος» (internal audit).

Ο όρος «Εσωτερικός Έλεγχος» χρησιμοποιείται για να αποδώσει δυο βασικές έννοιες θέτοντας παράλληλα και τα όρια και τις αρμοδιότητες αυτών. (Φίλος, 2004)

Συστήματα εσωτερικού Ελέγχου (internal controls) είναι το σύνολο των μέτρων ελέγχου (controls) εκείνων που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μια επιχείρηση για να προωθήσουν, να κατευθύνουν, να περιορίσουν, να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων της επιχείρησης. Τέτοια μέτρα ελέγχου, αλλά όχι και τα μοναδικά, είναι ο τρόπος οργάνωσης, οι πολιτικές, τα συστήματα, οι διαδικασίες, οι εντολές, τα πρότυπα, οι επιτροπές, τα λογιστικά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, τα χρονοδιαγράμματα, οι εκθέσεις, η τεκμηρίωση της εργασίας και η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (internal audit).

Εσωτερικός έλεγχος (internal audit): είναι μια υπηρεσία της επιχείρησης η οποία είναι επιφορτισμένη κυρίως με καθήκοντα διενέργειας ελέγχου. Η επισκόπηση των μέτρων ελέγχου είναι οπωσδήποτε μια από τις σημαντικότερες αποστολές και ευθύνες της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί ίσως να αναφερθεί ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι «το μέτρο ελέγχου το οποίο μετρά και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των υπολοίπων μέτρων ελέγχου».

Επομένως με τον όρο control (δηλαδή μέτρο ελέγχου, υπό αυτή την έννοια) εννοείται το σύνολο των ελεγκτικών συστημάτων ενώ με τον όρο audit εννοείται ένα μέρος σε αυτό το σύστημα το οποίο ελέγχει κατά πόσον τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου λειτουργούν σωστά, δηλαδή είναι κατά κάποιο τρόπο ο ελεγκτής του ελέγχου. Αυτό το όργανο ονομάζεται internal auditor (εσωτερικός ελεγκτής). Ο internal auditor είναι κάτι διαφορετικό από το υπόλοιπο σύστημα ελέγχου. Είναι ένα πρόσωπο που δεν διεκπεραιώνει υποθέσεις, ενεργεί εκ των υστέρων για λογαριασμό αυτού που τον έχει θέσει ως ελεγκτή.

4.2 Εσωτερικοί ελεγκτές

Εσωτερικοί ελεγκτές είναι τα στελέχη μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργεια ελέγχων μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Για την αποτελεσματική διενέργεια των ελέγχων οι εσωτερικοί ελεγκτές (επιθεωρητές) πρέπει να είναι ανεξάρτητοι από επιρροές των ελεγχόμενων. Για αυτό οργανωτικά το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών συνήθως υπάγεται, απ' ευθείας στη διοίκηση της επιχείρησης ή στην επιτροπή ελέγχου.

Οι αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση και είναι δυνατόν να περιορίζονται σε ελέγχους τηρήσεως των εσωτερικών οδηγιών ή κανονισμών ή να εκτείνονται σε λειτουργικούς και διαχειριστικούς ελέγχους των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στη διοίκηση της επιχείρησης αξιόλογες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής, επιθεωρώντας το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, αξιολογεί τόσο τον αποτελεσματικό σχεδιασμό του συστήματος όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει διαρκή ετοιμότητα και ευαισθησία για την ανακάλυψη γεγονότων μέσα στην επιχείρηση που χρειάζονται να αναφερθούν στα ανώτερα ιεραρχικά κλιμάκια.

Ένα βασικό στοιχείο που διακρίνει τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές από τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι η έλλειψη εμπιστοσύνης των εκτός της επιχείρησης προσώπων, στην ανεξαρτησία της κρίσης των εσωτερικών ελεγκτών. Παρά το γεγονός ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι από τους υπεύθυνους των ελεγχόμενων τμημάτων δεν μπορεί να είναι ανεξάρτητοι από την επιχείρηση με την οποία τους

συνδέει υπαλληλική ή συμβατική συνήθως σχέση. Κατά συνέπεια, οι εκτός της επιχείρησης ενδιαφερόμενοι (μέτοχοι της μειοψηφίας, πιθανοί επενδυτές, χρηματοδότες, δημόσιες υπηρεσίες κλπ) είναι δυνατόν να μην εμπιστεύονται τα πορίσματα και τις πληροφορίες των εσωτερικών ελεγκτών, κυρίως λόγω ελλείψεως ανεξαρτησίας ως προς την επιχείρηση.

Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες οικονομικές μονάδες και κρατικούς οργανισμούς γίνεται όλο και σπουδαιότερος. Στις περισσότερες ανεπτυγμένες οικονομίες έχουν συσταθεί Ινστιτούτα Εσωτερικών Ελεγκτών (I.E.E.), τα οποία προωθούν και προάγουν τα θέματα του εσωτερικού ελέγχου σε νέους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

4.3 Είδη Ελέγχου

4.3.1 Διάκριση των Ελέγχων

Λόγω του εύρους του αντικειμένου του Εσωτερικού Ελέγχου, για λόγους αναλύσεως και για καλύτερη κατανόησή του, θεωρείται σκόπιμη η αναφορά ως προς τη διάκριση των ελέγχων. Ο Εσωτερικός Έλεγχος, ως «Σύμβουλος της Διοίκησης» δεν περιορίζεται στον «παραδοσιακό έλεγχο» (Financial Audit), δηλαδή έλεγχος επί των οικονομικών καταστάσεων και μόνο, αντιθέτως κινείται σε ένα ευρύτερο πεδίο εφαρμογής. Ακόμη και η σημερινή του διάσταση και διάκρισή του σε τρία είδη – κατηγορίες, δηλαδή σε διοικητικούς, οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους, του θέτει περιορισμούς, με τη στενή ερμηνεία των εννοιών αυτών, παρότι έχει απομακρυνθεί αρκετά από τα παραδοσιακά πλαίσια.

Με το σκεπτικό και μόνο ότι ο Εσωτερικός Έλεγχος έχει ως σκοπό την αξιολόγηση της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, δηλαδή έλεγχος όλων των διαδικασιών, θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε μετά βεβαιότητας ότι τα είδη του Εσωτερικού Ελέγχου είναι τόσα, όσες και οι δραστηριότητες του φορέα. Έχουμε ελέγχους οικονομικούς, διοικητικούς, λειτουργικούς, ελέγχους παραγωγής, τεχνικούς ελέγχους κάθε είδους, προμηθειών και πωλήσεων, διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού, ποιοτικού ελέγχου, διαχείρισης αποθεμάτων, παραγωγικών μέσων και γενικά έλεγχος επί όλων των δραστηριοτήτων που παρουσιάζουν ελεγκτικό ενδιαφέρον.

Θα μπορούσαμε να δεχτούμε ότι οι Εσωτερικοί Έλεγχοι χωρίζονται σε τρία και μόνο είδη, υπό την ευρεία έννοια και με την προϋπόθεση ότι όλες οι δραστηριότητες εντάσσονται ανάλογα, στις τρεις ανωτέρω κατηγορίες ελέγχου, δηλαδή στους οικονομικούς, διοικητικούς και λειτουργικούς ελέγχους και δεν μπορεί να αποτελέσουν εξαίρεση.

Επίσης, θα πρέπει να κατανοήσουμε ότι οι έλεγχοι δεν μπορούν να λειτουργήσουν μεμονωμένα, ανά είδος, καθώς στην πράξη εμπλέκονται πολλά είδη ελέγχου ενισχύοντας ή συμπληρώνοντας ο ένας τον άλλον, ανάλογα με το ελεγχόμενο αντικείμενο και τη βαρύτητα που θέλουμε να προσδώσουμε σε αυτό.

4.3.1.1 Έλεγχοι παραγωγής

Οι έλεγχοι παραγωγής (Production Audits) στοχεύουν στο να διαπιστώσουν το κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, το κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνες με το εγκεκριμένο από τη διοίκηση πρόγραμμα, το κατά πόσο γίνεται σωστή χρήση του μηχανολογικού εξοπλισμού, όπως επίσης αν ο εφοδιασμός των υλικών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της παραγωγής, δηλαδή, αν τηρούνται οι προδιαγραφές των προϊόντων και αν γίνεται εκπαίδευση των στελεχών.

4.3.1.2 Οικονομικοί έλεγχοι

Οι οικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits), στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας, της σωστής απεικόνισης και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

4.3.1.3 Διοικητικοί έλεγχοι

Οι διοικητικοί έλεγχοι (Management Audits) έχουν ως στόχο να διαπιστώσουν το κατά πόσο ένα τμήμα διοικείται σωστά. Κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης διαφορετικό από αυτό των οικονομικών και λειτουργικών ελέγχων. Οι διοικητικοί έλεγχοι συνίστανται στο να εξετάζουν και να αξιολογούν, βάσει αντικειμενικών

επιστημονικών και τεχνικών μεθόδων τις επιμέρους λειτουργίες σε όλο το εύρος τους. Αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και τη στρατηγική του φορέα ως προς την επίτευξη των στόχων, όπως επίσης τη διαχείριση των παραγωγικών μέσων, του ανθρώπινου δυναμικού των διαθεσίμων πόρων και γενικά όλες τις δραστηριότητες του φορέα ως προς το διοικητικό σκέλος.

4.3.1.4 Λειτουργικοί έλεγχοι

Οι λειτουργικοί έλεγχοι (operational Audits) είναι έλεγχοι που αποβλέπουν στο κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά και αν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες.

4.3.1.5 Έλεγχος Συστημάτων Μηχανογράφησης/Πληροφορικής

Είναι ο έλεγχος της λειτουργίας των μηχανογραφικών εφαρμογών, έλεγχος λειτουργίας μηχανογραφικών εγκαταστάσεων, δικτύων και επικοινωνιών, έλεγχος ανάλυσης δεδομένων. Με τον έλεγχο αυτό επιδιώκεται η επάρκεια και η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, η διαπίστωση του βαθμού ασφάλειας στην συγκέντρωση, στην επεξεργασία, στην μεταφορά και στη διαφύλαξη της πληροφορίας σε ηλεκτρονική μορφή. Ο Έλεγχος Συστημάτων Μηχανογράφησης είναι προληπτικού, καθοδηγητικού και κατασταλτικού χαρακτήρα.

4.3.1.6 Έλεγχος συμμόρφωσης

Ο έλεγχος αυτός έχει ως σκοπό τη διαπίστωση της συμμόρφωσης με τους προσυμφωνημένους όρους και κανόνες της επιχείρησης π.χ. συμμόρφωση με τους όρους των συμβάσεων δανείων, με τις διαδικασίες προμηθειών, των συστημάτων πληροφορικής με τις προβλεπόμενες διαδικασίες κ.τ.λ.

4.3.1.7 Έλεγχος Ειδικών Θεμάτων

Ο έλεγχος αυτός έχει ως σκοπό την αντιμετώπιση ειδικών εξειδικευμένων προβλημάτων π.χ. έλεγχος Θυγατρικών εταιριών.

4.3.2 Παραδείγματα εφαρμογής διαφόρων ειδών ελέγχου

Για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερθέντων κατηγοριών ελέγχου, θεωρούμε σκόπιμο να αναφέρουμε ένα παράδειγμα:

Εκδίδεται αίτηση αγοράς, δίδεται παραγγελία στον προμηθευτή και την εκτελεί. Παραλαμβάνονται οι πρώτες ύλες, αποθηκεύονται και εξοφλείται το τιμολόγιο. Στο παράδειγμα αυτό, στόχος του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο από το αρχικό στάδιο «αίτημα για αγορά μέχρι και το οριστικό κλείσιμο αυτής, που είναι η εξόφληση του τιμολογίου». Εδώ ο οικονομικός έλεγχος στοχεύει στο κατά πόσο η πληρωμή έγινε σύμφωνα με το ύψος του ποσού που αρχικά είχε συμφωνηθεί. Ο διοικητικός έλεγχος στοχεύει στο κατά πόσο το τμήμα προμηθειών έλαβε τις σωστές αποφάσεις κατά το στάδιο της αγοράς, ενώ ο λειτουργικός έλεγχος επισημαίνει κατά πόσο εφαρμόστηκαν οι υπάρχουσες διαδικασίες.

4.4 Εργαλεία άσκησης εσωτερικού ελέγχου

4.4.1 Τα συστήματα E.R.P. ως εργαλεία άσκησης του εσωτερικού ελέγχου

Το E.R.P. είναι ακρώνυμο του «Enterprise Resource Planning». Σχεδιασμός επιχειρηματικών πόρων, είναι ένα εργαλείο για να εκτελούνται οι καθημερινές εργασίες της επιχείρησης. Αποτελείται από μια σειρά modules (π.χ. Λογιστήριο, Αποθήκες, Παραγωγή, Προσωπικό κλπ). Κάθε module μοιράζεται με τα άλλα τις πληροφορίες που φυλάσσονται σε μια βάση δεδομένων. Το E.R.P. βοηθάει να πέσουν τα τείχη μεταξύ των τμημάτων μιας εταιρίας.

Οι πιο διαδεδομένοι λόγοι που χρειαζόμαστε ένα πληροφοριακό E.R.P. σύστημα είναι οι εξής:

- Ενιαία οικονομική πληροφόρηση
- Ολοκληρωμένη παρακολούθηση των πελατών και των παραγγελιών τους
- Τυποποίηση και επιτάχυνση της παραγωγής
- Περιορισμός των αποθεμάτων
- Τυποποίηση της Διαχείρισης προσωπικού

Πλεονεκτήματα E.R.P.

- Μείωση του Διοικητικού κόστους
- Μείωση της επένδυσης
- Μείωση των αδρανών χρόνων παραγωγής
- Ορθολογικότερα μεγέθη παραγγελιών και παρτίδων παραγωγής
- Αποτελεσματικότερος Συντονισμός

Τα ανωτέρω έχουν ως συνέπεια: Μείωση των αποθεμάτων, μείωση του χρόνου εξυπηρέτησης – διεκπεραίωσης, περισσότερη διαφάνεια για τον πελάτη, περισσότερη προσαρμοστικότητα στις ανάγκες του πελάτη, με άμεση επίπτωση στην αύξηση του Κύκλου εργασιών, των κερδών, του μεριδίου της αγοράς, της παραγωγικότητας.

Πίσω από το πρόγραμμα υπάρχει η κατασκευαστική εταιρία που πρέπει να διαθέτει:

- Γνώση του νομικού και επιχειρηματικού περιβάλλοντος
- Γνώση της επιχειρηματικής κουλτούρας του πελάτη
- Πειραμαμένους τεχνικούς στην χρήση των εργαλείων, του λογισμικού, και στην ανάλυση των αναγκών του πελάτη.
- Βιωσιμότητα.
- Ικανότητα να παρέχει μακροχρόνια υποστήριξη και συντήρηση.
- Θέληση και επιχειρηματική σκοπιμότητα να βελτιώνει και να επεκτείνει το προϊόν.

4.4.1.1 Πώς τα E.R.P. βοηθούν στη διενέργεια των Εσωτερικών Ελέγχων

Το Περιβάλλον Ελέγχου περιλαμβάνει:

- Τυποποιημένη και συνεκτική δομή των διαδικασιών είναι ενσωματωμένη στο ίδιο το πρόγραμμα του E.R.P.
- Αξιολόγηση των κινδύνων.
- Έγκαιρη επισήμανση των αποκλίσεων.
- Πληροφόρηση της Διοίκησης.
- Ένα αποτελεσματικό Workflow που αναλύει το μέγεθος και τις επιπτώσεις των κινδύνων.

Οι Δραστηριότητες Ελέγχου:

- Οι επιθεωρήσεις βοηθούνται από εργαλεία ενσωματωμένα στο E.R.P. όπως η λειτουργία «Ερωτήσεις μέσω φορμών» ή πρόσθετα εργαλεία που συνδέονται με αυτό (π.χ. Excel) επιτρέπουν διασταυρώσεις στοιχείων και έκτακτες αναφορές.
- Οι εγκρίσεις δίνονται με ηλεκτρονική υπογραφή.
- Το workflow φροντίζει για την αποστολή των κατάλληλων μηνυμάτων στα εξουσιοδοτημένα για την έγκριση πρόσωπα.
- Οι διαδικασίες και οι πολιτικές τηρούνται γιατί ενσωματώνονται σε πίνακες ή σε προγράμματα του E.R.P.
- Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου ελέγχει μόνο τη σωστή σύνταξη και συντήρηση των παραμέτρων.
- Τα ευαίσθητα δεδομένα φυλάσσονται στην βάση δεδομένων του E.R.P. και είναι διαθέσιμα μόνο σε εξουσιοδοτημένους χρήστες.
- Οι μεταβολές βασικών δεδομένων καταχωρούνται σε «ημερολόγια μεταβολών» (logs).
- Ανάλογα με τις διαπιστώσεις ενεργοποιούνται διαδικασίες workflow με ειδικές ειδοποιήσεις μέσω e-mail.

Παρακολούθηση: Ο κατασκευαστής του σωστού E.R.P. πρέπει και οφείλει να εγγυάται τον σωστό σχεδιασμό του συστήματος παρακολούθησης. Οι παράμετροι ελέγχονται από τη διοίκηση της επιχείρησης. Οι διαδικασίες μεταβολής του απαιτούν την έγκριση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Τα διάφορα Logs παρέχουν πληροφόρηση για το εάν οι διαδικασίες εκτελούνται κανονικά (χρόνος, συχνότητα, εμπέλεια, κόστος).

Οι κανόνες που διέπουν τις διαδικασίες είναι: καθολικοί, αδιαμφισβήτητοι, ενσωματωμένοι στο σύστημα, προσπελάσιμοι (ως πληροφορία) σε κάθε εμπλεκόμενο, προσπελάσιμοι (για μεταβολές) μόνο σε εξουσιοδοτημένα άτομα. Δεν απαιτούν έντυπους κανονισμούς με εκδόσεις που πρέπει να αποσύρονται κατά την κυκλοφορία της νέας έκδοσης κλπ. είναι επομένως αποτελεσματικοί.

