



Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΔΙΧΑΛΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ
Α.Μ.: 169/08
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: Κ. ΓΕΩΡΓΙΑ ΜΠΟΣΚΟΥ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Γενικά.....	3
2. Ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής.....	3
3. Το περιεχόμενο της σύγχρονης ελεγκτικής.....	5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΣΚΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.1. Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου.....	6
1.1.1. Έννοια, σκοπός και περιεχόμενο ελεγκτικής.....	7
1.1.2. Σκοπός ελέγχου	7
1.1.3. Αντικείμενο και υποκείμενο του ελέγχου.....	8
1.2. Είδη και διακρίσεις λογιστικών-διαχειριστικών ελέγχων.....	9
1.2.1. Διακρίσεις ελέγχου.....	9
1.2.2. Διακρίσεις των λογιστικών-διαχειριστικών ελέγχων.....	11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1. Έννοια εσωτερικού ελέγχου.....	12
2.2. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου.....	12
2.3. Χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου.....	13
2.4. Είδη εσωτερικού ελέγχου.....	15
2.5. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου.....	15
2.5.1. Έννοια ΣΕΕ.....	15
2.5.2. Βασικές αρχές του ΣΕΕ.....	15
2.5.3. Αδυναμίες ΣΕΕ.....	17
2.5.4. Προϋποθέσεις για τη δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου.....	17
2.5.5. Χαρακτηριστικά ενός αποτελεσματικού ΣΕΕ.....	18

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1. Φιλοσοφία και αρχές εξωτερικού ελέγχου.....	19
3.2. Δειγματοληπτικός έλεγχος.....	20
3.2.1. Συστηματικός και μη συστηματικός έλεγχος.....	22
3.3. Μεθοδολογία του ελέγχου.....	23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

4.1. Τρόποι διενέργειας του ελέγχου.....	24
4.2. Κώδικας δεοντολογίας ελεγκτών.....	25
4.3. Υποχρεώσεις ελεγκτών.....	26
4.4. Γνώμη ελεγκτών.....	28
4.5. Η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή.....	28
4.6. Ασυμβίβαστα-Απαγορεύσεις.....	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

5.1. Τα αποδεικτικά στοιχεία.....	30
5.2. Μέθοδοι συσσώρευσης αποδεικτικών στοιχείων.....	31
5.3. Τύποι αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου.....	31
5.3.1. Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία.....	32

5.3.2. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία.....	33
5.3.3. Η αποδεικτική δύναμη των υπολογιστικών εργασιών.....	34
5.3.4. Προφορικά αποδεικτικά μέσα.....	35
5.3.5. Η αποδεικτική δύναμη των αριθμοδεικτών και συγκρίσεων.....	36
5.3.6. Αποδεικτικά στοιχεία από εμπειρογνώμονες.....	36
5.4. Πιθανότητα σφάλματος.....	37
5.5. Μεταγενέστερα γεγονότα ως αποδεικτικά στοιχεία.....	38
5.5.1. Μεταγενέστερα γεγονότα σε υποσημειώσεις.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	
6.1. Ελεγκτικά πρότυπα.....	40
6.2. Μεθοδολογία ελέγχου.....	41
6.3. Αντικείμενο εξωτερικού ελέγχου-οικονομικών καταστάσεων.....	45
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	47
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	48

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.Γενικά

Μέσα στην πολύπλοκη και ραγδαίως εξελισσόμενη σημερινή οικονομική πραγματικότητα, ο ρόλος του ελεγκτή αποκτά μία συνεχώς αυξανόμενη σημασία. Ο έλεγχος των μεγάλων οικονομικών μονάδων, που συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο καθίσταται σήμερα όλο και πιο επιτακτικός. Ο πειρασμός για ατασθαλίες, καταχρήσεις, απόκρυψη στοιχείων και λοιπές κακές διαχειρίσεις είναι μεγάλος προκειμένου να απολάβουν διάφορα άτομα οικονομικά οφέλη. Παράλληλα, η ανάγκη για να διασαφηνιστούν πλήρως οι δραστηριότητες της επιχείρησης, επιβάλλει τον έλεγχο από τους Ορκωτούς Λογιστές οι οποίοι έχουν ως κατευθυντήρια γραμμή τα ελεγκτικά πρότυπα και αρχές. Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί ότι ο έλεγχος ασκείται μέσα από καθορισμένα κριτήρια ανάλογα με το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης και τη φιλοσοφία της έκτασης και του βάθους που οροθετείται. Επιπλέον δεν θα πρέπει να αγνοηθεί και η νομική ευθύνη που απορρέει από την υπογραφή των εκθέσεων ελέγχου, έπειτα από εξέταση επιλεγμένων αποδεικτικών στοιχείων.

2.Ιστορική εξέλιξη της Ελεγκτικής

Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των καθημερινών συναλλαγών και η εξασφάλιση της διαφάνειας στη διαχείριση των δημοσίων χρημάτων φαίνεται ότι οδήγησαν στην αρχική θεσμοθέτηση του Ελέγχου.

Τα πρώτα ίχνη για την ύπαρξη λογιστών και ελεγκτών βρίσκονται στους αρχαίους χρόνους. Στους **Νινευίτες της Βαβυλώνας** γύρω στα 3.000 π. Χ., υπήρχαν εμπορικοί νόμοι και λογιστικές εκθέσεις. Τότε « γραμματέας » που σημείωνε πάνω σε πλάκες τις μεγάλες συναλλαγές και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του, ήταν ο « πραγματογνώμων- λογιστής » ή όπως θα λέγαμε σήμερα ο « Ορκωτός Λογιστής ».

Στην αρχαία Αίγυπτο, όπου οι συγκομιδές ήταν η κυριότερη φορολογητέα ύλη για τους Φαραώ, το μέγα πρόβλημα τους ήταν ο έλεγχος των συγκομιδών, το κράτος δημιούργησε τους « Επιστάτες » για τα σιτηρά. Αυτοί οι ελεγκτές ήταν λειτουργοί που έφταναν στα υψηλότερα αξιώματα του κράτους. Εκπαιδεύονταν στους ναούς, κατέγραφαν τις εισαγωγές και τις εξαγωγές σιτηρών που επισήμαιναν διάφοροι κήρυκες και απολάβαιναν μεγάλες τιμές από τους Φαραώ.