Πληροφόρηση και επικοινωνία: Τα E.R.P. παράγουν αναφορές με λειτουργικά, οικονομικά στοιχεία σύμφωνα με τους κείμενους νόμους και κανονισμούς.

Ειδική τεχνολογία υπόμνησης και ενημέρωσης μέσω e-mail. Οι διαδικασίες και τα δικαιώματα και υποχρεώσεις των στελεχών, φυλαγμένα στη βάση και ελεγχόμενα, διασφαλίζουν ότι οι πληροφορίες παρέχονται όποτε πρέπει και σε όσους πρέπει και μόνον.

Τα E.R.P. βελτιώνοντας σημαντικά τον εσωτερικό έλεγχο και τις διαδικασίες του, επιτυγχάνουν την αύξηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης και βελτιώνουν κατά πολύ την εταιρική διακυβέρνηση καθιστώντας ευκρινέστερες τις πληροφορίες.

4.5 Χαρακτηριστικά Αποτελέσματα Εσωτερικού Ελέγχου

4.5.1 Γενικά

Κάθε επιχείρηση έχει διαφορετικές ανάγκες, μορφή και μέγεθος. Σε αυτά τα πλαίσια δεν μπορεί να θεωρηθεί κανένα συγκεκριμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου το μυστικό της επιτυχίας, καθώς το επιχειρηματικό περιβάλλον δραστηριοποίησης της κάθε επιχείρησης είναι διαφορετικό. Ανάλογα λοιπόν, με τα χαρακτηριστικά της κάθε οικονομικής μονάδας δημιουργείται το κατάλληλο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου.

Εντούτοις ορισμένα χαρακτηριστικά μπορούν να θεωρηθούν σαν κρίσιμα για την επιτυχία ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Τέτοια λοιπόν χαρακτηριστικά είναι:

1. Ανεξαρτησία
2. Οργανωτικό Σχέδιο
3. Ικανοποιητικό Σχέδιο Εξουσιοδότησης, Αρμοδιοτήτων και Ευθυνών
4. Λογιστική Διάρθρωση
5. Σύγχρονη Πολιτική Προσωπικού
6. Κατάλληλο και Λειτουργικό Προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου

4.5.1.1 Ανεξαρτησία

Ανεξαρτησία σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν ελεύθερη πρόσβαση σε όλες της δραστηριότητες, αρχεία και διαδικασίες της οικονομικής μονάδας. Διεξάγουν τον έλεγχό τους απαλλαγμένοι από οποιοσδήποτε παρεμβάσεις έχοντας τη δέσμευση της διοίκησης για ανεξαρτησία του έργου τους. Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου

εξασφαλίζεται από το γεγονός ότι ο έλεγχος υπάγεται και αναφέρεται μόνο στο ανώτατο επίπεδο.

Ο Διευθυντής εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται με εισηγήσεις και εκθέσεις στο Διοικητικό Συμβούλιο. Η άμεση επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με την Διοίκηση φανερώνει την σπουδαιότητα του ελεγκτικού έργου και προσδίδει κύρος και αντικειμενικότητα στο έργο τους.

4.5.1.2 Οργανωτικό Σχέδιο

Οι ασχολίες κάθε επιχείρησης, το μέγεθος της, ο χώρος και η δομή αποτελούν σημαντικούς παράγοντες για τη δημιουργία ενός οργανωτικού σχεδίου. Η Διοίκηση ενδιαφέρεται για ένα αποτελεσματικό και λειτουργικό σύστημα στο οποίο βασικές προϋποθέσεις είναι η αυτονομία του και η σωστή κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των μελών του Εσωτερικού Ελέγχου.

Ένα οργανωτικό σχέδιο πρέπει να προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και να ελέγχει τη σωστή καταγραφή των λογιστικών στοιχείων. Έτσι κάθε τμήμα αναλαμβάνει τις αρμοδιότητές του χωρίς να επεμβαίνει στις αρμοδιότητες και στη λειτουργία των άλλων τμημάτων, χωρίς βέβαια αυτό να σημαίνει ότι θα λειτουργεί χωρίς τη συνεργασία με τα υπόλοιπα τμήματα. Άλλωστε όλοι έχουν τους ίδιους στόχους και σκοπούς για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης με αποτέλεσμα να επιδιώκουν όλοι την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της. Κάθε ένας μέσα σε ένα τμήμα διαθέτει συγκεκριμένες αρμοδιότητες οι οποίες ορίζονται ακριβώς έτσι ώστε να αποφευχθούν λάθη ηθελημένα ή ακούσια.

Σκοπός ενός οργανωτικού σχεδίου είναι να μην μπορεί ένα μόνο άτομο να εκτελεί ολόκληρες λειτουργίες, δηλαδή από την αρχή ως το τέλος, αλλά να γίνεται σε περισσότερα στάδια. Θα πρέπει δηλαδή η συγκεκριμένη λειτουργία να εξουσιοδοτείται, να εγκρίνεται, να εκτελείται και να καταγράφεται.

4.5.1.3 Συστήματα Εξουσιοδότησης, Αρμοδιοτήτων και Ευθυνών

Σε όλες τις επιχειρήσεις μεσαίου ή μεγάλου μεγέθους υπάρχει μια ιεραρχία κατανομής προσωπικού, εργασιών και ευθυνών η οποία μπορεί να ξεκινάει από τους απλούς εργαζόμενους και να φτάνει στην Γενική Συνέλευση και τους διευθυντές. Η δημιουργία ενός Συστήματος Ελέγχου με τα χαρακτηριστικά ενός συστήματος εξουσιών, αρμοδιοτήτων και ευθυνών, πρέπει να εξασφαλίζει τις συναλλαγές όσον αφορά την:

- Πραγματοποίηση των συναλλαγών: κατά τη διάρκεια ο Εσωτερικός Έλεγχος θα πρέπει να ελέγχει αν έχουν τηρηθεί οι κατάλληλες διαδικασίες οι οποίες ορίζονται από αυτόν, και είναι σύμφωνες με την πολιτική της εταιρίας. Για αυτό οι συναλλαγές πρέπει να γίνονται από άτομα τα οποία έχει ορίσει η εταιρία.
- Καταχώρηση των συναλλαγών: γίνεται από τα άτομα που έχουν εξουσιοδοτηθεί για αυτήν τη δραστηριότητα και τις τηρούν σύμφωνα με τις ημερομηνίες, τα ποσά και τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής.
- Πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία: η πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία γίνεται ύστερα από έγκριση, παραθέτοντας τα κατάλληλα δικαιολογητικά σύμφωνα πάντα με το είδος της επιχείρησης.
- Σύγκριση των υπολοίπων των βιβλίων με την απογραφή: ανά μικρά τακτά χρονικά διαστήματα θα πρέπει να γίνονται έλεγχοι στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης π.χ. αποθέματα, εμπορεύματα, χρηματικά διαθέσιμα κ.α.. Με αυτόν τον τρόπο ελέγχεται η εγκυρότητα των βιβλίων και γίνεται σύγκριση αυτών με την απογραφή ώστε να διαπιστωθούν τυχόν απώλειες ή κλοπές των περιουσιακών στοιχείων.

4.5.1.4 Λογιστική Διάρθρωση

Για να είναι ικανοποιητικό ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να μετράει την αποτελεσματικότητα των υπόλοιπων οργανωτικών μονάδων δημιουργώντας ένα λογιστικό σύστημα το οποίο θα πρέπει να διαθέτει:

- Διάγραμμα λογαριασμών, σύμφωνα με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Ένα εγχειρίδιο λογιστικών στόχων και διαδικασιών, για το οποίο πρέπει να ενημερωθούν όλοι όσοι έχουν τις ανάλογες αρμοδιότητες.
- Περιγραφή θέσεων, που παρουσιάζουν λεπτομερώς το ρόλο, τις ευθύνες και το σκοπό κάθε εργαζομένου μέσα στην εταιρία.
- Χρησιμοποίηση πρωτοβάθμιων λογαριασμών ελέγχου που ανήκουν στο Γενικό καθολικό, το οποίο πρέπει να ενημερώνεται κανονικά. Απαραίτητο είναι το Αναλυτικό Καθολικό. Έτσι άλλος ενημερώνει το Γενικό και άλλος το Αναλυτικό Καθολικό και γίνεται καταμερισμός εργασίας στο χειρόγραφο σύστημα.
- Χρησιμοποίηση αριθμημένων εσωτερικών εγγράφων, τα οποία είναι αριθμημένα κατά αύξοντα αριθμό, θεωρημένα και έτοιμα για έλεγχο.
- Έλεγχο των εισερχόμενων στοιχείων, ταξινόμηση και αρχειοθέτησή τους. Όταν γίνεται μια συναλλαγή τα χαρτιά που έρχονται πρέπει να κατανεμηθούν σωστά για τυχόν επόμενη χρήση τους.

4.5.1.5 Σύγχρονη Πολιτική Προσωπικού

Κάθε Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου δημιουργεί ένα εξειδικευμένο σύστημα πρόσληψης προσωπικού, εκπαίδευσης και επίβλεψής του. Οι προσλήψεις γίνονται με την παρουσίαση βιογραφικού σημειώματος ή εγγυητικών επιστολών. Ακολουθεί συνέντευξη και σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονται εξετάσεις για τις ικανότητες των υπαλλήλων.

Οι καινούριοι υπάλληλοι θα πρέπει να εκπαιδεύονται κατάλληλα για την αποφυγή λαθών. Η εκπαίδευσή τους γίνεται ανάλογα με τη θέση την οποία καλούνται να καλύψουν και ανάλογα με τις γνώσεις και την προϋπηρεσία τους. Η εκπαίδευση τους είναι κυρίως πρακτική και μετακινείται σε πολλά τμήματα ελαχιστοποιώντας την πιθανότητα λαθών. Η επίβλεψη του προσωπικού πρέπει να γίνεται συνεχώς για να ελέγχεται η απόδοσή τους και να γίνονται οι κατάλληλες διορθώσεις.

4.5.1.6 Κατάλληλο και Αποτελεσματικό Προσωπικό Εσωτερικού Ελέγχου

Το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να απαρτίζεται από ικανά άτομα γιατί ευθύνεται εξ ολοκλήρου για την επιτυχία του. Ο ορκωτός λογιστής θα πρέπει να εξετάσει την απόδοση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Σημαντικός παράγοντας για την αποτελεσματικότητά του είναι η ανεξαρτησία του από τις άλλες λειτουργίες, καθώς δεν μπορεί να ελέγχεται από τη διεύθυνση την οποία ελέγχει το ίδιο το σύστημα. Για αυτό και το τμήμα παίρνει εντολές μόνο από το Διοικητικό Συμβούλιο.

4.6 Περιορισμοί Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχεδιάζεται και λειτουργεί για να παράσχει λογική διασφάλιση επίτευξης των αντικειμενικών στόχων μιας οικονομικής μονάδας. Η έννοια της λογικής διασφάλισης ενέχει και το στοιχείο της κοστολογικής ευαισθησίας, της αντίληψης δηλαδή ότι το κόστος του εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το όφελος για την επιχείρηση από τη χρησιμοποίηση του συστήματος. Η ανάγκη εξισορρόπησης του κόστους και του οφέλους προϋποθέτει ορθή κρίση από την πλευρά της διοίκησης.

Η αποτελεσματικότητα κάθε συστήματος εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από συγκεκριμένους εγγενείς περιορισμούς κάθε οικονομικής μονάδας, όπως είναι η παραβίαση των κανόνων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από την ίδια τη διοίκηση ή με εντολή της, η λανθασμένη χρησιμοποίηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από το προσωπικό και οι συμπαιγνίες διαφόρων στελεχών ή ακόμη και λειτουργικών μονάδων της επιχείρησης.

Σε σχέση με τα λογιστικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι ελεγκτές πρέπει να γνωρίζουν ότι τα συστήματα αυτά υπόκεινται σε εγγενείς περιορισμούς. Η παρανόηση των λογιστικών εγχειριδίων και εγκύκλιων οδηγιών, η αμέλεια και η κόπωση του ασκούντος το λογιστικό ελεγκτικό έργο μπορεί να περιορίσουν σημαντικά την αποτελεσματικότητά του λογιστικού ελέγχου. Η αποτελεσματικότητά ενός λογιστικού ελέγχου μπορεί να μηδενιστεί από τη συμπαιγνία

των αρμόδιων στελεχών, τα οποία ηθελημένα και πολλές φορές δόλια παραβιάζουν τους κανόνες του συστήματος.

Ένας άλλος περιορισμός των λογιστικών ελέγχων προέρχεται από το δυναμικό και διαρκώς εξελισσόμενο επιχειρησιακό περιβάλλον. Μεταβολές παραμέτρων και συνθηκών που προέρχονται από απρόβλεπτες μεταβολές του εσωτερικού και του εξωτερικού περιβάλλοντος καθιστούν επιτακτική την ανάγκη προσαρμογών στους υφιστάμενους ελέγχους. Η καθυστέρηση ή η πιθανή αστοχία αυτών των προσαρμογών περιορίζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος οι λογιστικοί έλεγχοι είναι δυνατόν να μην καλύπτουν μερικές έκτακτου χαρακτήρα συναλλαγές ή γεγονότα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

5.1 Ιστορική εξέλιξη του Εξωτερικού Ελέγχου στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα η αρχική μέριμνα για την ίδρυση οργανωμένου σώματος ελεγκτών λήφθηκε αρχικά με το νόμο 5076/1931. Τελικά με το Ν.Δ. 3329/1955 ιδρύθηκε το «Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών»(Σ.Ο.Ε.). Μέχρι εκείνη τη στιγμή ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιριών ήταν εντελώς τυπικός, μιας και δεν υπήρχε οργανωμένο ελεγκτικό επάγγελμα (www.soel.gr).

Από το 1957 έως και το 1992 οργανώθηκε και λειτούργησε ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με τη μορφή υποχρεωτικής ενώσεως προσώπων (επαγγελματιών ελεγκτών) σε ένα Νομικό Πρόσωπο, του οποίου τα μέλη ασκούσανε δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Το ελεγκτικό επάγγελμα εκσυγχρονίστηκε από το 1993 και έπειτα, οπότε και καταργήθηκε η μέχρι τότε μορφή της οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και συστάθηκαν οι ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρίες.

Ο θεσμός του Ορκωτού Ελεγκτή ήρθε στη Ελλάδα το 1995, ενώ με την πλήρη προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της 8ης οδηγίας (84/253/ΕΟΚ) της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθορίστηκαν τα απαιτούμενα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (I.F.AC.), η οποία είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή και παρακολούθηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Κατά συνέπεια το επάγγελμα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται στην Ελλάδα μέσα στο πλαίσιο διεθνών αρχών και κανόνων.

5.2 Έννοια Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται στο λογιστικό σύστημα μιας μονάδας, αλλά και σε άλλα επιμέρους οργανωτικά συστήματα, τα οποία μπορούν εμμέσως να επηρεάζουν την

αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, με την χρήση ελεγκτικών standards αλλά και άλλων μεθόδων τις οποίες θα κρίνει κατά περίπτωση αναγκαίες ο ελεγκτής.

Πέρα από τον παραπάνω ορισμό, έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί για τον εξωτερικό έλεγχο όπως:

1. Εξωτερικός έλεγχος είναι η συστηματική εργασία που διενεργεί ένας ανεξάρτητος, ικανός και επαγγελματικά καταρτισμένος ελεγκτής, με την οποία προσπαθεί να συλλέξει και να αξιολογήσει αντικειμενικά, εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να διαμορφώσει την κρίση του και να θεμελιώσει την επαγγελματική του γνώμη για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων (Παπάς, 1999).
2. Εξωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη εξέταση και η έκφραση γνώμης πάνω στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, ο σκοπός της οποίας μπορεί να είναι κερδοσκοπικός ή μη κερδοσκοπικός.
3. Εξωτερικός έλεγχος είναι εκείνος ο έλεγχος ο οποίος πραγματοποιείται από πρόσωπα τα οποία δεν σχετίζονται με τον ελεγχόμενο φορέα. Ειδικά καταρτισμένα άτομα, ανεξάρτητα από τον ελεγχόμενο φορέα και το προσωπικό που απασχολεί, καθοδηγούν τον έλεγχο σύμφωνα με τις απαιτήσεις που έχουν προσδιοριστεί από ή για λογαριασμό των προσώπων για τα οποία γίνεται ο έλεγχος.

Ο εξωτερικός ελεγκτής μαζί με το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Συνέλευση αποτελούν τα τρία θεσμικά όργανα της Ανώνυμης Εταιρίας. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διορίζονται είτε υποχρεωτικά από τη νομοθεσία είτε από τους μετόχους των Ανωνύμων εταιριών προκειμένου να ελέγξουν το πως η Διοίκηση διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία που οι μέτοχοι έχουν επενδύσει σε αυτή.