Στην αρχαία Αθήνα, πριν από το 300π.χ, είχε δημιουργηθεί το συνέδριο των <<Λογιστών>> ως θεσμός για την επιτήρηση των οικονομικών του κράτους. Ακόμα υπήρχαν οι <<Εύθυνοι>> οι οποίοι μαζί με τους <<Λογιστές>> έλεγχαν τους λογαριασμούς διαχείρισεως των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα

δημόσια αξιώματα. Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους <<Εξεταστές>>, τους <<Συνυγόρους>>, τους <<Δοκιμαστηρίους>>, τους <<Αρχησκόπους>>, τους <<κατόπτους >> τους <<Απολόγους>>

οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες αρμοδιότητες. Αργότερα στην αρχαία Ρώμη την εποχή των αυτοκρατόρων, ο έλεγχος των δημοσίων οικονομικών ανατέθηκε διαδοχικά στους «Υπάτους », τους «Κήνσορας» ή «Τιμητάς» και τους «Ταμίας». Αυτοί εξέταζαν τους λογαριασμούς των επαρχιών της αυτοκρατορίας και επέβλεπαν το δημόσιο θησαυρό, στη συνέχεια δε υπόβαλαν το σύνολο των λογαριασμών στη Σύγκλητο για έγκριση. Όταν όμως αργότερα, το Ρωμαϊκό Κράτος έπεσε στα χέρια διεφθαρμένων στρατηγών και αρχόντων, έχασε, όπως άλλωστε ήταν φυσικό, ο έλεγχος αυτός κάθε αποτελεσματικότητα.

Κατά τον Μεσαίωνα δεν υπάρχουν στοιχεία ενδιαφέροντα γύρω από την Ελεγκτική. Στις αρχές της Αναγέννησης βρίσκουμε ίχνη σοβαρού ελέγχου. Συγκεκριμένα στην Ιταλία κατά της αρχές του 16ου αιώνα στην πόλη της Πίζας η οποία πλέον είχε τον επίσημο ελεγκτή της.

Η πρώτη εμφάνιση του όρου « Auditor» (ελεγκτής) ανάγεται στο 1285 επί Εδουάρδου του Α. Όλοι οι υπηρέτες του βασιλιά, θαλαμηπόλοι, διοικητές, ταμίες, και οι υπόλοιποι εισπράκτορες έπρεπε να κρατούν κανονικούς λογαριασμούς, όσοι δε από αυτούς κατά την μαρτυρία των « Auditors» γίνονταν καταχραστές οδηγούνταν στην πιο κοντινή φυλακή του βασιλείου. Το 1298 στο Λονδίνο, ο Δήμαρχος και οι Σκαβίνοι (Δημοτικοί άρχοντες), ονομάστηκαν επίσημα « Auditors». Αργότερα, περίπου το 1310 διορίζονταν για το σκοπό αυτό έξι πρόσωπα που εκλέγονταν από το Δήμο. Η διπλογραφική λογιστική μέθοδος εμφανίζεται για μερικούς συγγραφείς το 1340. Τα πρώτα πάντως στοιχεία για πλήρη διπλογραφική μέθοδο (ελεγχόμενη δηλαδή λογιστικά, με συμφωνίες) είναι τα βιβλία των αδελφών Soranto της Γένουας (το 1406). Μετά ακολουθεί (το 1494) η γνωστή πρώτη πραγματεία για τη Λογιστική, του Lucas Pacioli από την Τοσκάνη.

Η **πρώτη Ένωση Επαγγελματικών Ελεγκτών** δημιουργήθηκε το 1581 στη Βενετία με τον τίτλο « Coliegio dei Raxonati ». Ήταν κρατικός θεσμός που απέκτησε γρήγορα μεγάλη επιρροή και ρύθμισε με πολύ αυστηρό τρόπο τις δραστηριότητες των μελών του. Παρόμοιοι θεσμοί ιδρύθηκαν στο Μιλάνο και τη Μπολόνια (Academia dei Regionieri το 1658). Πολύ αργότερα εμφανίζονται τέτοιες ενώσεις στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες και στις ΗΠΑ.

Στη Γαλλία, στα τέλη του 17ου αιώνα (επί Colbert) υπήρχε στο Ελεγκτικό Συνέδριο του Παρισιού ένας ελεγκτής με καθήκον την επαλήθευση όλων των λογαριασμών και των υπολογισμών. Για πολλά χρόνια, τη δουλειά αυτή την είχε αναλάβει ο πολύ γνωστός αριθμητικολόγος Bertrand – Fancois Bareme

(1640 – 1703) που έγραψε και το έργο σχετικά με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο.

Τον ίδιο καιρό ήταν γνωστοί στα δικαστήρια και οι λογιστικοί έλεγχοι και οι πραγματοσύνες.

Στην Ελλάδα η αρχική μέριμνα για την ίδρυση οργανωμένου σώματος Ελεγκτών λήφθηκε αρχικά με τον νόμο 5076/1931.Τελικά η υλοποίηση των παραπάνω εξαγγελιών έγινε το 1955,οπότε με το Ν.Δ 3329/1955 ιδρύθηκε το <<Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών>>(ΣΟΛ).

3.Το περιεχόμενο της σύγχρονης ελεγκτικής

Στις αναπτυγμένες χώρες, ο έλεγχος έχει ευρύτερο περιεχόμενο σε σχέση με την παραδοσιακή Ελεγκτική, που αναφέραμε πιο πάνω. Εκεί ο έλεγχος, αναφέρεται στον έλεγχο της γενικής αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Αναλυτικότερα : ο έλεγχος στις Η.Π.Α., Αγγλία, Γερμανία έχει ως αντικείμενο τον Οικονομικό Λογισμό και οφείλει να εξακριβώσει:

- Εάν μια επιχείρηση είναι υγιής
- Εάν εργάζεται καλά και πως αναπτύσσεται
- Εάν έχει μία ισχυρή ή αδύναμη θεμελίωση και έχει ως κύριο καθήκον:

α) να ερμηνεύσει συστηματικά πως έλαβε χώρα το γεγονός σε μία επιχείρηση,

β) να αποκαλύψει τις ατέλειες ενός θεσμού, μιας οργάνωσης, μιας επιχείρησης, ώστε να μπορέσει να λάβει εγκαίρως μέτρα για τη θεραπεία τους,

γ) να συντελέσει στην καλύτερη εκμετάλλευση των παγίων και κυκλοφοριακών μέσων της εκμετάλλευσης – επιχείρησης,

δ) να μειώσει το κόστος,

ε) να βοηθήσει την οργάνωση του οικονομικού λογισμού.

στ) Γενικά, να επιδιώξει να κάμει αποτελεσματικότερη την εκμετάλλευση της επιχείρησης.

Στην Αγγλία ο έλεγχος ταυτίζεται με τη διοικητική Λογιστική (Management Accounting) και ως εκ τούτου είναι όργανο της διοίκησης για τον έλεγχο της αποδοτικότητας όλων των τομέων της επιχείρησης.

Στις Η.Π.Α ο έλεγχος αποβλέπει επίσης στον έλεγχο της αποδοτικότητας της επιχείρησης, με το θεσμό του ελεγκτού της διοίκησης (comptroller). Διότι με την αναζήτηση της συνολικής αποτελεσματικότητας, μέσω του θεσμού του

ελεγκτή της διοίκησης, ο έλεγχος παίρνει το χαρακτήρα του συστήματος που αποβλέπει στη συνεχή προσαρμογή του σχεδίου δράσεως με το **μηχανισμό** της αντιδράσεως – αναπληροφόρησης (Feed-back), που ονομάζεται οδήγηση (Guidage).

Η σύγχρονη συνεπώς αντίληψη του ελέγχου κυριαρχείται από τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, εμπνέεται από την επιστήμη της κυβερνητικής, γιατί διαθέτει μηχανισμούς αναπληροφόρησης (Feed-back) που επιτρέπουν στην επιχείρηση να παρακολουθεί την απόδοση της και να δρα επανορθωτικά, κάθε φορά που σημειώνονται παρεκκλίσεις της πορείας της από τα προϋπολογισμένα σχέδια και έτσι επιτυγχάνει άριστο έλεγχο της συνολικής αποτελεσματικότητας.

Ύστερα από όσα αναπτύξαμε, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η σύγχρονη έννοια του ελέγχου αναφέρεται στην αναζήτηση και έρευνα της αποτελεσματικότητας με « Κυβερνητικούς » μηχανισμούς αναδράσεως (Feed-back).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΣΚΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

1.1 Προσδιορισμός της έννοιας του ελέγχου

Η επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί ως μια μορφή οργάνωσης προσώπων και μέσων, προκειμένου να επιδιώξει κάποιου συγκεκριμένου στόχους. Η επιδίωξη αυτή στηρίζεται από διαδικασίες και δεδομένα που καθοδηγούν και προσανατολίζουν τις ενέργειες της.

Συγκεκριμένα με τον όρο διαδικασίες εννοούμε τις ενέργειες που γίνονται με σκοπό να επιτευχθεί ο στόχος που έχει θέσει η κάθε επιχείρηση. Όταν έχουμε τα κατάλληλα δεδομένα τότε ο στόχος μας γίνεται ευκολότερος. Δηλαδή οι κανονισμοί, τα συστήματα πληροφόρησης, η οργανωτική δομή, ο προσδιορισμός καθηκόντων και θέσεων και γενικά ότι άλλο χρησιμοποιείται σαν μέσο για να είναι εφικτός ο στόχος της επιχείρησης, πρέπει να μας εγγυάται για την εξέλιξη και να διασφαλίζουν τον έλεγχό της .

Ορίζεται λοιπόν ο έλεγχος ως ένα σύνολο αξιολογήσεων που εφαρμόζονται, προκειμένου να εκφραστεί μια αντικειμενική κρίση για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους. Συμπληρωματικά μπορούμε να πούμε ότι είναι και η διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της παραγομένης από την επιχείρηση πληροφορίας.

1.1.1 Έννοια, σκοπός και περιεχόμενο ελεγκτικής

Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο η έννοια του ελέγχου αποκτά και διαφορετική σημασία. Όταν το πρόσωπο ανήκει στο προσωπικό της εταιρείας τότε μιλάμε για εσωτερικό έλεγχο ενώ όταν ασκείται από ξένα άτομα και ανεξάρτητα από τον οικονομικό οργανισμό αναφερόμαστε στον εξωτερικό. Για να ολοκληρωθεί όμως η έννοια πρέπει να λάβουμε υπόψην μας και το τι ελέγχεται και γιατί και ποιοι σκοποί επιδιώκονται από τον έλεγχο διενεργώντας τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές.

Ο χαρακτήρας της ελεγκτικής είναι επιστημονικός καθώς παρέχει συνεχώς καινούρια γνώση μέσα από τη διεύρυνση, αλλά και τεχνικός αφού σε συνδυασμό με τον επιστημονικό της χαρακτήρα ικανοποιεί και διεκπεραιώνει την αποστολή της.

Συνοπτικά θα μπορούσαμε να λέγαμε ότι ελεγκτική είναι των σύνολο των αρχών και των κανόνων με βάση των οποίων διενεργείται κάθε λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό την πρόληψη λαθών, εξακρίβωση ατασθαλιών, εντοπισμό αδυναμιών, περιορισμό των δαπανών και σωστών συναλλαγών. Έτσι λοιπόν η ελεγκτική είναι δυνατόν να χωριστεί σε δύο ειδικές κατηγορίες: α) σε Ελεγκτική της χρηματικής διαχείρισης β) σε Ελεγκτική των οικονομικών αποτελεσμάτων.