5.2.1 Το θεσμικό πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου

Στον εξωτερικό έλεγχο, οι ορκωτοί ελεγκτές, διενεργούν τον έλεγχο κυρίως στο λογιστικό σύστημα της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο που είναι διεθνώς αναγνωρισμένο. Σύμφωνα με το εν λόγω πλαίσιο:

- Πιστοποίηση της ορθότητας: αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι κυρίως η πιστοποίηση της ορθότητας της παρουσίασης της οικονομικής μονάδας στις λογιστικές καταστάσεις αυτής, βάση των γενικών αποδεικτικών λογιστικών αρχών.
- Έκθεση του ελεγκτή: η πιστοποίηση αυτή αναγράφεται στην έκθεση του ελεγκτή, η οποία αποτελεί το προϊόν επαγγελματικής και προσεκτικής εφαρμογής των ελεγκτικών, καθώς και κάθε άλλων μέσων και μεθόδων που είναι αναγκαία.
- Σχετική έγγραφη εντολή: όλοι οι έλεγχοι αναλαμβάνονται μαζί με την σχετική έγγραφη εντολή, αλλά και χωρίς ικανή εξουσιοδότηση, στην οποία αναφέρεται το είδος ή ο σκοπός του ζητούμενου ελέγχου.
- Ελεγκτικό προσωπικό: κατά την διάρκεια του ελέγχου, το ελεγκτικό προσωπικό θα πρέπει να διατηρεί αμεροληψία, αντικειμενικότητα, ανεξαρτησία, αξιοπρέπεια και επαγγελματική ευθύνη, έναντι του ελεγχόμενου.
- Εξειδικευμένα άτομα: κάθε έλεγχος και κάθε εργασία σχετική με αυτόν, θα πρέπει να αναλαμβάνεται από εξειδικευμένα άτομα, κατάλληλα προς την τεχνική εκπαίδευση και ικανότητα ως ελεγκτές. Ο ελεγκτής που την αναλαμβάνει φέρει την τελική ευθύνη για τον έλεγχο. Δικαίωμα υπογραφής έχουν μόνο αυτοί που κατέχουν την άδεια ορκωτού λογιστή όπου για να την αποκτήσουν περνούν από εξετάσεις γραπτές. Επίσης και η εμπειρία καθορισμένης χρονικής διάρκειας, παίζει ρόλο στη διεξαγωγή ελέγχου υπό την εποπτεία ελεγκτή με άδεια.

- Επαγγελματική βελτίωση: ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να είναι σωστός, υπεύθυνος και ικανός. Θα πρέπει να προσπαθεί συνέχεια να βελτιώνει την επαγγελματική και επιστημονική του κατάρτιση και ποιότητα των υπηρεσιών του. Θα πρέπει να είναι αντικειμενικός, δίκαιος και ικανός να εξυπηρετήσει τους ελεγχόμενους πελάτες του, στα πλαίσια των δυνατοτήτων του και σύμφωνα με τις ευθύνες του προς την κοινωνία και το θεσμό του ανεξάρτητου ελεγκτή. Ως προς τους συναδέλφους του θα πρέπει να φέρεται σωστά και να εργάζεται με τρόπο ώστε να προάγει καλές σχέσεις και συνεργασία μεταξύ των μελών του επαγγέλματος.

5.2.2 Το νομοθετικό πλαίσιο

Το νομοθετικό πλαίσιο μέσα στο οποίο αναπτύχθηκε και κατοχυρώθηκε ο θεσμός των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών στην Ελλάδα είναι το εξής :

1. Νόμος 1969/1991 : Θεωρείται ο ιδρυτικός νόμος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και συγκεκριμένα με το άρθρο 75 (το οποίο αργότερα τροποποιήθηκε με τα άρθρα 32 Ν. 2076/1992 και 18 παρ. 1 και 8 του Ν. 2231/1994) ορίζεται ότι ο υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης των ανωνύμων εταιριών και άλλων επιχειρήσεων, ιδρυμάτων και οργανισμών, που απαιτεί αυξημένα προσόντα θα ασκείται από Ορκωτούς Ελεγκτές εγγραφόμενους σε ειδικό μητρώο και η οργάνωση του Σώματος θα γίνεται με το Π.Δ. 226/92.
2. Προεδρικό Διάταγμα 226/92 : Με το προεδρικό διάταγμα 226/92 «περί συστάσεως, οργάνωσης και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό μητρώο και άσκησης του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή», καταργήθηκαν οι προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν τα εξής βασικά :
 - Άρθρο 1: Σύσταση : Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές που εγγράφονται σε ειδικό μητρώο και ασκούν το επάγγελμα

του ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας.

- Άρθρο 2 : Σκοπός : Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής τους, από πρόσωπα με αυξημένα προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και η αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.
 - Άρθρο 6 : Όργανα του Σώματος : Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι: α) Το Εποπτικό Συμβούλιο β) Η Γενική Συνέλευση γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο και ε) Το Επιστημονικό Συμβούλιο.
 - Άρθρο 15 : Ασυμβίβαστα-Απαγορεύσεις : Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι ασυμβίβαστο προς: α) την ιδιότητα του εμπόρου β) την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου γ) οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβουλίου δ) την τήρηση λογιστικών βιβλίων και ε) κάθε άλλη περίπτωση που υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.
3. Νόμος 2231/1994(άρθρο 18, ν.2231/1994, Ε.τ.Κ. αρ. Φύλλου 139, 31/8/1994) : Αναφέρεται στη διεξαγωγή επαγγελματικών εξετάσεων για τα ήδη εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε. μέλη, ορίζει ποιες προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται προκειμένου να μεταβεί ένα μέλος στην βαθμίδα του Ορκωτού και του Επίκουρου Ελεγκτή καθώς επίσης καθορίζει και τις ώρες πραγματοποίησης ενός πραγματικού ελέγχου, το ελάχιστο ενιαίο ωρομίσθιο, το

ανώτατο όριο ετήσιας απασχόλησης και καταργείται το άρθρο 32 του Ν. 2076/1992.

4. Προεδρικό Διάταγμα 341/1997(Ε.τ.Κ. αρ. Φύλλου 232, 21/11/1997) : Με αυτό το Π.Δ. προσαρμόζεται η ισχύουσα νομοθεσία περί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) στις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.2231/1994 για θέματα όπως οι απαιτούμενες γνώσεις των υποψηφίων Ορκωτών Ελεγκτών και οι διατάξεις που αφορούν στην ανάθεση του ελέγχου και την αμοιβή των Ορκωτών.

5.2.2.1 Το πλαίσιο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου

Γενικότερα ο εξωτερικός ελεγκτής έχει μεγάλη ευθύνη ως προς τους γύρω του. Στα πλαίσια της εν λόγω ευθύνης, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να συμπεριφέρεται άψογα, με τρόπο που να υπηρετήσει την κοινωνία. Επιπρόσθετα, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι οργανωτικός και πάντα να κάνει προκαθορισμένες κινήσεις εφαρμόζοντας το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο. Σύμφωνα με το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο θα πρέπει να ακολουθούνται τα παρακάτω στάδια:

1. Σχεδιασμός του ελέγχου. Ο υπεύθυνος ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει, σε συνεννόηση με τον ελεγχόμενο, τόσο τον χρόνο έναρξης του ελέγχου όσο και την κατάλληλη κατανομή εκείνων των φάσεων αυτού, ώστε ο έλεγχος τελικά να μην αποβεί σε βάρος, ούτε των ελεγκτών αλλά ούτε των ελεγχόμενων. Υπάρχουν στάδια και μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, των οποίων ο έλεγχος μπορεί να αρχίσει, έτσι ώστε να μειωθεί ο φόρτος εργασίας κατά την τελική φάση, που ακολουθεί του κλεισίματος των λογιστικών βιβλίων και της σύνταξης λογιστικών καταστάσεων από την ελεγχόμενη μονάδα. Η ανάθεση τμημάτων, ο προϋπολογισμός και ο επιμερισμός του συνολικού ελέγχου αυτού στο κατάλληλο ελεγκτικό προσωπικό γίνεται με τη βοήθεια ειδικών, για κάθε κλάδο επιχειρήσεων, ελεγκτικών οδηγιών και προγραμμάτων. Γι' αυτό ο έμπειρος ελεγκτής χρησιμοποιεί τα φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων, αν έχουν εγκριθεί από την ίδια ελεγκτική εταιρεία ή και προκαταρκτικές επαφές και συνεντεύξεις με το κατάλληλο προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας για ενημέρωση τουλάχιστον του φακέλου με τα γενικά στοιχεία της μονάδας.

2. Αξιολόγηση εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου. Γενικά, η μελέτη και αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωσης της ελεγχόμενης μονάδας, αλλά και εκείνων των τμημάτων της, ειδικότερα του λογιστηρίου, της μηχανογράφησης και των αποθηκών, που άπτονται περισσότερο του διενεργούμενου ελέγχου, είναι το δεύτερο στάδιο μετά τον βασικό σχεδιασμό. Η εσωτερική οργάνωση περιλαμβάνει: το οργανόγραμμα της μονάδας, τις περιγραφές θέσεων εργασίας των διαφόρων τμημάτων, τα εγχειρίδια διαδικασιών και οδηγιών δράσεως, καθώς κάθε τεχνική ή μεθοδολογία και πολιτική προς την επίτευξη των στόχων της μονάδας γενικά ή και επιμέρους τμημάτων αυτής. Τον ελεγκτή περισσότερο ενδιαφέρει η εσωτερική οργάνωση του λογιστηρίου και ο τρόπος λειτουργίας αυτού (ειδικότερα η λειτουργία του συγκεκριμένου λογιστικού συστήματος).
3. Ανασκόπηση και επίβλεψη του ελέγχου. Για κάθε φάση και κάθε τομέα του ελέγχου, ο υπεύθυνος του ελέγχου θα πρέπει να προϋπολογίσει ικανό χρόνο για επίβλεψη και έλεγχο της εργασίας των υφισταμένων σε κάθε επίπεδο.

Κατά την διάρκεια και των τριών σταδίων εξέχουσα σημασία διαδραματίζουν τόσο τα φύλλα εργασίας όσο και τα ικανά τεκμήρια. Ειδικότερα, από την μία πλευρά, το γεγονός του ελέγχου, καθώς και ο τρόπος διεξαγωγής αυτού αλλά και των λεπτομερειών επί των οποίων ο ελεγκτής στήριξε την εκφρασθείσα από αυτόν γνώμη, πρέπει να προκύπτει μέσα από τα φύλλα εργασίας. Τα φύλλα εργασίας αποτελούν, επίσης, και ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία σε περίπτωση που θα αμφισβητηθεί το πόρισμα του ελεγκτή ή τμήματα αυτού. Από την άλλη πλευρά, τα τεκμήρια που θα συλλέγονται από επιθεώρηση, παρατήρηση, ερωτήσεις, επιβεβαιώσεις και υπολογισμούς, θα πρέπει να είναι ικανά για να στηρίζουν τη γνώμη του ελεγκτή. Η διαδικασία αυτή συντελείται σε δύο στάδια, το πρώτο έγκειται τεκμηρίων και το δεύτερο στην αξιολόγηση αυτών.

5.3 Είδη εξωτερικού ελέγχου

Οι έλεγχοι διακρίνονται σε Χρηματοοικονομικούς, Λειτουργικούς, Αποδοτικότητας, Συμμόρφωσης και σε Ειδικούς.

- Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος είναι ο έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μεγεθών που αφορούν στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της δράσεως των οικονομικών μονάδων. Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος ελέγχει την αξιοπιστία και αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης μονάδας στην μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων της.
- Κατά τον λειτουργικό έλεγχο επιδιώκεται 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 (κανονισμούς, εγχειρίδια διαδικασιών, ελέγχους πληροφόρησης, κ.λπ.).
- Ο έλεγχος αποδοτικότητας κυρίως απασχολεί τους εσωτερικούς ελεγκτές και ενδιαφέρεται για το αν μια διαδικασία ή λειτουργία σε έναν οργανισμό φέρνει θετικά αποτελέσματα σ' αυτόν.
- Ο έλεγχος συμμόρφωσης σκοπό έχει την διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους προσυμφωνημένους όρους ή προδιαγεγραμμένες διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών (π.χ. συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβολαίων, συμβολαίων συνεργασίας ή χρήσης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνιών, επιχορηγήσεων, προδιαγραφών έργων, κ.λπ.).
- Ο ειδικός έλεγχος δεν συμπεριλαμβάνεται σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες, αρκεί ο ελεγκτής να έχει την ικανότητα να τον διεκπεραιώσει. Στους ελέγχους ανήκει και ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. Ανατίθεται υποχρεωτικά στους ορκωτούς ελεγκτές της εταιρίας. Εάν η εταιρία δεν ελέγχεται από ορκωτούς ελεγκτές, τότε ο έλεγχος ανατίθεται σε δημόσιους υπαλλήλους ή υπαλλήλους των τραπεζών Ελλάδος, Εθνικής ή Αγροτικής, οι οποίοι έχουν την κατάλληλη εξειδίκευση και προσόντα για έλεγχο και διορίζονται σύμφωνα με το νόμο. Αυτό βέβαια που πρέπει να

τονιστεί σε αυτό το σημείο είναι πως η παραπάνω διάκριση για πολλούς συγγραφείς και ερευνητές θεωρείται ως διάκριση των εσωτερικών ελέγχων και όχι της ελεγκτικής. Εντούτοις για τους σκοπούς της πτυχιακής εργασίας και για να μην παραληφθεί καμία επιστημονικά τεκμηριωμένη άποψη παραθέτουμε και τις δύο απόψεις.

5.4 Ο ρόλος και η δράση του εξωτερικού ελεγκτή

Ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής σταθμίζει τα εσωτερικά ζητήματα μίας οικονομικής μονάδας, ο εξωτερικός ελεγκτής προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς να συσχετισθεί με τα άτομα και τους παράγοντες που προσδιορίζουν τις δυνατότητες και τις αδυναμίες μιας επιχείρησης. Η έλλειψη κάθε είδους δεσμών με τους διοικούντες και την οικονομική μονάδα, αποτελούν το καλύτερο πιστοποιητικό του κύρους και της ευρύτατης χρησιμότητας και ορθότητας των πορισμάτων του.

Στις περισσότερες οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες σήμερα ο εξωτερικός ελεγκτής δεν θεωρείται επάγγελμα αλλά λειτούργημα. Όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα των οικονομικών σχέσεων τόσο περισσότερο γίνεται αναγκαία η οργάνωση και η συγκρότηση του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα, με επαρκή και σαφώς οριοθετημένο πλαίσιο δράσης. Σήμερα αποτελεί καθολικό αίτημα η διαύγεια στις οικονομικές συναλλαγές για το σύνολο του παραγωγικού και διοικητικού δυναμικού των επιχειρήσεων, καθώς και των ευρύτερων στρωμάτων του κοινωνικού συνόλου. Η εξασφάλιση αυτή ανεβάζει την στάθμη των προσδοκιών και των απαιτήσεων των πελατών των εξωτερικών ελεγκτών.

Οι ικανότητες των ελεγκτών για να διεκπεραιώσουν το έργο τους πρέπει να αντανakλούν τόσο στη δόμηση του χαρακτήρα και της προσωπικότητάς τους, όσο και τη σφυρηλάτηση της επαγγελματικής τους οντότητας. Άλλα απαραίτητα προσόντα που πρέπει 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 πείρας μέσα από την μακροχρόνια ενασχόλησή τους με το αντικείμενο του ελέγχου. Θα πρέπει τα θέματα που ασχολούνται να έχουν έναν αυξητικό βαθμό δυσκολίας έτσι ώστε η πείρα που θα αποκτάται να είναι πλήρως αξιοποιήσιμη για τα νέα δεδομένα που θα προκύπτουν.
- Αναπτυγμένη κριτική ικανότητα και αντιληπτικότητα, χωρίς ενδοιασμούς και χρονοτριβές. Η κρίση του είναι από τα βασικά προσόντα που πρέπει να διαθέτει ένας ελεγκτής για να κατανοεί και να ιεραρχεί τη σπουδαιότητα των μεγεθών της Ελεγκτικής.
- Ευστροφία πνεύματος και έφεση να αυτοσχεδιάζει και να επινοεί διαρκώς νέες μεθόδους και διαδικασίες, προκειμένου να μπορεί να απλοποιεί σύνθετες καταστάσεις.
- Σιγουριά και αυτοπεποίθηση για την ορθότητα του έργου του και τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει, για να μην γίνεται έρμαιο αντιφατικών στοιχείων και μεγεθών που επιδέχονται πολλές ερμηνείες.
- Λεπτότητα, διπλωματικότητα και διακριτικότητα στις επαφές του και στην εκτέλεση των καθηκόντων του, καθώς δεν είναι απλός ο έλεγχος του κύκλου των εργασιών και των άλλων προσώπων.
- Ευχέρεια τόσο στον προφορικό όσο και στο γραπτό λόγο. Καθώς και καλλιέργεια της ικανότητας να πείθει για την ορθότητα των απόψεων του και την αναγκαιότητα των πράξεών του.
- Προθυμία για συνεργασία με τους ελεγχόμενους και την καλλιέργεια σχέσεων αμοιβαίας κατανόησης και αλληλοενημέρωσης.
- Εργατικότητα, εμμονή και επιμέλεια στο έργο του, το οποίο είναι ιδιαίτερα λεπτό, αποκλεισμός συμβιβαστικών λύσεων που θα μπορούσαν να αλλοιώσουν την εικόνα της ελεγχόμενης μονάδας για χάρη των διοικούντων και σε βάρος του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου.

Μεταξύ άλλων, και σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε. οφείλει :

1. Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, αλλά και των συναδέλφων του.
2. Να μην αναλαμβάνει οποιαδήποτε ανατιθέμενη σε αυτόν εργασία, αν δεν ήταν βέβαιος ότι είχαν τηρηθεί όλες οι απαραίτητες προϋποθέσεις και διαδικασίες.
3. Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητά του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση των ιδιωτικών του συμφερόντων.
4. Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε..
5. Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.

Όλα τα παραπάνω, ικανότητες (επιστημονική κατάρτιση, κριτική ικανότητα, ευστροφία πνεύματος, κ.α) αποκρυσταλλώνονται στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας που είναι η έκθεση ελέγχου.

Η έκθεση ή πιστοποιητικό ελέγχου αποτελεί το βασικό προϊόν του εξωτερικού ελέγχου και κάνει γνωστά στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τα ευρήματά του. Αυτή η έκθεση, προσθέτει αξία στις οικονομικές καταστάσεις καθώς περιέχει την αντικειμενική και ανεξάρτητη γνώμη του εξωτερικού ελεγκτή για ακριβοδίκαιη παρουσίαση της πραγματικής θέσης της επιχείρησης μέσω των οικονομικών της καταστάσεων, σύμφωνα με τον νόμο (Ν. 2190/1920).