1.1.2 Σκοπός Ελέγχου

Ο έλεγχος στις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα στις Α.Ε καθίσταται αναγκαίος και υποχρεωτικός με το νόμο 2190/Α.Ε. Προαναφέρθηκε ότι έλεγχος διενεργείται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με σκοπό να επιβεβαιωθεί αν αυτές αποτυπώνουν την ακριβή περιουσιακή διάρθρωση και αν τα οικονομικά γεγονότα είναι αληθινά. Απορρέει λοιπόν το συμπέρασμα ότι οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών ,απατών κ.τ.λ
- Διερεύνηση , αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκουσίων σφαλμάτων και απατών .
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός μετά από συστηματικό έλεγχο της ακρίβειας και της αλήθειας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων (π.χ. Ισολογισμού και Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης).
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της 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 κ.λπ.)

- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων.
- Υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης.
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να γίνει δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων.

1.1.3 Αντικείμενο και Υποκείμενο του ελέγχου

Αντικείμενο του ελέγχου είναι κατά κανόνα η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, όπως μπορεί να θεωρηθεί η έννοια περιουσία οποιουδήποτε φυσικού η νομικού προσώπου από τους τρίτους που την διαχειρίζονται. Η ενασχόληση του ελέγχου με την κάθε μορφή ξένης περιουσίας αποτελεί την πεμπτούσια του ίδιου του ελέγχου. Οι σχέσεις κυριότητας των διαφόρων στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας δεν είναι μονομερείς, έτσι η περιουσία μιας ατομικής επιχείρησης είναι σε πρώτο στάδιο κτήμα του ιδιοκτήτη, αλλά συγχρόνως αποτελεί και στοιχείο ενδιαφέροντος για αυτούς που έχουν απαιτήσεις από την επιχείρηση. Η περιουσία μιας Ανώνυμης Εταιρείας κοινό κτήμα του συνόλου των μετόχων και συγχρόνως ξένο αντικείμενο για αυτούς που την διαχειρίζονται.

Αντιθέτως το υποκείμενο του ελέγχου έχει να κάνει με το ποιο πρόσωπο διενεργεί τον έλεγχο, δηλαδή προγραμματίζει και ολοκληρώνει όλη την ελεγκτική διαδικασία βασισμένο σε τεχνικές.

Ο ελεγκτής ανάλογα με την εξάρτηση του, οικονομική ή άλλη, από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο σκοπό που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή.

Εσωτερικός είναι αυτός ο οποίος εργάζεται στον οικονομικό οργανισμό και μέσα από το έργο του αποβλέπει να ελέγχει τις διαχειριστικές και λογιστικές πράξεις έχοντας ως βασική αποστολή την πρόληψη λαθών και ατασθαλιών.

Αντίθετα από τον εσωτερικό, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει καμία υπαλληλική ή άλλη εξάρτηση προς την επιχείρηση που καλείται να ελέγξει. Είναι λοιπόν εντελώς ανεξάρτητος και αδέσμευτος προς την οικονομική μονάδα που ελέγχει και καθόλου δεν επηρεάζεται από την διοίκηση της με αποτέλεσμα να μην υπάρχει κανένα από τα παραπάνω μειονεκτήματα του εσωτερικού

ελεγκτή. Αυτό το γεγονός είναι εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού ελέγχου, με αποτέλεσμα να αποκτάει ιδιαίτερο κύρος το έργο του εσωτερικού ελεγκτή και τα πορίσματα του είναι ευρύτατα χρήσιμα.

Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει πολλά και ποικίλα πεδία δράσης (πιστοποίηση για την αλήθεια και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, για την πιστοληπτική ικανότητα τους κ.τ.λ.) και από το γεγονός αυτό ξεκινάει η ανάγκη οργάνωσης του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα που έχει αποκτήσει θεσμικό χαρακτήρα σε όλες τις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες. Τέτοιου είδους θεσμική αναγνώριση του λειτουργήματος έγινε και στην χώρα μας το 1955 , με το Ν.Δ.3329/1955 «περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» που η λειτουργία του άρχισε το Νοέμβρη του 1956.

Είναι ευνόητο ότι για να μπορεί ο ορκωτός ελεγκτής να ανταποκρίνεται στις μεγάλες και ποικίλες απαιτήσεις του τόσο σπουδαίου και λεπτού έργου του πρέπει να έχει και τα ανάλογα προσόντα που αναφέρονται τόσο στην προσωπικότητα του, όσο και στην επαγγελματική του συγκρότηση. Πρώτο και κύριο προσόν θεωρείται το ήθος και η ακεραιότητα του χαρακτήρα προσόν που απαιτείται από όλους τους ελεγκτές σε όλες τις χώρες του κόσμου. Άλλα προσόντα που επίσης απαιτούνται είναι η άρτια επιστημονική κατάρτιση η εξειδικευμένη πείρα, η ικανότητα ταχείας αντίληψης βαθιάς και σίγουρης κρίσης, η επινοητικότητα, η αυτοπεποίθηση, η αναγκαία λεπτότητα για την εκτέλεση του λεπτού έργου ελέγχου της εργασίας των άλλων, η ικανότητα ευχερούς και σωστής έκφρασης στον γραπτό και προφορικό λόγο, η επιμέλεια και η εργατικότητα.

1.2 Είδη και διακρίσεις λογιστικών-διαχειριστικών ελέγχων

Η γενικότητα των όρων «έλεγχος» και «ελεγκτική» μπορεί να γίνει πιο συγκεκριμένη στα πλαίσια της λειτουργίας των διαφόρων οικονομικών μονάδων με την κατάταξη των ελέγχων σε κατηγορίες. Η κατάταξη αυτή γίνεται βέβαια με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Έτσι οι επικεφαλής των επιχειρήσεων υποβοηθούνται σημαντικά στο να προσεγγίσουν και να αξιολογήσουν τα είδη των ελέγχων και να διατάξουν την διενέργεια εκείνων των ελέγχων που αρμόζουν στην φύση, στις ιδιαιτερότητες και στις επιλεγμένες προτεραιότητες της διαχείρισης ενός οικονομικού οργανισμού.

1.2.1 Διακρίσεις ελέγχων

Η γενικότερων όρων «έλεγχος» και «ελεγκτική» μπορεί να διασαφηνιστεί και να γίνει πιο συγκεκριμένη στα πλαίσια της λειτουργίας των διαφόρων οικονομικών μονάδων με την κατάταξη των ελέγχων σε κατηγορίες. Η κατάταξη αυτή γίνεται βέβαια με βάση κάποια συγκεκριμένα κριτήρια. Έτσι, οι

επικεφαλής των επιχειρήσεων υποβοηθούνται σημαντικά στο να προσεγγίσουν και να αξιολογήσουν τα είδη των ελέγχων και να διατάξουν τη διενέργεια εκείνων των ελέγχων που αρμόζουν στη φύση, στις ιδιαιτερότητες και στις επιλεγμένες προτεραιότητες της διαχείρισης ενός οικονομικού οργανισμού. Οι έλεγχοι διακρίνονται ανάλογα με :

Ανάλογα με την έκταση τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- ⇒ **Γενικούς**, που επεκτείνονται σε ολόκληρη την διαχείριση μιας δοσμένης χρονικής περιόδου (π.χ. ετήσιος έλεγχος Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης)
- ⇒ **Ειδικούς**, που έχουν ως αντικείμενο ένα συγκεκριμένο τομέα ή θέμα (π.χ. έλεγχος αποθεμάτων).

Ανάλογα με τον/ειδικότερο σκοπό του οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- ⇒ **Προληπτικούς**, που διενεργούνται κατά την εκτέλεση της οικονομικής συναλλαγής και έχουν σκοπό να προλάβουν τα πιθανά λάθη.
- ⇒ **Κατασταλτικούς**, που διενεργούνται εκ των υστέρων και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων και ανωμαλιών.

Ανάλογα με την διάρκεια τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε :

- ⇒ **Μόνιμους ή διαρκείς**, που διενεργούνται συνέχεια και καθ' όλη την διάρκεια της οικονομικής χρήσης.
- ⇒ **Τακτικούς ή περιοδικούς**, που δεν είναι μεν συνεχής αλλά διενεργούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους (ετήσιοι, τριμηνιαίοι κ.λ.π.)
- ⇒ **Έκτακτους ή περιστασιακούς**, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις για ειδικούς λόγους(π.χ. υπόνοιες για κατάχρηση).

Ανάλογα με το πρόσωπο του ελεγκτή Διακρίνονται σε:

- ⇒ **Εσωτερικούς**, που οργανώνονται από την ίδια την οικονομική μονάδα και διενεργούνται από πρόσωπα εξαρτημένα από αυτήν
- ⇒ **Εξωτερικούς**, που διενεργούνται από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές, οι οποίοι δεν πρέπει να έχουν καμία σχέση ή εξάρτηση από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Στην καθημερινή πραγματικότητα διαφόρων οικονομικών μονάδων, οι παραπάνω έλεγχοι δεν είναι ξεκομμένοι μεταξύ τους. Συνήθως συνδυάζονται και αλληλοσυμπληρώνονται, με απώτερο σκοπό ο συνολικός να είναι περισσότερο αποτελεσματικός και τα συμπεράσματα που θα εξαχθούν να είναι αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα.

Πάντως, οι δυο κυριότερες κατηγορίες ελέγχων, που αποτελούν και το βασικό σημείο αναφοράς της ελεγκτικής διαδικασίας, είναι ο εσωτερικός έλεγχος και ο εξωτερικός.

1.2.2 Διακρίσεις των λογιστικών-διαχειριστικών ελέγχων

Η έννοια του ελέγχου στηρίζεται στην κρίση της αποτελεσματικότητας ενεργειών στόχων καθώς και στην κρίση της αξιοπιστίας και της ποιότητας της παραγόμενης πληροφορίας. Ανάλογα με τις μορφές στόχων και την ομάδα πληροφοριών που ο έλεγχος κάθε φορά αντιμετωπίζει για να αξιολογήσει και να κρίνει, διακρίνονται οι παρακάτω τομείς ελέγχων.

1.Οικονομικός Έλεγχος: Ο έλεγχος αυτός ασχολείται με τις ενέργειες της επιχείρησης που έχουν επίπτωση στην διασφάλιση της περιουσίας της επιχείρησης, στην λογιστική απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων της επιχείρησης καθώς και δημοσιευόμενη οικονομική πληροφορία από την επιχείρηση. Ειδικότερα ενδιαφέρεται για την αξιοπιστία, την κανονικότητα και την ειλικρίνεια της λογιστικής και οικονομικής πληροφορίας.

2. Διαχειριστικός Έλεγχος: Το είδος αυτό του ελέγχου προέρχεται από την εξέλιξη της έννοιας του ελέγχου μέσα στον χρόνο και περιέχει την ιδέα της ικανότητας να προσδιοριστούν σκοποί και 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 φτάσει σε αυτά τα αποτελέσματα. Το σημαντικότερο όμως χαρακτηριστικό του είναι ότι εξετάζει τα επιτεύγματα της επιχείρησης σε σχέση με το περιβάλλον της, εσωτερικό και εξωτερικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1 Έννοια εσωτερικού ελέγχου

Ο Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) είναι μια αναγκαία λειτουργία του σύγχρονου management, είναι ο σύμβουλος του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα.

Η επισήμανση των αδυναμιών από τον Εσωτερικό Έλεγχο έχει ως βασικό στόχο τη βελτίωση των συστημάτων λειτουργίας – διαδικασίες και όχι την επιβολή ποινών. Οι γνώμες – προτάσεις – απόψεις των ελεγκτών είναι υπεύθυνες γνώμες και όχι ιεραρχικές εντολές

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, μέσω της διερεύνησης, αποσκοπεί να διαβεβαιώνει στα στελέχη και στα τμήματα γενικότερα που εποπτεύουν, ότι αυτό που κάνουν είναι σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις εντολές της διοίκησης, πράγμα που τους απαλλάσσει πολλές φορές από τις ευθύνες

Υπόψη, για τον Εσωτερικό Έλεγχο καμία λειτουργία δεν μπορεί να αποτελέσει εξαίρεση ελέγχου, εκτός και αν δεν παρουσιάζει ελεγκτικό ενδιαφέρον.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν υποκαθιστά τους επιτελείς ή τα γραφεία της οργάνωσης για να συντάσσει κανονισμούς και διαδικασίες, αλλά για να βοηθά αυτά τα όργανα να υιοθετούν τους κανόνες λειτουργίας.