5.4.1 Αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου

Η αναγκαιότητα του εξωτερικού ελέγχου βασίζεται σε τέσσερις βασικούς παράγοντες :

1. Σύγκρουση Συμφερόντων : Αφενός έχουμε τις Διοικήσεις των εταιριών οι οποίες και αναλαμβάνουν την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ίσως και να προσπαθήσουν να παρουσιάσουν μία πιο

ωραιοποιημένη εικόνα της επιχείρησης από την πραγματική. Αφετέρου έχουμε τους μετόχους, τις τράπεζες και λοιπούς δανειστές οι οποίοι ενδιαφέρονται να γνωρίζουν την πραγματική κατάσταση της εταιρίας μιας και διακυβεύουν τα συμφέροντα και τα περιουσιακά στοιχεία τους. Γίνεται λοιπόν ορατή η ύπαρξη της σύγκρουσης των συμφερόντων των δύο αυτών μερών.

2. Συνέπειες Σφαλμάτων : Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βασίζουν τις επενδυτικές αποφάσεις τους στα στοιχεία που παρουσιάζονται από τις καταστάσεις αυτές. Γίνεται λοιπόν αντιληπτό πως δεν είναι δυνατόν να ρισκάρουν να λαμβάνουν τέτοιου είδους αποφάσεις σε ψευδή ή λανθασμένα οικονομικά στοιχεία.
3. Απόσταση : Οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν έχουν την δυνατότητα να βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση ανά πάσα στιγμή προκειμένου να μπορούν να εξακριβώνουν οι ίδιοι την αξιοπιστία των πληροφοριών που παρέχουν οι καταστάσεις αυτές.
4. Πολυπλοκότητα : Καθώς το μέγεθος των επιχειρήσεων μεγαλώνει, τόσο μεγαλώνει και ο όγκος των συναλλαγών τους. Ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, τόσο οι συναλλαγές όσο και τα λογιστικά συστήματα που τις διαχειρίζονται έχουν γίνει ιδιαίτερα πολύπλοκα, με αποτέλεσμα αφενός να υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα να διαπραχθούν σφάλματα και αφετέρου οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να μην έχουν τις γνώσεις για να αξιολογήσουν την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των πληροφοριών που τους παρέχονται.

5.4.2 Πλεονεκτήματα από την χρήση του εξωτερικού ελεγκτή

Οι επιχειρήσεις ωφελούνται πολλαπλώς από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών. Τα οφέλη αυτά που αποκομίζει μια επιχείρηση δικαιολογούν απόλυτα το σημαντικό κόστος αυτής της επιλογής του.

Οι ανώνυμες εταιρίες που προσλαμβάνουν ελεγκτές έχουν κάποια πλεονεκτήματα όπως:

1. Εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού της συστήματος.
2. Βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της.
3. Αποκτούν νομιμότητα οι λογιστικές καταστάσεις της.
4. Αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων όταν συνοδεύονται από το πιστοποιητικό ελέγχου.
5. Διευκολύνεται η εκ μέρους της άντληση κεφαλαίων αφού ο σωστά πληροφορημένος επενδυτής αντιμετωπίζει μικρότερο κίνδυνο.
6. Διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου των βιβλίων της επειδή ο εφοριακός ελεγκτής περιορίζει την έκταση και τον χρόνο του ελέγχου του.
7. Ενισχύεται ή αποδυναμώνεται η θέση των οικονομικών στελεχών της έναντι των μετόχων ανάλογα με τα πορίσματα του ελέγχου.

Ο εξωτερικός έλεγχος συντελεί στην καλή λειτουργία της επιχείρησης και στην εξασφάλιση μιας καλής εικόνας απέναντι στους μετόχους και στο επενδυτικό κοινό. Ωφελεί ακόμα και την ίδια την κοινωνία, σαν σύνολο, μιας και εξασφαλίζει την ομαλή λειτουργία των αγορών και παράλληλα διασφαλίζει την ακεραιότητα των Διοικήσεων των εταιριών.

Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ένας πλήρης γνώστης της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και επίσης είναι ανεξάρτητος και αντικειμενικός από και προς την Διοίκηση. Συνεπώς μπορεί να κρίνει και να συμβουλεύσει την εκάστοτε Διοίκηση σχετικά με ζητήματα βελτίωσης του εσωτερικού ελέγχου, ανάπτυξης των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων και γενικά να δώσει φορολογικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συμβουλές.

5.5 Εταιρίες που υπάγονται υποχρεωτικά στον εξωτερικό έλεγχο

Με βάση το άρθρο 2 του Π.Δ. 226/92 ο εξωτερικός έλεγχος αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως 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 διενεργούντων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς

αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Με βάση το άρθρο 3 του Π.Δ. 226/92 σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων υπάγονται:

1. Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
2. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το Κράτος ή χρήζουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατά εξουσιοδότηση τούτου.
3. Οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρίες, οι εταιρίες επενδύσεων-χαρτοφυλακίου, οι εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρίες χρηματοδοτικών μισθώσεων και οι ενώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων.
4. Οι ανώνυμες εταιρίες, οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιριών και οι κοινοπραξίες αυτών.
5. Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί (οικονομικές καταστάσεις) του άρθρου 100 παρ.1 του Κ.Ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
6. Οι ανώνυμες εταιρίες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
7. Οι εταιρίες ή οργανισμοί ή και δραστηριότητες γενικά που με βάση τις διατάξεις του νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

5.6 Ελεγκτική εργασία

Η ελεγκτική εργασία είναι το σύνολο των ενεργειών του ελεγκτή, που απαιτούνται για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου και ξεκινάει αμέσως μόλις αναθέσει η κάθε επιχείρηση τον έλεγχο των οικονομικών της υποθέσεων στην ευθύνη του ελεγκτή. Με βάση το άρθρο 16 «Ελεγκτικό Έργο», του Π.Δ. 226/92, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, ξεκινώντας την ελεγκτική του εργασία, καθορίζει την έκταση του ελέγχου, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτικών προτύπων που θα χρησιμοποιήσει. Σκοπός της ελεγκτικής εργασίας είναι να εκφράσει ένα πόρισμα ο Ορκωτός σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Για το σκοπό αυτό αξιολογεί την αξιοπιστία και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι εταιρίες καθώς και τις πηγές πληροφοριών πάνω στις οποίες στηρίζεται η σύνταξη αυτών των καταστάσεων. Κατά την διαμόρφωση του πορίσματος ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής αξιολογεί την επάρκεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία και σε άλλες πηγές πληροφοριών μέσω της μελέτης και αξιολόγησης των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και επιπρόσθετα με την διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών.

Προκειμένου να κρίνει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής αν οι πληροφορίες, και κατά επέκταση οι οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζονται ακριβοδίκαια, αντιπαραθέτει τις οικονομικές καταστάσεις προς τα λογιστικά στοιχεία και εξετάζει τις αποφάσεις της διοίκησης που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις. Η ελεγκτική διαδικασία πρέπει να είναι ορθολογική, συστηματική και αποτελεσματική. Αυτό επιτυγχάνεται μόνον όταν ο εκάστοτε ελεγκτής ακολουθεί τα απαραίτητα βήματα κατά την διενέργεια του ελεγκτικού του έργου.

5.6.1 Βήματα ελεγκτικής εργασίας

1. Προκαταρκτική Εργασία.
2. Μελέτη του Συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου.
3. Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.
4. Κατάρτιση Προγράμματος Ελέγχου Τεκμηρίωσης.
5. Έλεγχος Τεκμηρίωσης Συναλλαγών.
6. Έλεγχος Τεκμηρίωσης Υπολοίπων Λογαριασμών.
7. Έκφραση Γνώμης.

Ο ελεγκτής συλλέγει τα αποδεικτικά στοιχεία που χρειάζεται, ανακαλύπτει λάθη, σφάλματα και νοθείες, αξιολογεί την σοβαρότητα των επιπτώσεων αυτών των λαθών και εν τέλει εκφράζει την άποψη του για την κατάσταση της επιχείρησης. Η άποψη του ελεγκτή αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου ή στο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο υποβάλλεται στη Γενική Συνέλευση των μετόχων και εν συνεχεία δημοσιεύεται μαζί με

τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, όπως αυτό απαιτείται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

5.6.2 Η μεθοδολογία του εξωτερικού ελέγχου

Ο εξωτερικός ελεγκτής κατά την διενέργεια του έργου του χρησιμοποιεί πάντα δύο μεθόδους, του Οριζόντιου ή Προοδευτικού Ελέγχου και του Κάθετου ή Αναδρομικού Ελέγχου.

1. Οριζόντιος ή Προοδευτικός Έλεγχος : Ο ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου αυτού, επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ακολουθώντας την ίδια ροή καταχωρήσεων την οποία ακολούθησε ο λογιστής της επιχείρησης ελέγχει εάν:

- Τα δικαιολογητικά του δείγματος έχουν καταχωρηθεί πλήρως και νόμιμα.
- Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα δικαιολογητικά έχουν μεταφερθεί με ακρίβεια στα ημερολόγια και στα αναλυτικά καθολικά.
- Υπάρχουν σφάλματα και παραλείψεις κατά τη μεταφορά των καταχωρήσεων στο γενικό καθολικό.
- Υπάρχουν σφάλματα και ελλείψεις στην κατάρτιση των ισοζυγίων και στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης.
- Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων έχει γίνει νόμιμα.

2. Κάθετος ή Αναδρομικός έλεγχος : Ο ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου αυτού, επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ακολουθεί την αντίστροφη ροή καταχωρήσεων από αυτήν που ακολούθησε αρχικά ο λογιστής της επιχείρησης και ελέγχει εάν:

- Είναι ακριβή το Οριστικό Ισοζύγιο και τα Ισοζύγια των Αναλυτικών καθολικών.
- Το βιβλίο απογραφής είναι πλήρες και οι διαδικασίες απογραφής νόμιμες.

- Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά είναι νόμιμη.
- Τα δικαιολογητικά έγγραφα του δείγματος των καταχωρήσεων που έχει επιλέξει είναι πλήρη και νόμιμα.

Στο τέλος, ο ελεγκτής συγκρίνει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τον Οριζόντιο και τον Κάθετο έλεγχο, ώστε να εξάγει χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με τη νομιμότητα των λογιστικών διαδικασιών, την ειλικρίνεια των λογιστικών στοιχείων και την αντικειμενικότητα των λογιστικών καταστάσεων.

Άλλη μία διάκριση ελεγκτικών μεθόδων, είναι ο Συστηματικός και ο Μη Συστηματικός έλεγχος.

1. Συστηματικός Έλεγχος: Ο Συστηματικός Έλεγχος περιλαμβάνει τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου, την συνεχή επαφή με την διοίκηση και το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Τα στάδια από τα οποία απαρτίζεται ο Συστηματικός έλεγχος είναι τα εξής:

- Προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση.
- Σχεδιασμός, προγραμματισμός και επάνδρωση του ελέγχου.
- Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Ενδιάμεσες εργασίες.
- Εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων.
- Σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς την διοίκηση.

2. Μη Συστηματικός Έλεγχος: Ο Μη Συστηματικός Έλεγχος χρησιμοποιεί ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας, σύντομες και συνοπτικές διαδικασίες ελέγχου με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες. Ο ελεγκτής ουσιαστικά κάνει auditing by exceptions, αυτό που στην διοικητική αποκαλείται management by exceptions. Δηλαδή προσεγγίζει τον Συστηματικό Έλεγχο αλλά αντί να τον ακολουθεί πιστά, τον διευρύνει

ανάλογα με τις ενδείξεις της κριτικής ανάλυσης και των ποιοτικών μεθόδων που έχει επιλέξει να χρησιμοποιεί εξ' αρχής.

5.6.3 Εκθέσεις ελέγχου

Αφού ολοκληρώσει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, τους ελέγχους των συναλλαγών και των υπολοίπων των λογαριασμών, συγκεντρώνει το αποδεικτικό υλικό που έχει συλλέξει κατά την διενέργεια των επιμέρους ελέγχων, το ταξινομεί στα φύλλα εργασίας και το μελετά. Εφόσον ο ελεγκτής κρίνει ότι το αποδεικτικό υλικό είναι επαρκές τότε αποφαινεται για την αντικειμενικότητα των λογιστικών καταστάσεων. Εκφράζει δηλαδή την γνώμη του για την αξιοπιστία και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων. Στο τέλος ενός τακτικού ελέγχου, ο ελεγκτής εκφράζει πάντοτε την γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων, τόσο της τρέχουσας όσο και της προηγούμενης χρήσης.

Η έκφραση ελεγκτικής γνώμης διακρίνεται σε τέσσερις περιπτώσεις :

1. **Ανεπιφύλακτη Γνώμη – Σύμφωνη Γνώμη:** Η ανεπιφύλακτη γνώμη του ελεγκτή είναι και η πλέον επιθυμητή από την Διοίκηση μιας επιχείρησης κι αυτό γιατί αυξάνεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται αλλά ταυτόχρονα βελτιώνεται και η εικόνα της επιχείρησης σε μετόχους και επενδυτές. Ο ελεγκτής εκφράζει ανεπιφύλακτη γνώμη μόνο όταν :
 - Το ελεγκτικό του έργο ασκήθηκε βασιζόμενο πλήρως στα ελεγκτικά πρότυπα.
 - Οι παραλείψεις και οι νοθεύσεις που παρατήρησε κατά την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου δεν ήταν ουσιώδεις.
 - Η επιχείρηση εφαρμόζει πιστά τις αρχές και τους κανόνες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
 - Οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της.

2. Γνώμη με Επιφύλαξη: Σε αυτή την περίπτωση, προσφέρονται τα ίδια οφέλη όπως και στην προηγούμενη περίπτωση αλλά σε αρκετά μικρότερο βαθμό κι αυτό γιατί ο ελεγκτής δεν αμφισβητεί την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν είναι βέβαιος για την καθολικότητα τους. Ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη μόνο όταν:
- Αδυνατεί ή παρεμποδίζεται από την Διοίκηση να ασκήσει την ελεγκτική του εργασία με βάση τα ελεγκτικά πρότυπα.
 - Εξακριβώνει ότι η επιχείρηση δεν εφαρμόζει πιστά όλες τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
 - Διαπιστώνει ότι ορισμένα μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων δεν αποδίδουν ακριβοδίκαια τα αντίστοιχα στοιχεία, δεν είναι δηλαδή αξιόπιστα.
3. Αντίθετη Γνώμη: Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής θα εκφράσει αρνητική γνώμη είναι σπάνιες, μιας και αυτό συνεπάγεται αυτόματα δυσμενέστερες συνέπειες για την Διοίκηση και για την εικόνα της επιχείρησης. Ο ελεγκτής εκφράζει αντίθετη γνώμη όταν διαπιστώσει μη αξιόπιστες λογιστικές καταστάσεις ή όταν σημαντικά λογιστικά μεγέθη δεν αποδίδουν πιστά την πραγματικότητα. Ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη μόνο όταν:
- Η κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων δεν είναι σύμφωνη με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
 - Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζει ουσιώδεις ελλείψεις, είναι χαλαρό ή ανεπαρκές.
 - Το λογιστικό σύστημα λειτουργεί αναποτελεσματικά.
4. Άρνηση Έκφρασης Γνώμης: Συχνά οι ελεγκτές προκειμένου να εκφράσουν μια αρνητική γνώμη χρειάζονται περισσότερα στοιχεία από το να στηρίξουν μια ανεπιφύλακτη-σύμφωνη, τόσο για τις σοβαρές συνέπειες που θα υποστεί η ελεγχόμενη όσο και η ίδια η ελεγκτική εταιρία η οποία θα υποστεί πιθανότατα απώλεια του πελάτη της. Γι' αυτό και οι ελεγκτές προσπαθούν να εξαντλήσουν κάθε πιθανότητα να έχουν κάνει λάθος εις βάρος της επιχείρησης. Δεν είναι

λοιπόν σπάνιο φαινόμενο να αρνούνται οι ελεγκτές να εκφέρουν γνώμη, από το να εκφράσουν αρνητική γνώμη. Οι λόγοι για τους οποίους ένας ελεγκτής θα εκφράσει άρνηση γνώμης είναι οι παρακάτω :

- Ο έλεγχος μπορεί να μην είναι επαρκής για να στηρίξει την οποιαδήποτε γνώμη (π.χ. μη συνεργασία εκ μέρους του πελάτη).
- Σημαντικά μεγέθη μπορεί να μην κατέστη δυνατό να ελεγχθούν (π.χ. αδυναμία ελέγχων σε μακρινά υποκαταστήματα).
- Σοβαρή παράκαμψη ή παραβίαση των ελεγκτικών προτύπων και ειδικότερα αυτών περί ανεξαρτησίας και αμεροληψίας του ελεγκτή (π.χ. οικονομικές σχέσεις ή συμφέροντα με τον ελεγχόμενο).
- Όταν στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων έχει συσχετιστεί ο ίδιος ο ελεγκτής (π.χ. απλή βοήθεια κατά την σύνταξη).

5.6.3.1 Σύνταξη εκθέσεων ελέγχου

Όπως ορίζει το άρθρο 16, «Ελεγκτικό Έργο» του Π.Δ.226/92, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμα του με τα φύλλα εργασίας, τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει για μία πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ελέγχου, ενώ η γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, ο οποίος και εκτέλεσε τον έλεγχο, διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν «πιστοποιητικό» ή «έκθεση» ελέγχου, τα οποία και υποβάλλονται στον εντολέα του ελέγχου.

Το πιστοποιητικό ελέγχου συντάσσεται αποκλειστικά από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και υποβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 37 του νόμου 2190, στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων και στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου. Η δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου είναι υποχρεωτική μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις, τις οποίες δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις στο τέλος της κάθε χρήσης. Να προσθέσουμε ότι αντίγραφο της έκθεσης υποβάλλεται και στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Το πιστοποιητικό ελέγχου αποτελείται από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος αναφέρεται η έκταση και η φύση της ελεγκτικής εργασίας, ενώ στο δεύτερο μέρος αναγράφεται η γνώμη του ελεγκτή.