Με τον όρο «Εσωτερικός Έλεγχος» εννοούμε την ανεξάρτητη και αντικειμενική αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου και τη συμβουλευτική παροχή προς τη διοίκηση, προκειμένου να επιτευχθούν οι αντικειμενικοί στόχοι του φορέα – επιχείρησης, με το ελάχιστο κόστος. Να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού με σκοπό την αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων.

2.2 Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου

Αντικειμενικός σκοπός του Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit) είναι η παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση, μέσω επιστημονικών προσεγγίσεων και αναλύσεων με σκοπό την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε.), προκειμένου η διοίκηση, να διαχειριστεί τους επιχειρηματικούς κινδύνους κατά άριστο τρόπο, που είναι και το κύριο μέλημα της.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος αποσκοπεί στην εφαρμογή των αρχών της Εταιρικής Διακυβέρνησης για τη θωράκιση των συμφερόντων της επιχείρησης, των μετόχων και τη διαφύλαξη των εργαζομένων.

Στα πλαίσια του σκοπού αυτού ο Εσωτερικός Έλεγχος, εξετάζει και αξιολογεί:

α. Το Σύστημα του Εσωτερικού Ελέγχου, καθαυτού ως σύστημα και τα επιμέρους υποσυστήματα του.

β. Την αξιολόγηση της κάθε μορφής επιχειρηματικού κινδύνου και την αποτελεσματική διαχείρισή του.

γ. Την ύπαρξη οργάνωσης, επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών διαδικασιών.

δ. Την τήρηση πολιτικής προσωπικού και εκπαίδευσής του.

ε. Το βαθμό συμμόρφωσης των εργαζομένων με τις αποφάσεις της διοίκησης και τους κανόνες λειτουργίας.

στ. Τη σύγκριση του κόστους λειτουργίας των επί μέρους τμημάτων σε σχέση με το όφελος τους.

ζ. Την ακρίβεια, την ειλικρίνεια και την εξασφάλιση της πληρότητας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

η. Την αξιολόγηση της επικοινωνίας και της συνεργασίας των εργαζομένων τόσο σε επίπεδο τμήματος, όσο και μεταξύ των τμημάτων.

θ. Την αξιοποίηση των μέσων παραγωγής και την αποδοτικότητά τους.

ι. Τα μέσα προστασίας για την επαρκή φύλαξη των υπηρεσιακών στοιχείων από κλοπές, απώλειες και παντός είδους φθορές, κ.λ.π.

2.3 Χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου

Μέσα στην επιχείρηση πρέπει να τηρούνται κάποια ουσιώδη πράγματα έτσι ώστε να αυξήσουμε τις πιθανότητες της πραγματοποίησης ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου.

Το προσωπικό πρέπει να είναι κατάλληλο και ακέραιο. Να υπάρχει ένα σχέδιο οργάνωσης το οποίο να προσδιορίζει τα καθήκοντα του κάθε τις υπαλλήλου, τι δηλαδή πρέπει να ξέρει και τι πρέπει να κάνει με σαφήνεια και λεπτομέρεια, τι υπευθυνότητα και ποια εξουσία έχει μέσα στην επιχείρηση. Επίσης οι πληροφορίες πρέπει να είναι ποιοτικά και ποσοτικά επαρκής και αν γίνεται να υπάρχουν γραπτές οδηγίες, Έτσι εκτός του ότι θα διακινούνται σωστά οι

πληροφορίες χωρίς αυτοσχέδιες παρεμβάσεις, διευκολύνεται και ο ελεγκτής για το έργο του.

⇒ Βασικοί έλεγχοι της λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών γεγονότων.

Ο ελεγκτής θέλει εγγύηση ότι όλα τα οικονομικά γεγονότα της επιχείρησης έχουν αποτελέσει αντικείμενο λογιστική εγγραφής. Ότι κάθε λογιστική εγγραφή εκπροσωπεί και αιτιολογείται από ένα γεγονός, και ότι δεν υπάρχουν σφάλματα στις λογιστικές εγγραφές. Η εγγύηση αυτή δίνεται μέσα από την επαλήθευση των εργασιών τις λογιστικής απεικόνισης των διαφόρων οικονομικών γεγονότων.

⇒ Έλεγχος στο προσωπικό της επιχείρησης.

Αυτοί οι έλεγχοι αποβλέπουν στο να βεβαιωθεί ο ελεγκτής ότι στην επιχείρηση υπάρχουν:

A. Ιεραρχικοί έλεγχοι.

B. Αμοιβαίοι έλεγχοι του διαχωρισμού των καθηκόντων.

Στους ιεραρχικούς ελέγχους περιλαμβάνονται οι έλεγχοι εξουσιοδότησης, έλεγχοι επίβλεψης των εργασιών, κανονισμοί άδειας εισόδου στους χώρους αποθήκης.

Ο καθένας μέσα στην επιχείρηση είναι αρμόδιος και εξουσιοδοτημένος για κάποια πράγματα. Δεν μπορεί κάποιος επειδή έτσι θέλει να κάνει οτιδήποτε μέσα σε αυτήν. Γι' αυτό κάθε αρμόδιος όταν επαληθεύει την εργασία του πρέπει να βάζει την υπογραφή του για να έχουμε διασφαλισμένες τις διαδικασίες που γίνονται μέσα στην επιχείρηση.

Επίσης η επίβλεψη των εργασιών είναι και αυτή μια σημαντική άποψη του ιεραρχικού ελέγχου. Οι εργασίες που εκτελούνται πρέπει να επαληθεύονται και να υπογράφονται από τον αρμόδιο.

Όπως και ο κανονισμός της άδειας εισόδου σε καίριους χώρους της επιχείρησης παίζει σημαντικό ρόλο στη διαφύλαξη της περιουσίας της.

Στους αμοιβαίους ελέγχους του διαχωρισμού των καθηκόντων περιλαμβάνεται η βασικότερη ίσως αρχή του εσωτερικού ελέγχου, που είναι ότι:

Σε μια επιχείρηση αυτός που αποφασίζει (ο εντολέας), αυτός που πραγματοποιεί (ο πληρωτής) και αυτός που καταγράφει (λογιστής) ένα οικονομικό γεγονός, δεν πρέπει να είναι το ίδιο πρόσωπο, γιατί με αυτό τον τρόπο ο καθένας αναγκάζεται να κάνει τον αυτοέλεγχο του, πράγμα που αποτελεί μια σημαντική διασφάλιση για πιθανά λάθη ή απάτες.

2.4 Είδη εσωτερικού ελέγχου

Τα είδη του Εσωτερικού Ελέγχου είναι:

- Έλεγχοι παραγωγής
- Οικονομικοί έλεγχοι (financial audits), οι οποίοι περιλαμβάνουν τις ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την ασφάλεια του ενεργητικού και της περιουσίας της επιχείρησης και στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων, την εξακρίβωση της νομιμότητας.
- Λειτουργικοί έλεγχοι (operational audits), οι οποίοι περιλαμβάνουν το πλαίσιο και τις διαδικασίες ελέγχου συμμόρφωσης προς τις πολιτικές και τις διαδικασίες λειτουργίας της επιχείρησης. Αντικειμενικός σκοπός των λειτουργικών ελέγχων είναι η αξιολόγηση και η εκτίμηση της δομής του υπάρχοντος συστήματος και η πρόταση ανάπτυξης νέων και βελτίωσης υπαρχόντων σε περιοχές που έχουν απαξιωθεί.
- Διοικητικοί έλεγχοι (management audits), οι οποίοι περιλαμβάνουν το οργανωτικό πλαίσιο και τις διαδικασίες που έχουν σχέση με τη λήψη διοικητικών αποφάσεων, τη συμμόρφωση προς αυτές και την αξιολόγηση τους. Σε αντίθεση από τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους έχουν ευρύτερους αντικειμενικούς σκοπούς οι οποίοι συνίστανται στο να εξετάζουν και να αξιολογούν, βάσει αντικειμενικών και επιστημονικών μεθόδων, την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης-φορέα.

2.5 Σύστημα Εσωτερικού ελέγχου

2.5.1 Έννοια ΣΕΕ

Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Σ.Ε.Ε.), νοείται ένα οργανωμένο, ευέλικτο και σωστά δομημένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, άμεσα συνδεδεμένο με την οργανωτική δομή και τους κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης που καθιερώνει η διοίκηση με σκοπό να διασφαλισθούν τα συμφέροντα του φορέα.

Ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Control System), ενδεικτικά περιλαμβάνει μία σειρά υποσυστημάτων, όπως:

1. Εσωτερικό έλεγχο (Internal Audit), που αποτελεί μέρος του Σ.Ε.Ε. και είναι αρμόδιος για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του ίδιου του συστήματος, καθώς και των επιμέρους λειτουργιών του.

2. Εγκεκριμένο οργανόγραμμα της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα και σε πλήρη ανάπτυξη.
3. Εγχειρίδια γραπτών διαδικασιών.
4. Προγραμματισμό δράσης (βραχυπρόθεσμο – μακροπρόθεσμο) και απολογισμό.
5. Πολιτική αγορών – προμηθειών.
6. Πολιτική προσωπικού.
7. Διαχείριση χαρτοφυλακίου.
8. Διαχείριση παγίων.
9. Κύκλο παραγωγής προϊόντων – υπηρεσιών, κ.λ.π.

2.5.2 Βασικές Αρχές του ΣΕΕ

Ως βασικές αρχές του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσαμε να αναφέρουμε:

1. Την κατάλληλη στελέχωση. Η σωστή στελέχωση από εξειδικευμένο στελεχιακό δυναμικό και αξιολόγηση και αξιοποίηση του εργατικού δυναμικού είναι ένας από τους κύριους συντελεστές επιτυχίας κάθε κρατικού ή ιδιωτικού φορέα.
2. Να είναι προσαρμοσμένο στο μέγεθος και στη φύση των εργασιών της κάθε επιχείρησης.
3. Να υπάρχει αποκέντρωση της διοίκησης. Δηλαδή το κάθε τμήμα στην περιοχή του να ασκεί όσο το δυνατόν περισσότερες εξουσίες και να έχει και περισσότερες ευθύνες. Να είναι απολύτως υπεύθυνο για τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων τόσο σε επίπεδο τμήματος όσο και σε επίπεδο ατόμων.
4. Να καλύπτει όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης.
5. Να περιλαμβάνει κατάλληλα μέτρα πρόληψης λαθών, παρατυπιών, παραλείψεων και καταχρήσεων
6. Να υπάρχει σαφής διαχωρισμός καθηκόντων και ευθυνών, σε όλα τα επίπεδα της πυραμίδας.
7. Να διαθέτει επαρκείς μηχανισμούς για τον έγκαιρο εντοπισμό, την ανάλυση και διαχείριση όλων των κινδύνων

8. Να υποστηρίζεται από συστήματα σύγχρονης ηλεκτρονικής πληροφόρησης και επικοινωνίας
9. Να είναι επαρκώς τεκμηριωμένα και λεπτομερώς καταγεγραμμένο
10. Να υπάρχει συστηματική επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας των στελεχών και εργαζομένων κατά το στάδιο εκτέλεσης και να προσδιορίζει με σαφήνεια την διορθωτική δράση και να παρακολουθεί την ορθή εφαρμογή της.

2.5.3 Αδυναμίες ΣΕΕ

Τα βασικά χαρακτηριστικά ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι ότι παρέχει τη βεβαιότητα ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας προστατεύονται και ότι δημιουργούνται αξιόπιστα οικονομικά στοιχεία για την ορθολογική διοίκηση της εταιρείας και για την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η επιτυχία όμως των στόχων του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να σχετίζεται στενά με το κόστος που απαιτείται για την παροχή υπηρεσιών του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου. Θα πρέπει δηλαδή οι ωφέλειες, οι οποίες προκύπτουν από μια διαδικασία ελέγχου να υπερβαίνουν το κόστος της υιοθέτησης της διαδικασίας αυτής. Αν και είναι δύσκολο να υπολογισθούν ακριβώς το κόστος και οι ωφέλειες μιας διαδικασίας ελέγχου, εν τούτοις θα πρέπει να καταβάλλεται προσπάθεια, χρησιμοποιώντας και εκτιμήσεις, να συνδέεται πάντα το κόστος του εσωτερικού ελέγχου με τις αναμενόμενες ωφέλειες.