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του κωδ. Νόμου 2190/1920 η έκθεση των ελεγκτών πρέπει να περιλαμβάνει οπωσδήποτε εισαγωγή, κατά την οποία θα αναφέρονται οι ετήσιοι λογαριασμοί οι οποίοι ελέγχονται, καθώς και το πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που χρησιμοποιείται. Επίσης πρέπει να γίνεται περιγραφή του εύρους του νόμιμου ελέγχου, στην οποία αναφέρονται και τα ελεγκτικά πρότυπα που χρησιμοποιούνται κατά την διενέργεια του ελέγχου. Ακόμη η έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει την γνώμη των ελεγκτών σχετικά με την αξιοπιστία και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσει και δημοσιεύει η ελεγχόμενη μονάδα, παραπομπές σε θέματα για τα οποία οι ελεγκτές απλώς θέλουν να επιστήσουν την προσοχή και τέλος αναγράφεται η ελεγκτική γνώμη σχετικά με το κατά πόσο η ετήσια έκθεση του διαχειριστικού συμβουλίου αντιστοιχεί στους λογαριασμούς του ίδιου έτους.

Σύμφωνα με τα πρότυπα της σύνταξης εκθέσεων ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να αναγράφει στην έκθεσή του εάν οι ελεγχθείσες λογιστικές καταστάσεις καταρτίστηκαν βάσει των γενικών παραδεκτών λογιστικών αρχών και εάν αυτές οι λογιστικές αρχές τηρήθηκαν με συνέπεια. Επίσης πρέπει να αναγράφει εάν οι υποσημειώσεις στις λογιστικές καταστάσεις θεωρούνται επαρκείς, και τέλος οφείλει να αναγράφει στην έκθεση ελέγχου του, τη γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων ή να εκθέτει τους λόγους για τους οποίους αρνείται να εκφράσει την άποψή του.

Βάσει του Ελληνικού Ελεγκτικού Προτύπου 7700 «Η Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων», κάθε έκθεση ή πιστοποιητικό ελέγχου οφείλει να έχει τα εξής στοιχεία :

1. Τίτλος της έκθεσης.
2. Αποδέκτης της έκθεσης.
3. Εισαγωγική παράγραφος
4. Προσδιορισμός των ελεγχθεισών οικονομικών καταστάσεων
5. Συνοπτικός προσδιορισμός των ευθυνών της διοίκησης και των ελεγκτών

6. Προσδιορισμός του εύρους του πεδίου του ελέγχου
7. Αναφορά στα Διεθνή και Ελληνικά Πρότυπα
8. Συνοπτική περιγραφή του ελεγκτικού έργου
9. Παράγραφος διατύπωσης του συμπεράσματος του ελέγχου
10. Αναφορά στα Λογιστικά Πρότυπα βάσει των οποίων έχουν συνταχθεί οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις
11. Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων
12. Χρονολόγηση της Έκθεσης
13. Διεύθυνση του ελεγκτή
14. Ονοματεπώνυμο του ελεγκτή
15. Αριθμό Μητρώου ΣΟΕΛ του ελεγκτή
16. Όνομα της ελεγκτικής εταιρίας
17. Αριθμό Μητρώου ΣΟΕΛ της ελεγκτικής εταιρίας.

5.6.3.2 Υποβολή της έκθεσης προς τη διοίκηση

Με βάση στοιχεία από το άρθρο 16 «Ελεγκτικό Έργο» του Π.Δ. 226/92 ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υποχρεούται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταιρών, από την οποία ανατέθηκε σε αυτόν η διενέργεια ελέγχου, το «πιστοποιητικό ελέγχου», το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει όσα ορίζονται από το άρθρο 37 του Κωδ. Ν. 2190/1920 και το οποίο έχει τη θέση της εκθέσεως ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο αυτό. Διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως και Διάθεση Κερδών κ.λ.π) ή παρατηρήσεις του για τη βελτίωση του συστήματος οργανώσεως ή λειτουργίας της εταιρείας, γνωστοποιούνται προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις.

Το εκδιδόμενο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο διοικητικό συμβούλιο ή τον διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας. Ο ελεγκτής επιπρόσθετα με το πιστοποιητικό ελέγχου υποβάλλει στην Διοίκηση της επιχείρησης μία εκτενή έκθεση στην οποία αναφέρει:

- Πληροφορίες σχετικά με τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου.

- Στοιχεία με τα οποία αποδεικνύει την ύπαρξη λαθών, νοθεύσεων παραλείψεων και καταδολιεύσεων στο λογιστικό και στο διαχειριστικό σύστημα.
- Παρατηρήσεις και συστάσεις του ελεγκτή για ζητήματα που προέκυψαν κατά την εκτέλεση του ελέγχου και αφορούν την Διοίκηση.
- Περιγραφές των ελεγκτικών διαδικασιών που ακολούθησε η ελεγκτική ομάδα.
- Αναλύσεις των αποδεικτικών στοιχείων και του τρόπου διαμόρφωσης της γνώμης του ελεγκτή.

Το άρθρο 43β του κωδ. Νόμου 2190 και συγκεκριμένα οι παράγραφοι 4 και 5 επιτάσσουν την δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων της χρήσης και του πιστοποιητικού ελέγχου που τις συνοδεύει είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης. Επίσης το άρθρο 43α, ορίζει ότι η έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει να τίθεται υπόψη του ελεγκτή τριάντα μέρες (30) πριν από τη Γενική Συνέλευση. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι ο ελεγκτής πρέπει να παραδώσει το πιστοποιητικό ελέγχου μεταξύ είκοσι (20) και τριάντα (30) ημερών.

Οι ημερομηνίες της υποβολής του πιστοποιητικού έχουν ιδιαίτερη σημασία για τον ελεγκτή, ο οποίος ευθύνεται για τον εντοπισμό των γεγονότων που παρουσιάζονται μετά το τέλος της χρήσης και των οποίων οι επιπτώσεις στην αξιοπιστία των ελεγμένων λογιστικών καταστάσεων είναι σοβαρές. Όμως, τα γεγονότα αυτά είναι δυνατόν να εμφανιστούν στο διάστημα που μεσολαβεί από το τέλος της χρήσης μέχρι την υποβολή του πιστοποιητικού ελέγχου ή και μετά.

5.7 Ομοιότητες και διαφορές εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Οι κυριότερες ομοιότητες του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου:

1. Το επάγγελμα τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου οριοθετείται μέσα από ένα σύνολο διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Σε αυτά τα πλαίσια τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος διενεργούν την ελεγκτική διαδικασία με βάση τα ελεγκτικά πρότυπα και τον Κώδικα Δεοντολογίας.

2. Ο επιχειρησιακός κίνδυνος αποτελεί σημαντικό στοιχείο που επηρεάζει τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς ελεγκτές.
3. Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της οικονομικής μονάδας ενδιαφέρει τόσο τους εσωτερικούς όσο και τους εξωτερικούς ελεγκτές.
4. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι σημαντική εξίσου και για τους δύο ελέγχους.
5. Και οι δύο λειτουργίες, τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους τα παρουσιάζουν μέσω των εκθέσεων των ελεγκτών.

Οι κυριότερες διαφορές του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου:

1. Στόχοι: Οι στόχοι των εσωτερικών ελεγκτών είναι καθορισμένοι από τα επαγγελματικά πρότυπα και το Διοικητικό Συμβούλιο. Αντίθετα, οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν είναι μέρος της οργάνωσης, αλλά δεσμεύονται από αυτή. Οι στόχοι τους τίθενται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.
2. Ισχύ λογιστικού ελέγχου: Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλες τις συναλλαγές της επιχείρησης. Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος καλύπτει μόνο εκείνες τις διαδικασίες που συμβάλλουν στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις της επιχείρησης.
3. Πεδίο εργασίας: Το πεδίο εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, περιλαμβάνει την οργάνωση, τους στόχους, τη βελτίωση των διαδικασιών, τη διαχείριση των κινδύνων και τις διαδικασίες της εταιρικής διακυβέρνησης. Υπό αυτό το πρίσμα, ο εσωτερικός έλεγχος εστιάζει σε μελλοντικά γεγονότα. Αντίθετα, το πεδίο εργασίας του εξωτερικού ελέγχου αφορούν αποκλειστικά οι οικονομικές καταστάσεις. Κατά συνέπεια, ο εξωτερικός έλεγχος παράσχει μια αντικειμενική άποψη για τα οικονομικά θέματα της οικονομικής μονάδας εστιάζοντας σε ιστορικά δεδομένα.
4. Διαφορετική προσέγγιση στο Σύστημα Εσωτερικό Ελέγχου: Οι εσωτερικοί ελεγκτές βλέπουν όλες τις πτυχές που αφορούν το οργανωτικό κομμάτι του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Αντίθετα οι εξωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο σχετίζεται αποκλειστικά με τον λογιστικό - χρηματοοικονομικό τομέα.

5. Συχνότητα του ελέγχου: Από την μία πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται σε ολόκληρη την χρονική περίοδο, αφού έχει συγκεκριμένες αποστολές το οποίο θεσπίζεται σύμφωνα με το επίπεδο επικινδυνότητας κάθε δραστηριότητας. Από την άλλη πλευρά, ο εξωτερικός έλεγχος εφαρμόζεται με ετήσια συχνότητα.
6. Ο κίνδυνος: Ο κίνδυνος που αντιμετωπίζει ο εσωτερικός έλεγχος για τον προγραμματισμό της δραστηριότητάς του είναι πολύ υψηλός. Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος χρησιμοποιεί τις πληροφορίες των κινδύνων για τον προσδιορισμό της φύσης τους, την χρονική περίοδο, τον έλεγχο και τις διαδικασίες που πρέπει να γίνουν σε περιοχές της χρηματοοικονομικής πλευράς.
7. Αξιολόγηση παραγόντων κινδύνου, ο εσωτερικός έλεγχος λαμβάνει υπόψη τους επόμενους παράγοντες κινδύνου:
 - Κλίμα ηθικής και πίεση στη Διοίκηση για επίτευξη των στόχων.
 - Ικανότητα, επάρκεια, και ακεραιότητα από το προσωπικό.
 - Μέγεθος, ρευστότητα και αύξηση του όγκου των συναλλαγών.
 - Τις οικονομικές καταστάσεις.
 - Ημερομηνία και αποτέλεσμα των προηγούμενων λογιστικών ελέγχων.
 - Βαθμός μηχανοργάνωσης.
 - Γεωγραφική διασπορά των διαδικασιών.
 - Επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
 - Οργανωτικές, λειτουργικές, τεχνολογικές, ή οικονομικές αλλαγές.
 - Αποδοχή των διαπιστώσεων λογιστικού ελέγχου και μέτρα που λαμβάνονται διορθωτικά.

Αντίθετα ο εξωτερικός έλεγχος λαμβάνει υπόψη μόνο τους παράγοντες που σχετίζονται ή δύναται να επηρεάσουν το «αντικείμενο» της ελεγκτικής διαδικασίας, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ

6.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος ο οποίος είναι απαραίτητος διότι συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και στην επιτάχυνση του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης. Επίσης πρέπει να τονιστεί ότι ο φορολογικός έλεγχος έχει συγκεκριμένο στόχο και δεν ταυτίζεται με τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων. Παρακάτω εμφανίζονται εκτενέστερα οι διακρίσεις του φορολογικού ελέγχου, ο σκοπός του, οι υπηρεσίες που τον ασκούν και θέματα που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο.

6.2 Έννοια - Σκοπός του Φορολογικού Ελέγχου

Η σημασία του φορολογικού ελέγχου, είναι σημαντική επειδή από την αποτελεσματικότητά του εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό ο ακριβής προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους. Λέγοντας **φορολογικό έλεγχο** εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εκτελούνται από τα κατάλληλα όργανα (ελεγκτές) και εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία στα στοιχεία των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα με σκοπό να διαπιστωθεί:

- Εάν εφαρμόζονται σωστά οι διατάξεις της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
- Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία και υποβλήθηκαν οι δηλώσεις που προβλέπει η φορολογική νομοθεσία.
- Εάν οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
- Εάν τηρήθηκαν τα βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.
- Εάν για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης εκδίδονται και λαμβάνονται τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία.

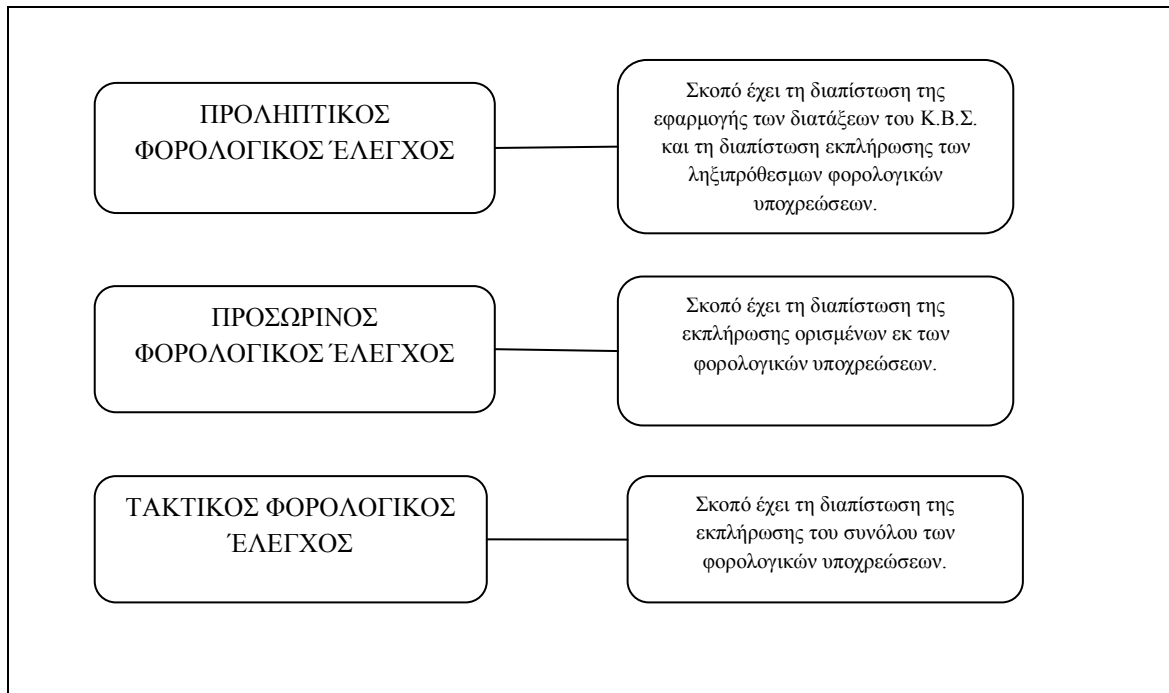
- Εάν υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις συνέπεια των οποίων είναι να μην έχουν αποδοθεί στο δημόσιο οφειλόμενοι φόροι, τέλη και εισφορές. Ή ακόμη και να απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Πέραν των ανωτέρω, στην έννοια του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται όλες εκείνες οι ενέργειες συλλογής πληροφοριών και στοιχείων απαραίτητων για την ορθή εκτίμηση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, ώστε να διαμορφωθεί μια σαφής και πλήρης εικόνα για τον τρόπο λειτουργίας, τη δυναμικότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, το αντικείμενο εργασιών της και εν τέλει την εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων για τις φορολογικές υποχρεώσεις.

Συνεπώς, μπορούμε να πούμε ότι ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει όλες τις επαληθεύσεις του λογιστικού και του ουσιαστικού ελέγχου που κρίνονται απαραίτητες για τη διαπίστωση της ειλικρίνειας ή μη των βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων και αποτελεσμάτων που προκύπτουν από αυτά, την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις και την απόδοση των οφειλόμενων φόρων, τελών, εισφορών κλπ στο Δημόσιο.

Όλα τα παραπάνω θα μπορούσαν να αποδοθούν σχηματικά σε γενικές γραμμές ως εξής:

Σχήμα 6.1: Διάκριση Φορολογικών Ελέγχων



Ο φορολογικός έλεγχος στην Ελλάδα αποτελεί σημαντική λειτουργία του κράτους, διότι σε αυτόν βρίσκουν μεταξύ άλλων εφαρμογή οι συνταγματικές αρχές για ισοδύναμη συμμετοχή των πολιτών στα οικονομικά βάρη. Οι δε συνέπειες του είναι σημαντικές σε όλο το φάσμα των κοινωνικών και κυρίως των οικονομικών δραστηριοτήτων.

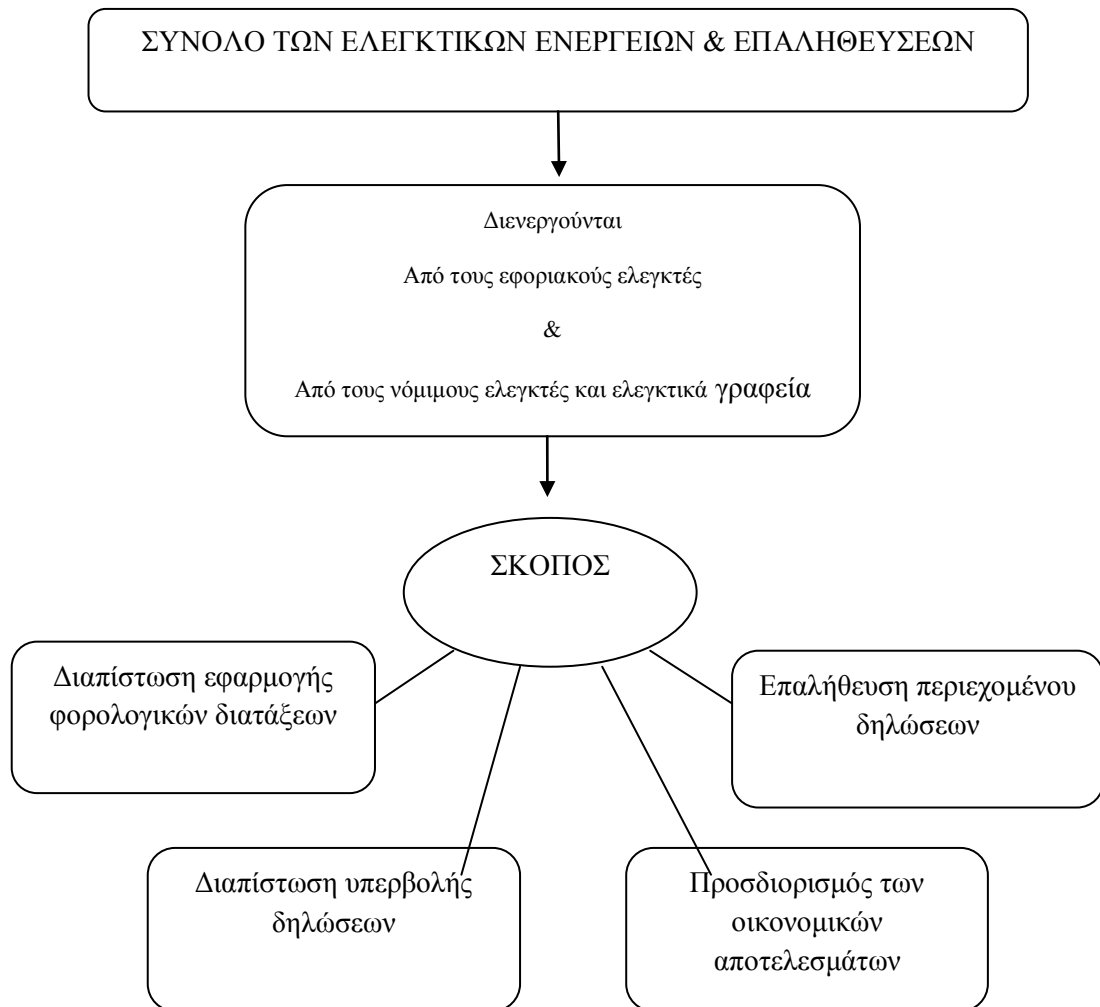
Σκοπός (βλέπε σχήμα 6.1) του φορολογικού ελέγχου είναι να επαληθευτεί η ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και σε περίπτωση μη υποβολής τους, να εξευρεθεί η φορολογητέα ύλη και να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν.

Οι φορολογικοί έλεγχοι πρέπει να διεξάγονται με τυπικότητα, πάντα σύμφωνα με τον νόμο και να αποσκοπούν στην εξεύρεση ή και την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης με τρόπο διαφανή, αντικειμενικό και δίκαιο. Με τους φορολογικούς ελέγχους εκτός από τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, εξυπηρετούνται και άλλοι εξίσου σημαντικοί σκοποί, όπως:

- Η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.
- Η προστασία των υγιών επιχειρήσεων από τον αθέμιτο ανταγωνισμό.

- Η διαρκής ενημέρωση των φορολογούμενων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
- Η αύξηση της ηθελημένης συμμόρφωσης μέσα από την εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης.

Σχήμα 6.2: Φορολογικός έλεγχος



6.3 Υπηρεσίες που Ασκούν Φορολογικό Έλεγχο

Οι υπηρεσίες που ασκούν Φορολογικό Έλεγχο έχουν σκοπό τον περιορισμό της φοροδιαφυγής η οποία έχει αυξηθεί σημαντικά με αποτέλεσμα να μειώνονται τα έσοδα του κράτους. Για αυτό το λόγο έχουν ληφθεί δραστικά μέτρα μεταξύ των οποίων είναι και ο έλεγχος όλο και περισσότερων επιχειρήσεων ώστε να εξαλειφθεί η φοροδιαφυγή.

Ο φορολογικός έλεγχος έχει διαμορφωθεί σύμφωνα με την Απόφαση 1085068/12.9.2007 του Υπουργείου Οικονομικών. (www.pccci.gr) :

Οι υπηρεσίες που ασκούν κατά κύριο λόγο φορολογικό έλεγχο είναι οι εξής:

- Αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οποία ενεργεί τακτικό έλεγχο σε επιχειρήσεις ή επαγγέλματα με ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές μέχρι και 1.030.000 € (εξαιρούνται οι κοινοπραξίες τεχνικών έργων), επίσης προληπτικό και προσωρινό έλεγχο και τέλος έλεγχο μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ή μετοχών.
- Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) που διενεργούν έλεγχο σε επιχειρήσεις ή επαγγέλματα με ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές από 1.030.001 € και άνω.
 - Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης με αρμοδιότητα στη Μακεδονία, Θράκη, Θεσσαλία και Λήμνο.
 - Δ.Ε.Κ. Αθηνών με αρμοδιότητα στις υπόλοιπες περιοχές της χώρας.
- Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) τα οποία ενεργούν τακτικό φορολογικό έλεγχο σε επιτηδευματίες και φορολογούμενους γενικά με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από 1.027.146 € έως 8.804.107 €. Ακόμα έχουν το δικαίωμα να διενεργούν προληπτικό και προσωρινό έλεγχο σε οποιαδήποτε υπόθεση της κατά τόπο αρμοδιότητας παράλληλα και ανεξάρτητα από τις Δ.Ο.Υ. και το ΥΠ.Ε.Ε. και διενεργούν επανέλεγχο των υποθέσεων αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.

Εκτός όμως από τις προαναφερόμενες υπηρεσίες ο φορολογικός έλεγχος ασκείται και από τις εξής υπηρεσίες:

- Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.)
- Οικονομικοί Επιθεωρητές
- Ελεγκτικές Α.Ε. (Ορκωτοί Ελεγκτές, Ελεγκτές πτυχιούχοι Ανωτάτων Σχολών)
- Ορκωτοί Εκτιμητές.
- Εσωτερικός Έλεγχος πιστωτικών ιδρυμάτων.
- Λογιστής – Φοροτεχνικός.

6.4 Διακρίσεις Φορολογικού Ελέγχου

6.4.1 Γενικά

Ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με την συχνότητά του, διακρίνεται στις εξής μορφές:

- Προληπτικός Έλεγχος.
- Προσωρινός Έλεγχος.
- Τακτικός Έλεγχος – Υποχρεωτικός Τακτικός Έλεγχος.
- Ειδικός Έλεγχος.

Θα πρέπει επίσης να τονιστεί ότι, με νέα νομοθετική ρύθμιση (ΠΟΛ.1159/22.7.2011), καθιερώνεται ένας νέος ειδικός έλεγχος για τις Α.Ε. και τις ΕΠΕ, ο οποίος ουσιαστικά καταργεί (με κάποιες προϋποθέσεις) τον τακτικό έλεγχο των κρατικών υπηρεσιών ελέγχου, στον οποίο θα αναφερθούμε διεξοδικά παρακάτω.

6.4.2 Προληπτικός Έλεγχος

Είναι ο έλεγχος που γίνεται με σκοπό τον εντοπισμό των παραβάσεων, καθώς στοχεύει με την ξαφνική παρουσία των ελεγκτών στην επιχείρηση, στη δημιουργία αίσθησης στους φορολογούμενους ότι υφίσταται διαρκής και αποτελεσματικός έλεγχος (ώστε να λειτουργήσει αποτρεπτικά στην διάπραξη φορολογικών παραβάσεων). Ακόμα επιβάλλεται να είναι σύντομος και ουσιαστικός. Αυτός ο έλεγχος μπορεί να γίνει σε οποιαδήποτε βιβλία ή στοιχεία ή έγγραφα εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά.

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται κατά τις εργάσιμες για το φορολογούμενο ημέρες και ώρες, σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, στην έδρα ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, κλπ. Σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να γίνει και στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Εφόσον από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με τη μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή λανθασμένου τρόπου

προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και του τρόπου φορολόγησής τους, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, κατά την κρίση του προϊστάμενου της ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Όπως προαναφέρθηκε, με την αιφνίδια και επιτόπια παρουσία των φορολογικών οργάνων στην επιχείρηση ή εκτός αυτής, σκοπός του προληπτικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και η εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ).

Το όργανο που κατά κύριο λόγο ασκεί προληπτικό έλεγχο είναι το Σ.Δ.Ο.Ε. (Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος) και κατά δευτερεύοντα λόγο η Οικονομική Αστυνομία και η Δ.Ο.Υ.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι αυτόνομη ελεγκτική και διοικητική υπηρεσία με αυξημένες αρμοδιότητες που υπάγεται απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών. Οι αρμοδιότητες του Σ.Δ.Ο.Ε. ασκούνται από τις περιφερειακές υπηρεσίες οι οποίες εδρεύουν σε όλη την Ελλάδα, ο συντονισμός δε και η χάραξη της στρατηγικής των προληπτικών ελέγχων γίνεται μέχρι στιγμής από την Κεντρική Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε., όπου δίνεται ιδιαίτερη σημασία στα πλαστά και εικονικά στοιχεία.

Σύμφωνα όμως με απόφαση του αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών από την 1/11/2011 θα εκδίδονται αποκλειστικά εντολές ελέγχου από τους αρμόδιους προϊσταμένους των ελεγκτικών υπηρεσιών μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου (risk analysis) του συστήματος elenxis (Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών). Μέχρι την ολοκλήρωση του συστήματος σε όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων θα αποστέλλει λίστες στοχευμένων υποθέσεων υψηλής μοριοδότησης για να εκδοθούν οι σχετικές εντολές ελέγχου. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται αναλυτικός πίνακας κριτηρίων-κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότηση αυτών.

6.4.3 Προσωρινός Έλεγχος

Είναι ο έλεγχος που εμπεριέχει στοιχεία προληπτικού και τακτικού ελέγχου και παρέχει τη δυνατότητα έκδοσης προσωρινών φύλλων ελέγχου. Στον προσωρινό έλεγχο, συμπεριλαμβάνονται οι φόροι που οφείλουν οι επιχειρήσεις βάσει των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων που παρέλειψαν αυτές να συνυπολογίσουν στις δηλώσεις ή υπέβαλλαν ανακριβείς δηλώσεις.

Στον έλεγχο αυτόν υπόκεινται οι επιχειρήσεις που:

- δεν υποβάλλουν δηλώσεις,
- υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις,
- υπάρχουν πληροφορίες φοροδιαφυγής,
- εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις.

Ο προσωρινός έλεγχος διενεργείται πάντα, ύστερα από εντολή ελέγχου και επίδοση πρόσκλησης στον φορολογούμενο επί αποδείξει να υποβάλει εφόσον το επιθυμεί μέσα σε αποκλειστική προθεσμία δέκα (10) ημερών, αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις (Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ), προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων και να προσδιοριστούν και καταλογιστούν οι διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με τη σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει και όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Με τον έλεγχο αυτό παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς να αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι, με τους τυχόν αναλογούντες σε αυτούς πρόσθετους φόρους, που οφείλει να αποδώσει η επιχείρηση στο δημόσιο. Στόχος του είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί (όπως ΦΠΑ, λοιποί φόροι κ.α.).

Προσωρινός έλεγχος ασκείται επί:

- της φορολογίας εισοδήματος,
- του ΦΠΑ

- του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών
- του Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών
- του Φόρου εργολαβιών
- του Φόρου Αμοιβών Τρίτων.

6.4.4 Τακτικός Έλεγχος

Διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, πρέπει να είναι εμπειριστατωμένος και πλήρης. Στον τακτικό έλεγχο καθορίζεται η φορολογητέα ύλη, με τεκμηριωμένο πόρισμα τόσο από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων όσο και από άλλα στοιχεία και πληροφορίες. Ελέγχονται υποχρεωτικά όλες οι επιχειρήσεις για τα φορολογικά αντικείμενα μέσα σε τρία (3) έτη από τη λήξη της προθεσμίας της φορολογικής περιόδου όταν:

- Εμπλέκονται σε περιπτώσεις λήψης ή έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων ή νόθευση φορολογικών στοιχείων ή υπόθεση λαθρεμπορίας.
- Διακόπτουν οριστικά τις εργασίες τους.

Επίσης υποχρεωτικός τακτικός έλεγχος γίνεται στις επιχειρήσεις που έχουν υποβάλλει αίτηση για εισαγωγή των μετοχών τους στο Χρηματιστήριο Αξιών και στις επιχειρήσεις που έχουν κάνει αίτηση για επιστροφή του Φ.Π.Α. και εξακριβώνεται ότι έχουν γίνει ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

Τέλος ο υποχρεωτικός τακτικός έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή άλλου οργάνου.

6.4.4.1 Διαδικασία τακτικού ελέγχου

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος διενεργείται, μετά την έκδοση εντολής ελέγχου από τον αρμόδιο προϊστάμενο, πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και αποσκοπεί στην επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπειριστατωμένο,

ουσιαστικό και οριστικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωσή του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου.

Κατά τη διενέργεια του τακτικού φορολογικού ελέγχου δεν θα ληφθούν υπόψη μόνο τα δεδομένα των βιβλίων, στοιχείων και των υποβληθέντων από την επιχείρηση φορολογικών δηλώσεων, αλλά θα συνεκτιμηθεί και κάθε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που μπορεί να οδηγήσει τον έλεγχο στην εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών υποχρεώσεων σε περιπτώσεις ακρίβειας των δηλώσεων ή μη επίδοσης αυτών.

Επειδή οι ελεγκτικές αρχές, λόγω διαφόρων περιορισμών (υλικοτεχνική υποδομή, αριθμό ελεγκτών, πλήθος υποθέσεων) αδυνατούν να ελέγξουν το σύνολο των υποθέσεων η φορολογική διοίκηση έχει θεσπίσει κριτήρια βάσει των οποίων επιλέγονται οι φορολογούμενοι για τακτικό έλεγχο.

6.4.4.2 Έλεγχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. (Ετήσιο Πιστοποιητικό)

Το ετήσιο (φορολογικό) Πιστοποιητικό είναι μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου στην οποία συμμετέχουν πέραν των μέχρι τώρα γνωστών εμπλεκόμενων μερών (διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, λογιστής της ελεγχόμενης εταιρίας και αρμόδιες φορολογικές αρχές), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π.Σ. (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων). Μέσω αυτής της διαδικασίας επιχειρείται η συστηματοποίηση των φορολογικών ελέγχων, του συστηματικού ελέγχου της εργασίας των ελεγκτών και της άμεσης διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου στις ελεγχόμενες εταιρίες μετά από κάθε χρήση (www.elte.org.gr).

Αφορά εταιρίες που έχουν τα εξής χαρακτηριστικά: α) Έχουν τη νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρίας ή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης και β) οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Το ετήσιο (φορολογικό) Πιστοποιητικό διακρίνεται σε δύο τμήματα:

1. Την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης (συμπεράσματα της εκτελεσθείσας εργασίας) όπου συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που παρουσιάζονται στο παράρτημα.

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης εκδίδεται μετά την εκτέλεση όλων των διαδικασιών που προβλέπονται στο πρόγραμμα ελέγχου (ΠΟΛ. 1159/2011), το οποίο αφορά τις κάτωθι πληροφορίες και φορολογικά αντικείμενα:

- Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.
- Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρίας.
- Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.
- Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
- Έλεγχος Φορολογίας Ακινήτων
- Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
- Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από την αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992)
- Έλεγχος Τέλους Χαρτοσήμου
- Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
- Μετασηματισμοί επιχειρήσεων
- Ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing)
- E-Commerce

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος η έκθεση διακρίνεται στις εξής περιπτώσεις:

- **Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης:** Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νομικών Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και

ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών. Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του υπουργείου οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 ΠΟΛ 1159/2011, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο (άρθρο 6 ΠΟΛ 1159/2011).

- **Έκθεση Φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης:** Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση επισημαίνονται ως θέματα έμφασης. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί σε (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση του ελέγχου της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων (άρθρο 6 ΠΟΛ 1159/2011).
- **Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη:** Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου (άρθρο 6 ΠΟΛ 1159/2011).

2. Το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων. Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική τους συμμόρφωση επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (δηλαδή με διάφορα ποιοτικά και ποσοτικά δεδομένα).

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοκτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται στα πλαίσια αυτά, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των παρακάτω ειδικών κριτηρίων:

- Λήψη ή έκδοση πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες, παραβάσεις του άρθρου 39 και 39 Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοσης Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από του Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά τον φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.
- Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

- Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται παραπάνω.

Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών-εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39 Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής που αναφέρεται παραπάνω.

6.4.5 Ειδικός Έλεγχος

Σε περιπτώσεις όπου με ειδικές διατάξεις νόμων καθορίζονται συγκεκριμένες υποχρεώσεις ή τίθενται προϋποθέσεις για την τήρηση των διατάξεων αυτών εκ μέρους των επιχειρήσεων, διενεργούνται ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για την επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, την τήρηση των προϋποθέσεων και την εκπλήρωση όλων αυτών των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας κλπ). Οι διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών αποτυπώνονται σε ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν διαφορές φόρων.

Εκτός όμως από τους ανωτέρω ελέγχους περιλαμβάνονται και οι έκτακτοι εποχιακοί έλεγχοι οι οποίοι αναφέρονται παρακάτω:

- Χριστουγέννων
- Πάσχα

- Θερινής, τουριστικής περιόδου
- Παραεμπορίου
- Διακύμανσης των τιμών και συντελεστών μικτού κέρδους

Επίσης ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με το αντικείμενο που εξετάζει διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες (Φλιτούρης, 2007):

- Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.
- Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.
- Έλεγχος Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.
- Έλεγχος Επενδύσεων και Αναπτυξιακών Κινήτρων.
- Λοιποί Παρακρατούμενοι Φόροι.

6.5 Κατάρτιση Διαγράμματος Ελεγκτικής Διαδικασίας

Αφού δοθεί στον εφοριακό ελεγκτή από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο εντολή ελέγχου μιας επιχείρησης, αυτός πρέπει να καταρτίσει διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει τις προπαρασκευαστικές ενέργειες, καθώς και τις διαδοχικές ελεγκτικές ενέργειες του φορολογικού ελέγχου στοχεύοντας στην καλύτερη και γρηγορότερη εκπλήρωση της αποστολής του και στην μείωση των πιθανοτήτων δημιουργίας παραλείψεων και κενών.

Όμως στην πράξη λόγω των δυσκολιών και απρόοπτων που παρουσιάζονται, είναι πιθανόν το διάγραμμα που καταρτίστηκε, να διαφοροποιηθεί και να υποστεί αλλαγή στη σειρά των ελεγκτικών ενεργειών κατά την κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με τις ανάγκες και την ιδιομορφία της επιχείρησης.

Είναι γεγονός ότι μέχρι σήμερα σπάνια καταρτίζεται από τους εφοριακούς ελεγκτές διάγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά οι περισσότεροι ελεγκτές προτιμούν τους αυτοσχεδιασμούς και ενεργούν κατά τις εμφανιζόμενες κάθε φορά ανάγκες και το διατιθέμενο χρόνο (Σκόρδος, 1992).

6.5.1 Προπαρασκευαστικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου

Οι προπαρασκευαστικές ενέργειες φορολογικού ελέγχου διαχωρίζονται στις:

- Προπαρασκευαστικές ενέργειες στο γραφείο.
- Προπαρασκευαστικές ενέργειες στην επιχείρηση.

Στη συνέχεια οι προπαρασκευαστικές ενέργειες στο γραφείο διακρίνονται:

- Στην παραλαβή και μελέτη του φακέλου φορολογίας του εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Στην παραλαβή από τα αρμόδια τμήματα των δηλώσεων διάφορων φορολογικών αντικειμένων της ελεγχόμενης χρήσης, που υποβλήθηκαν στην Οικονομική Εφορία.
- Στην παραλαβή από το τμήμα Κ.Β.Σ. των στοιχείων ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που υπάρχουν περιληπτικές καταστάσεις υποβολής τιμολογίων, καθώς και των σχετικών παραβάσεων Κ.Β.Σ.
- Στη συγκέντρωση πληροφοριακού υλικού χρήσιμο για τον έλεγχο, σχετικά με τη φορολογική ιστορία της επιχείρησης, καθώς και τα ειδικά σημεία αυτής.

Οι προπαρασκευαστικές ενέργειες στην επιχείρηση διακρίνονται:

- Στην πραγματοποίηση της πρώτης επαφής, κατά την οποία γίνεται γνωριμία του ελεγκτή με την επιχείρηση.
- Στην ενημέρωση για τα τηρούμενα βιβλία και το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- Στην παρακολούθηση των εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης για να αποκτήσει πλήρη εικόνα και σαφή αντίληψη του τρόπου λειτουργίας της.

6.5.2 Διαδοχικές Ελεγκτικές Ενέργειες Φορολογικού Ελέγχου

Οι διαδοχικές ενέργειες ελεγκτικής διαδικασίας στις οποίες πρέπει να προβεί κάθε ελεγκτής για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου εξαρτώνται από:

- Το είδος της ελεγχόμενης επιχείρησης, τη νομική της μορφή, το μέγεθός της, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

- Την υπόνοια του ελεγκτή ως προς την ύπαρξη διαφυγής ή την διάπραξη λάθους στη φορολογητέα ύλη (Σκόρδος, 1992).

6.6 Κατάρτιση Έκθεσης Ελέγχου

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σημασίας, συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το τέλος του φορολογικού ελέγχου και αποτελεί τη βάση της φορολογικής εγγραφής και γι' αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη.

Η απεικόνιση των στοιχείων στην έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι επιμελημένη, ώστε τα συμπεράσματα του ελέγχου να είναι πειστικά και αδιάβλητα, χωρίς ατέλειες. Κατά την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου παρουσιάζονται σημαντικά εμπόδια, λόγω της ποικιλίας των θεμάτων τα οποία εξετάζονται και γι' αυτό ο ελεγκτής πρέπει να έχει την ικανότητα σύνταξης σαφών συμπερασμάτων της έρευνας του.

Ακόμη ο ελεγκτής συγκεντρώνει κατά τη διάρκεια του ελέγχου το πληροφοριακό ελεγκτικό υλικό, το οποίο αναλύει και επεξεργάζεται, ώστε η προεργασία για τη σύνταξη της έκθεσης του ελέγχου να συντελείτε παράλληλα προς τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, καθώς από την ανάλυση και την επεξεργασία της έκθεσης είναι δυνατόν να προκύψει ότι είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του ελέγχου και με άλλα στοιχεία που απαιτούν τη διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1159/2011 όσον αφορά εταιρίες Α.Ε. και Ε.Π.Ε., καθώς και όσες οι οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή, το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί (αν συμφωνεί η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή με τα αποτελέσματα του) αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Ελέγχου της αρχής αυτής.

6.7 Φορολογικοί Ελεγκτές

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι τα όργανα που επιτελούν κατά κύριο λόγο τη φορολογική διοικητική διαδικασία με την οποία ο φορολογούμενος ελέγχεται αν ολοκλήρωσε τις νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις του. Οι φορολογικοί ελεγκτές

πρέπει να διαθέτουν ιδιαίτερες γνώσεις όχι μόνο της ελεγκτικής, οικονομικής, λογιστικής, του εμπορικού και αστικού δικαίου αλλά να διακατέχουν πλήρως το ισχύον φορολογικό καθεστώς.

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι δημόσιοι υπάλληλοι και πραγματοποιούν τους φορολογικούς ελέγχους οι οποίοι αποβλέπουν στον καθορισμό:

- Της φορολογητέας ύλης.
- Των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων.

Ο φορολογικός ελεγκτής κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου έχει τα εξής δικαιώματα:

- Να ελέγχει κάθε εργάσιμη ημέρα, τα βιβλία και στοιχεία, τα οποία επιβάλλονται από τον Κ.Β.Σ. όπως και τα βιβλία που τηρεί προαιρετικά.
- Να επαληθεύσει το υπόλοιπο του βιβλίου ταμείου, των αποθεμάτων, των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων, καθώς και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.
- Να προβεί στην κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων και κάθε άλλου στοιχείου που είναι ύποπτο για την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η έκθεση του φορολογικού ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο μεγάλης σημασίας, συντάσσεται από τον ελεγκτή μετά το τέλος του φορολογικού ελέγχου και γι' αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη. Τα αποτελέσματα της πρέπει να είναι πειστικά και αδιάβλητα (Καζαντζής, 2006).

Ωστόσο πέρα από τα δικαιώματα που έχει ο φορολογικός ελεγκτής έχει και υποχρεώσεις οι οποίες απαριθμούνται παρακάτω (Παπάς, 1990):

- Ο έλεγχος διενεργείται πάντα σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα.
- Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των λογιστικών συστημάτων.
- Ασκεί τα καθήκοντα του σύμφωνα με όσα ορίζονται από το νόμο.

6.8 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις των φορολογουμένων κατά το Φορολογικό

Έλεγχος

6.8.1 Δικαιώματα φορολογουμένων

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου έχει τα παρακάτω δικαιώματα (Εγχειρίδιο Φορολογικών ελέγχων – www.taxad.gr) :

- Να του γνωστοποιείται η εντολή για έλεγχο, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σε αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα της επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να υποβάλει, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), τις αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε μια προθεσμία των δέκα (10) ημερών από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, προκειμένου να τύχει της προβλεπόμενης μείωσης στο 1/2 των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου των παραπάνω δηλώσεων. Επίσης, δικαιούται να υποβάλει ειδική δήλωση-αναφορά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και λοιπές συγκεκριμένες παραβάσεις που σχετίζονται με τις ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις, προκειμένου τα οικεία πρόστιμα να μειωθούν στο 1/5.
- Να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων.
- Να παράσχει, πριν την έκδοση σε βάρος του απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του ν. 1809/1988 περί Φορολογικών Μηχανισμών, τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραλείψεις ή παρατυπίες μετά την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής κλήσης προς ακρόαση και μέσα στην οριζόμενη από την κλήση αυτή προθεσμία, η οποία δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πέντε (5) ημερών.

- Να ζητήσει με αίτησή του, εντός είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης σε αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική προς τούτο επιτροπή (μόνο για φορολογούμενους που ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης και εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων τους).
- Να λαμβάνει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου με την κοινοποίηση σε αυτόν των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων του ελέγχου (www.taxheaven.gr).

6.8.2 Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται (Εγχειρίδιο Φορολογικών ελέγχων – www.taxad.gr):

- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα.

6.9 Διαδικασία που Έπεται του Ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κλπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις), ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορεί (Εγχειρίδιο Φορολογικών ελέγχων – www.taxad.gr):

- Να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής, αρχής εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της, πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) με ιδιαίτερη αίτηση ή με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της, μη συμπεριλαμβανομένου του μηνός Αυγούστου.

- Να καταθέσει, στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την πράξη, προσφυγή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες.

Άλλες δυνατότητες του φορολογουμένου είναι:

- Διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός).
- Προσφυγή του φορολογούμενου στα Δικαστήρια (Δικαστική προστασία).
- Λοιπές δυνατότητες (Δικαστικός συμβιβασμός, ακύρωση ή τροποποίηση οριστικοποιηθείσας καταλογιστικής πράξης).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο: ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

7.1 Γενικά περί Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Τα γνωρίσματα του λογιστή - ελεγκτή είναι:

1. Όσον αφορά την ευθύνη για την εξυπηρέτηση του κοινού, ο λογιστής - ελεγκτής πρέπει να διασφαλίζει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι δίκαιες για όλους και δεν μεροληπτούν προς οποιονδήποτε σε βάρος κάποιου άλλου.
2. Όσον αφορά την πολυμέρεια των γνώσεων, ο λογιστής - ελεγκτής απαιτείται να έχει πολύπλευρες οικονομικές γνώσεις, μιας και τόσο οι οικονομικές καταστάσεις όσο και οι συνθήκες μεταβάλλονται διαρκώς, συνεπώς και η λογιστική αλλά και η ελεγκτική οφείλουν να συμμορφώνονται σε αυτές τις αλλαγές.
3. Σχετικά με την εμπιστοσύνη του κοινού ο λογιστής - ελεγκτής στην ουσία προασπίζει το επάγγελμά του αναφέροντας την αξιοπιστία πάνω στην οποία και ασκείται. Συνεπώς η εμπιστοσύνη του κοινού προς αυτόν αποτελεί ουσιώδες στοιχείο κι αυτό γιατί τα πιστοποιητικά που θα εξέδιδε δεν θα είχαν κανένα κύρος αν το κοινό δεν τα εμπιστευόταν.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω αντιλαμβανόμαστε τη σημαντικότητα της ύπαρξης ενός συνόλου κανόνων και αρχών, που συνδυάζονται προκειμένου να διατηρηθεί ένα επάγγελμα σε αξιοπρεπές επίπεδο, να καθοδηγηθούν τα μέλη στις σχέσεις μεταξύ τους και τέλος να δίνουν στο κοινό τη σιγουριά.

Όσον αφορά το λογιστικό - ελεγκτικό επάγγελμα, η εμπιστοσύνη του κοινού, των επενδυτών, της επιχειρηματικής οντότητας και της κυβέρνησης στην αξιοπιστία και στην αντικειμενικότητα των πορισμάτων του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλει πολύ σοβαρές υποχρεώσεις στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Η έλλειψη ακεραιότητας, η επιλήψιμη ή καταχρηστική συμπεριφορά ενός Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή έχουν επιπτώσεις σε ολόκληρο τον επαγγελματικό κλάδο. Για τη μείωση των ανεπιθύμητων φαινομένων και την επιβολή κυρώσεων οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μέσω των εθνικών και των διεθνών επαγγελματικών τους οργανώσεων, όπως το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (Α.Ι.Ο.Λ.) και τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (Δ.Ο.Λ.-I.F.A.C.) διαμόρφωσαν κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας και ηθικής, όπου αφενός περιλαμβάνουν αρχές, κανόνες και πρακτικές οδηγίες προς τα μέλη των επαγγελματικών ενώσεων και αφετέρου περιλαμβάνουν πρότυπα συμπεριφοράς τα οποία και αφορούν τις σχέσεις του Ελεγκτή Λογιστή με τους πελάτες του, με το κοινό και τους συναδέλφους του.

7.2 Σκοπός του Κανονισμού επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.

Ο Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επικυρώθηκε με το ΦΕΚ 364 Β/7-5-1997 και έχει ως σκοπό την διασφάλιση της ποιότητας και της διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, για την προστασία του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών του καθώς και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κανονισμού, κάθε Ορκωτός ελεγκτής αλλά και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει :

1. 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.
2. Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε σε αυτόν ανατιθέμενη εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο και τον Κανονισμό, τις αποφάσεις και τις οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.

3. 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.
4. Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.
5. Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων ή προσκείμενου σε αυτόν πρόσωπο.
6. Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή να μην εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθειμένη σε αυτόν εργασία.
7. 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.
8. Να μη δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
9. 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.
10. 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 μη συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος Κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του.

7.3 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας, κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει να ασκεί το επάγγελμα του Ελεγκτή αντικειμενικά και ανεξάρτητα από κάθε επιρροή του εκάστοτε ελεγχόμενου. Η έννοια της ανεξαρτησίας είναι πολύ σημαντική για την Ελεγκτική, διότι υποδηλώνει ότι ο ελεγκτής έχει πράξει αμερόληπτα και οι οικονομικές καταστάσεις τις οποίες έχει ελέγξει, είναι αξιόπιστες. Ο ελεγκτής που αδυνατεί να είναι ανεξάρτητος, ώστε να παρέχει μια έντιμη και αμερόληπτη γνώμη οφείλει να μην αποδεχτεί την εργασία που του έχει ανατεθεί ή ακόμα και να διακόψει την εργασία αυτή αν για κάποιο λόγο θεωρεί ο ίδιος ότι οι συνθήκες που επικρατούν κλονίζουν την ανεξαρτησία του, την αντικειμενικότητα του και γενικά την προς αυτόν εμπιστοσύνη από συναδέλφους ή από τρίτους.

Οι Ελεγκτές θεωρούνται ακέραια, εχέμυθα και αμερόληπτα άτομα και έτσι ακριβώς οφείλουν να εκτελούν την εργασία τους. Αν αυτό αμφισβητηθεί, τότε ο Ελεγκτής οφείλει να την διακόψει. 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:

1. 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 αλλά η παροχή υπηρεσιών σε ασυνήθιστη έκταση μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελεγκτή. Έχουν δημιουργηθεί δύο αντιμαχόμενα στρατόπεδα, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρέπει και μπορεί να παρέχει ένας ελεγκτής στον ελεγχόμενο. Η μια πλευρά υποστηρίζει πως ο ελεγκτής πρέπει να διενεργεί το ελεγκτικό του επάγγελμα και μόνον, ενώ η άλλη πλευρά υποστηρίζει πως ο ελεγκτής πέρα από τον έλεγχο που ασκεί, μπορεί παράλληλα να παράσχει και άλλες υπηρεσίες στον ελεγχόμενο, όπως διοικητικές, οικονομικές κ.α. χωρίς να προσβάλλεται η αντικειμενικότητα και η ακεραιότητα του ελεγκτή.
2. Να μην αποφασίζει ο ίδιος σε θέματα αρμοδιότητας του ελεγχόμενου. Επίσης πρέπει να αποφεύγει να εκφράζει την άποψη του στις επιχειρηματικές επιλογές ή στις αποφάσεις του ελεγχόμενου.
3. 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.
4. Να μην έχει οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό συμφέρον κατ' οποιονδήποτε τρόπο από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου του.
5. Να μην αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχόμενου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση των καθηκόντων του.

6. Να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στον ελεγχόμενο υπηρετούν κατ' οποιονδήποτε τρόπο συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα.
7. Να μην δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρόνησης και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο.
8. Να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή προμήθεια από τον ελεγχόμενο, πέρα από τη νόμιμη, 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.
9. 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 της κάθε ανατιθέμενης σε αυτόν εργασίας.

7.4 Εχεμύθεια

Κατά την διάρκεια του ελέγχου μίας οικονομικής μονάδας, περιέρχονται στα χέρια του ελεγκτή στοιχεία και πληροφορίες εμπιστευτικά, τα οποία κατά συνέπεια, δεν πρέπει να γνωστοποιήσει σε τρίτους χωρίς ειδική εξουσιοδότηση ή χωρίς η γνωστοποίηση αυτή να εμπίπτει στα νομικά ή επαγγελματικά του καθήκοντα.

Ο Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας και συγκεκριμένα το άρθρο 5 διατυπώνει τα εξής:

1. 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 και αν υπάρχει τέτοια υποχρέωση από το νόμο, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις οδηγίες που έχουν εκδοθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, περιλαμβανομένου και του παρόντος Κανονισμού.

2. Απαγορεύεται στον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να κάνει χρήση κατά οποιονδήποτε τρόπο, 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 υπεράσπιση του ενώπιον δικαστικής αρχής ή την υποστήριξη των θέσεων του ενώπιον του Εποπτικού ή του Πειθαρχικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.
3. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και μετά τη λήξη της παροχής των επαγγελματικών υπηρεσιών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.
4. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να υπενθυμίζει στους βοηθούς του την υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου και να εξασφαλίζει κατά το δυνατόν ότι οι βοηθοί του θα το τηρήσουν αυτό.
5. Οι διατάξεις αυτού του άρθρου δεσμεύουν τους διοικητικούς και τους τεχνικούς συμβούλους του κάθε ελεγκτικού φορέα καθώς και τα όργανα πιστοποιητικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ.

7.5 Ποιοτική επάρκεια των εργασιών ελέγχου

Όπως ορίζει το άρθρο 6 του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας:

1. Κάθε ορκωτός ελεγκτής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενη από 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.

2. Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο ή φακέλους εργασίας και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι:
 - Κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα υποδεικνύόμενα 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.
 - Τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του ορκωτού ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή Έκθεση του Ελέγχου του.
3. Τυχόν άρνηση ή υπαίτια καθυστέρηση της παράδοσης των ζητούμενων φακέλων στο εντεταλμένο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ., καταγγελλόμενη σε σχετική αναφορά του τελευταίου προς το Εποπτικό Συμβούλιο και αποδεικνυόμενη με αντίγραφο ειδοποιητηρίου εγγράφου απευθυνόμενου προς τον αρμόδιο ορκωτό ελεγκτή λογιστή, απευθείας ή μέσω του ελεγκτικού φορέα του, παραπέμπεται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο ως σκόπιμη παράβαση κανονιστικής διάταξης.
4. Τυχόν κενά ή άλλες ουσιώδεις ελλείψεις του εξεταζόμενου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας καταγεγραμμένα στο σχετικό πόρισμα του εντεταλμένου οργάνου του ποιοτικού ελέγχου, που έχουν ως συνέπεια την αδυναμία εξαγωγής συμπεράσματος παραπέμπονται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η παραπομπή αυτή γίνεται μετά από γνώμη του επιστημονικού συμβουλίου για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του υπεύθυνου ορκωτού ελεγκτή λογιστή και αν συντρέχει περίπτωση για παράβαση νόμου.
5. 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 στη νομιμότητα των προσφερόμενων από τον ορκωτό ελεγκτή και τους βοηθούς του υπηρεσιών, μη

αποκλειόμενης και της επί τόπου επίσκεψης των εντεταλμένων οργάνων στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθηκαν από τον ορκωτό ελεγκτή.

7.6 Διαφήμιση και αθέμιτος ανταγωνισμός

Ένας ορκωτός ελεγκτής οφείλει να διατηρεί ένα χαμηλό προφίλ με σεβασμό προς το επάγγελμα που ασκεί και προς τους συναδέλφους του. Όπως αναφέρει ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας και συγκεκριμένα το άρθρο 7 :

1. Ο ορκωτός ελεγκτής ή ο ελεγκτικός φορέας δεν πρέπει να διαφημίζει ή να προβάλλει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του ή την επωνυμία του κατά τρόπο που υποβαθμίζει το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως αυτό έχει θεσμοθετηθεί και ασκείται στην Ελλάδα, ή θέτει σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων ορκωτών ή ελεγκτικών φορέων.
2. Απαγορεύεται σε ορκωτό ελεγκτή ή ελεγκτικό φορέα η υποβολή προσφοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών χωρίς έγγραφη πρόσκληση του ενδιαφερομένου που έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. και χωρίς την τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και διαδικασιών που ορίζονται από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου. Η υποβολή τέτοιας προσφοράς καθώς και η με οποιοδήποτε τρόπο μείωση ή δέσμευση μείωσης της νόμιμης αμοιβής ελέγχου, χωρίς σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου, αποτελεί πράξη ιδιαίτερα αναξιοπρεπή και αθέμιτη.
3. Κάθε διευθύνων σύμβουλος, διευθύνων εταίρος ή διαχειριστής ενός ελεγκτικού φορέα, υποχρεούται να παραδίδει χωρίς καθυστέρηση στο εντεταλμένο όργανο δεοντολογικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ. τα βιβλία και στοιχεία του φορέα και να παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες, αναφορικά με τον προσδιορισμό, την τιμολόγηση και την είσπραξη της αμοιβής συγκεκριμένης εργασίας καθώς και με την τήρηση των προβλεπόμενων από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου προϋποθέσεων και διαδικασιών ανάληψης, εκτέλεσης και γνωστοποίησης προς το Σ.Ο.Ε.Λ. της κάθε προσφερόμενης σε ελεγχόμενους ή τρίτους υπηρεσίας.

7.7 Σχέσεις με συναδέλφους και ελεγκτικούς φορείς

Το άρθρο 8 αναφέρει πως ο ορκωτός λογιστής οφείλει να φέρεται με ευγένεια, ειλικρίνεια και εκτίμηση έναντι όλων των άλλων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. είτε αυτά είναι παρόντα είτε αυτά είναι απόντα και να προασπίζει τα νόμιμα δικαιώματά τους που απορρέουν από τη άσκηση των καθηκόντων τους. Επίσης ο ορκωτός στον οποίο έχει ανατεθεί ένας κατά νόμο υποχρεωτικός έλεγχος, τον οποίο όμως διενεργούσε πρωτύτερα ένας άλλος ελεγκτής, οφείλει να ενημερωθεί και μάλιστα πριν να αναλάβει τον έλεγχο, για τους λόγους εγκατάλειψης του ελέγχου από τον προηγούμενο ελεγκτή.

Κάθε ορκωτός ελεγκτής λογιστής, πριν από την έναρξη οποιασδήποτε ανατιθέμενης σε αυτόν ελεγκτικής εργασίας, οφείλει να διαπιστώσει αν η προς έλεγχο οικονομική μονάδα έχει εξοφλήσει πλήρως τη νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.

Σε περίπτωση που ο ορκωτός διαπιστώνει είτε από την εξέταση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης μονάδας είτε από απευθείας προς αυτόν έγγραφη ειδοποίηση ενός ελεγκτικού φορέα, που κοινοποιείται και στο Σ.Ο.Ε.Λ., ότι η νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων της οικονομικής αυτής μονάδας δεν έχει εξοφληθεί πλήρως, υποχρεούται να ζητήσει εγγράφως από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση διακοπής του ελέγχου του, λόγω αποδεδειγμένης άρνησης ή αδυναμίας του ελεγχόμενου να συμμορφωθεί με τις ισχύουσες διατάξεις που επιβάλλουν τον έλεγχο της. Το αίτημα αυτό κοινοποιείται και στην διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας και περιλαμβάνει απαραίτητως την κατά τα άνω διαπιστωθείσα οφειλή της προς ένα ή περισσότερους ελεγκτικούς φορείς.

Αν το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει τη διακοπή του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής υποχρεούται να ζητήσει από τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας τη σύγκληση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων της, κατά την οποία και γνωστοποιεί τη διακοπή του ελέγχου του μαζί με τους λόγους που επέβαλλαν τη διακοπή αυτή.

7.8 Ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσης μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.

Κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές μέλη του τελούν υπό ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.Λ. στην κάλυψη της δαπάνης μιας αξιοπρεπούς διαβίωσής τους. Το Εποπτικό Συμβούλιο, ύστερα από αξιολόγηση των προβαλλομένων λόγων, μπορεί να εγκρίνει τη μερική ή ολική κάλυψη μιας τέτοιας δαπάνης από τους κατά το άρθρο 22 του Π.Δ.226/1992 εισπραττόμενους πόρους του Σ.Ο.Ε.Λ.

Σε κάθε περίπτωση το εγκεκριμένο ποσό συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.Λ. δεν μπορεί να υπερβαίνει τις ελάχιστες αποδοχές ορκωτού λογιστή κατά την 1 Απριλίου 1993, προσαυξημένες με τις αναγκαίες ασφαλιστικές εισφορές. Με ειδικές αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου η ως άνω συμμετοχή του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορεί να συνεχιστεί και μετά την έκδοση του προαναφερόμενου προεδρικού διατάγματος, μέχρι τη σύσταση ενός ειδικού αναδιανεμητικού λογαριασμού που θα καλύπτει τις ανάγκες αξιοπρεπούς διαβίωσης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών με την προϋπόθεση ότι τα καλυπτόμενα από αυτές πρόσωπα θα τίθενται στη διάθεση του Εποπτικού Συμβουλίου.

7.9 Ευθύνη των ελεγκτών στην Ελλάδα

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Π.Δ.226/92 , ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ευθύνεται για κάθε ζημία από ενέργεια ή παράλειψή του κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση της εκθέσεως ελέγχου, εφόσον η ενέργεια ή η παράλειψη αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια.

Ως προϋπόθεση για την στοιχειοθέτηση ευθύνης αποζημίωσης, ο νόμος απαιτεί η ζημιά αυτή να προκλήθηκε από τη χρήση της εκθέσεως ελέγχου. Ως ανώτατο όριο αποζημίωσης, το παραπάνω άρθρο θέτει το πενταπλάσιο των εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του συγκεκριμένου Ορκωτού Ελεγκτή κατά το προηγούμενο έτος, εφόσον το δεύτερο ποσό είναι μεγαλύτερο.

Το άρθρο 19 καθιστά υποχρεωτική την ασφαλιστική κάλυψη των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών σε ασφαλιστική επιχείρηση. Το ποσό της ασφαλιστικής κάλυψης ορίστηκε ως ελάχιστο όριο στο 150% του συνόλου των αμοιβών τις οποίες ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρία ή η κοινοπραξία ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη χρήση.

Τέλος, όταν οι ζημίες που προκλήθηκαν οφείλονται σε ελαφρά αμέλεια του ελεγκτή, τότε τα πρόσωπα τα οποία ζημιώθηκαν μπορούν να προσφύγουν επικαλούμενα τις διατάξεις του άρθρου 914 του Αστικού Κώδικα. Με βάση το άρθρο 914, δημιουργείται ευθύνη αποζημίωσης για ζημία που προκλήθηκε παράνομα και υπαίτια, ακόμα και από ελαφρά αμέλεια.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία αντιλαμβανόμαστε την ανάγκη ύπαρξης ελεγκτικών μηχανισμών σε κάθε εποχή και σε κάθε μορφή εταιρίας. Αξίζει να σημειωθεί ότι πρόσφατα στοιχεία ανέδειξαν την άνοδο στη ζήτηση για ορκωτούς ελεγκτές στην παγκόσμια αγορά. Αυτή η αύξηση τονίζει την ανάγκη για έμπειρους και καταρτισμένους επαγγελματίες προκειμένου να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στην παγκόσμια οικονομία έτσι ώστε να βοηθηθούν οι μεγάλες και μικρές επιχειρήσεις στη διαχείριση του κόστους και την επίτευξη της ανάπτυξης.

Γεγονότα όπως η ιδιαίτερα σημαντική χρηματοοικονομική και πιστωτική κρίση, το τεράστιο δημοσιονομικό πρόβλημα μεγάλου τμήματος των κρατών της Ευρωζώνης και όχι μόνο, η απελευθέρωση των αγορών, η τάση των ιδιωτικοποιήσεων, οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις των επιχειρήσεων, και γενικότερα οι νέες προκλήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο χαρακτηρίζουν το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον. Μέσα στο εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον, ο έλεγχος και ειδικότερα ο φορολογικός έλεγχος προβάλλει ως αναγκαία διαδικασία για την αποτελεσματικότερη διαχείριση των οικονομικών των κρατών.

Ιδιαίτερα για την Ελληνική Οικονομία που ίσως περνάει τις δυσκολότερες μεταπολεμικές στιγμές της, η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία επιτείνουν το πρόβλημα και μεγιστοποιούν την σημασία του ελέγχου όχι απλώς ως μέσω μείωσης αυτών των φαινομένων, αλλά ως ένα από τα εργαλεία για τη «σωτηρία» της Ελλάδος.

Κλείνοντας, καθώς η παρούσα εργασία αναπτύχθηκε σε θεωρητικό επίπεδο, πρόταση για περαιτέρω διερεύνηση του θέματός της αποτελεί η διεξαγωγή εμπειρικής έρευνας με εταιρίες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, στην οποία θα εξεταστεί και σε πρακτικό επίπεδο η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών. Συγκεκριμένα, προτείνεται να ληφθεί τυχαίο δείγμα εταιριών από κάθε κλάδο του Χρηματιστηρίου για τις οποίες οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν κάνει παρατηρήσεις και μέσω διεξαγωγής της κατάλληλης στατιστικής ανάλυσης να εξεταστεί η επίδραση που είχαν οι παρατηρήσεις αυτές των ελεγκτών, έτσι ώστε να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα επί του πρακτέου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία

1. Καζαντζής Χρήστος, (2006), *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*, Αθήνα, Business Plus
2. Κάντζος & Χονδράκη, (2006), *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*, Αθήνα, Σταμούλη
3. Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α., (2007), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.)*, Θεσσαλονίκη, 2^η Έκδοση
4. Καραμάνης Κωνσταντίνος, (2008), *Σύγχρονη Ελεγκτική*, Αθήνα, Εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών
5. Παπαδάτου Θεοδώρα, (2005), *Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών*, Αθήνα, Σακούλας
6. Παπάς Α. Αντώνης, (1990), *Ελεγκτική*, Αθήνα, Σμπίλιας
7. Παπαστάθης Σ. Παντελής, (2003), *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος*, Αθήνα, Β' τόμος
8. Σιώτης Δ. Θεοχάρης, (2006), *Χρηματοοικονομική Λογιστική Ι*, Θεσσαλονίκη, Μπαρμπουνάκης
9. Σκόρδος Β., (1992), *Φοροτεχνική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων*, Αθήνα
10. Τσακλάγκανος Α. Άγγελος, (2005), *Ελεγκτική*, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη Α.Ε.
11. Φλιτούρης Αθανάσιος, (2007), *Ελεγκτική, Εσωτερικός Εξωτερικός και Φορολογικός Έλεγχος*, Θεσσαλονίκη, Σημειώσεις
12. Φίλος Ι., (2004), *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου Επιχειρήσεων*, Εκδόσεις IQ Group
13. Meigs W., Larsen J., Meigs R., (1984), «*Ελεγκτική*», Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση

Ιστοσελίδες – URL's

1. www.pcci.gr
2. www.hiia.gr

3. www.taxad.gr
4. www.taxheaven.gr
5. www.elte.org.gr
6. www.soel.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Παρακάτω εμφανίζεται ένα ενδεικτικό περιεχόμενο έκθεσης φορολογικού ελέγχου το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία:

1. ΓΕΝΙΚΑ

- Το ονοματεπώνυμο του φορολογουμένου ή την επωνυμία της επιχείρησης και τη διεύθυνση.
- Το είδος του επαγγέλματος.
- Τη νομική μορφή της επιχείρησης.
- Το χρόνο λειτουργίας της.
- Το προσωπικό που απασχολήθηκε.
- Τον τρόπο διάθεσης των προϊόντων.
- Το χρησιμοποιούμενο κεφάλαιο (ξένο και ίδιο).
- Τον χρησιμοποιούμενο μηχανικό εξοπλισμό.
- Την ακολουθούμενη πορεία των φάσεων της παραγωγικής διαδικασίας.
- Την ύπαρξη υποκαταστημάτων, αποθηκών, μεταφορικών μέσων, κλπ.

2. ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Την κατηγορία στην οποία υπάγονται τα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. Τα τηρούμενα βιβλία και ο αύξων αριθμός της θεώρησής τους.
- Τα στοιχεία της επιχείρησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, δελτία αποστολής, κλπ.) που εκδόθηκαν καθώς και οι σειρές που χρησιμοποιήθηκαν από κάθε κατηγορία.
- Την ύπαρξη φακέλου ή στοιχείων επαγγελματικών δαπανών.
- Την ύπαρξη φακέλου ή στοιχείων αγορών.

3. ΥΠΑΡΧΟΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΟ ΤΜΗΜΑ Κ.Β.Σ.

- Την αξία των τιμολογίων χονδρικής πώλησης που υποβλήθηκαν.
- Την αξία των τιμολογίων αγροτικών προϊόντων που υποβλήθηκαν.

- Την αξία των αμοιβών τρίτων που καταβλήθηκαν.
- Την αξία των στοιχείων ΜΗ.Κ.Υ.Ο. που υπάρχουν.
- Τις φορτωτικές που υπάρχουν.
- Τις παραβάσεις Κ.Β.Σ., Υ.Π.Ε.Δ.Α, κλπ.

4. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΒΙΒΛΙΑ

- Παρατίθενται τα αποτελέσματα της επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους λογαριασμούς των βιβλίων της.

5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

- Παρατίθενται όλες οι διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο με κάθε λεπτομέρεια, με πλήρη, αιτιολόγηση της μη αναγνώρισης τους, και έτσι προκύπτει, από την αναμόρφωση, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, το αποτέλεσμα.

6. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Στον έλεγχο του κυκλώματος των συναλλαγών (αγορών, εν γένει δαπανών και ακαθάριστων εσόδων).
- Στον έλεγχο του συντελεστή Μικτού Κέρδους.
- Στον έλεγχο του συντελεστή Καθαρού Κέρδους.
- Στην τυχόν ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων.
- Στην απόδοση της πρώτης ύλης που βιομηχανοποιήθηκε ή υπέστη επεξεργασία.
- Στις λοιπές παραλήψεις.
- Στο πόρισμα περί ειλικρίνειας ή ανακρίβειας και ανεπάρκειας των βιβλίων.

7. ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

- Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων.
- Προσδιορισμός συντελεστή Μικτού Κέρδους.

- Προσδιορισμός συντελεστή Καθαρού Κέρδους.
- Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών.

8. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

- Πραγματοποιείται η διανομή των Καθαρών Κερδών, που πραγματοποιήθηκαν, με βάση το υπάρχον καταστατικό.

9. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ

- Έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Υ., Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε.
- Σημείωμα άρθρου 36 Κ.Β.Σ.
- Καταστατικό της επιχείρησης, κλπ.

Υποδείγματα έκθεσης Φορολογικής συμμόρφωσης

1. Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της

παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

**Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]**

**[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]**

2. Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης

**Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή,
σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Θέμα/τα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Εταιρείας, επιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε νομολογιακά είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

**Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]**

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

3. Συμπέρασμα με επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής): (συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).

- 1.
- 2.
- 3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση(ες) περιπτώσεις που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «**Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη**», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

4. Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):

(συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).

- 1.
- 2.
- 3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Θέμα/τα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Εταιρείας, επιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε νομολογιακά είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

- 1.
- 2.
- 3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

**Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]**

**[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]**

5. Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Αναλάβαμε την διενέργεια του ειδικού φορολογικού έλεγχου σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, για τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, ‘Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος’ δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματός μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Εταιρείας από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ’ αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

**Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Όνοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]**

[Ελεγκτική Εταιρεία]

[Διεύθυνση]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

6. Αρνητικό Συμπέρασμα

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων Βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλίδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα

[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο «Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα», η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],

[ημερομηνία]

[Όνοματεπώνυμο]

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]

[Διεύθυνση]

ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]