Ακόμη, πολλές αρχές στις οποίες βασίζεται ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να παραβιαστούν. Ο διαχωρισμός για παράδειγμα των ευθυνών, των καθηκόντων και των αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων ατόμων και τμημάτων, μπορεί να μην έχει καμία αξία, όταν υπάρχει συμπαιγνία μεταξύ αυτών. Ακόμη, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι αναποτελεσματικός όταν επεμβαίνει το management με τρόπο αρνητικό για να δικαιολογήσει ή να συγκαλύψει ορισμένες παρατυπίες, σφάλματα ή παραλείψεις. Δεν πρέπει επίσης να παραβλέπουμε ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου βασίζονται κυρίως σε ανθρώπους. Οπότε απροσεξίες και λάθη αποδυναμώνουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος.

2.5.4 Προϋποθέσεις για τη δημιουργία τμήματος ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε μία επιχείρηση εξαρτάται από τις παρακάτω παραμέτρους:

1. Από το μέγεθος της οικονομικής μονάδας. Μεγάλες μονάδες καθιστούν επιτακτική την ύπαρξη τμήματος εσωτερικού ελέγχου για την αντιμετώπιση των σύγχρονων καθημερινών προβλημάτων.
2. Από το αντικείμενο εκμετάλλευσης, αν δηλαδή είναι βιομηχανία και εμπορία συγχρόνως, αν είναι εταιρεία παροχής υπηρεσιών αλλά και από τις ιδιαιτερότητες του φορέα και τους επιχειρηματικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει.
3. Από τη διασπορά των δραστηριοτήτων. Μία επιχείρηση που έχει θυγατρικές ή υποκαταστήματα απαιτεί την ύπαρξη τμήματος εσωτερικού ελέγχου και μάλιστα με μεγαλύτερο αριθμό ελεγκτών να το στελεχώνουν απ' ότι μια επιχείρηση με συγκεντρωμένες δραστηριότητες.
4. Από την οργανωτική υποδομή. Η έλλειψή της σε μία επιχείρηση καθιστά απαραίτητο τον εσωτερικό έλεγχο.
5. Από το αν η επιχείρηση είναι εισηγμένη ή πρόκειται να εισαχθεί στο χρηματιστήριο. Στην περίπτωση αυτή η δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι υποχρεωτική. Οι εισηγμένες εταιρείες απαιτούν περισσότερους ελεγκτές λόγω των επιπρόσθετων εργασιών που επιβάλλει η επιτροπή κεφαλαιαγοράς στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου.
6. Από το επίπεδο εκπαίδευσης των εργαζομένων. Εκπαιδευμένο προσωπικό σε συνδυασμό με την οργανωτική υποδομή είναι ένα μέτρο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως παράμετρος για τον αριθμό στελέχωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

2.5.5 Χαρακτηριστικά ενός αποτελεσματικού ΣΕΕ

Ένα ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

1. Ένα καλά μελετημένο οργανωτικό σχέδιο.
2. Ένα ικανοποιητικό σύστημα εξουσιοδότησης, αρμοδιοτήτων και ευθυνών.
3. Λογιστική διάρθρωση.
4. Σύγχρονη πολιτική προσωπικού.
5. Κατάλληλο και αποτελεσματικό προσωπικό εσωτερικού ελέγχου.
6. Μια ικανή και δραστήρια επιτροπή ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

3.1 Φιλοσοφία και Αρχές του Εξωτερικού ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος επιβάλλεται από τη νομοθεσία και επικεντρώνεται στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού, με σκοπό τη διατύπωση γνώμης, προς τους μετόχους του οργανισμού, κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές παρουσιάζουν αληθινή και δίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων του οργανισμού, και ότι συνάδουν με τη σχετική νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Λόγω κάποιων αναγκαιοτήτων και αιτιών ο εξωτερικός έλεγχος ανταποκρίνεται και διενεργείται κάτω από κάποιες αρχές.

A) Βασική αρχή του εξωτερικού ελέγχου είναι ο διαχωρισμός μεταξύ διοίκησης και ιδιοκτήτη που αποβλέπει στη τυχόν σύγκρουση οικονομικών συμφερόντων.

B) Επιπροσθέτως η ανάγκη για επαλήθευση. Το έργο αυτό καλείται να επιτελέσει ο εξωτερικός, ανεξάρτητος έλεγχος όχι μόνο για τους άμεσα ενδιαφερόμενους, τωρινούς ιδιοκτήτες αλλά και για τους μελλοντικούς, καθώς και για όλες τις κοινωνικές ομάδες όπου χρησιμοποιούν τις οικονομικές πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων και έχουν έμμεσο συμφέρον στην ορθολογική κατανομή των περιορισμένων πόρων της ομάδας/κοινωνίας, της οποίας τυγχάνουν να είναι μέλη.

Γ) Ακόμη συγκέντρωση τεκμηριωμένων επαληθεύσεων και διαπιστώσεων. Με αυτόν τον τρόπο ο ελεγκτής εξάγει ένα ορθό πόρισμα μελετώντας την επιχείρηση και επιστημονικά τεκμηριωμένο.

Δ) Είναι αξιοσημείωτο να τονισθεί ότι μία άλλη βασική αρχή του εξωτερικού ελέγχου είναι η επαγγελματική υπευθυνότητα η οποία **αναφέρεται στον βαθμό που έπρεπε να εφαρμόσει ο ελεγκτής τις απαραίτητες σχετικές διαδικασίες στην διεξαγωγή του συγκεκριμένου ελέγχου και υπό τις κρατούσες στην περίπτωση συνθήκες. Αν και δεν μπορούν να τεθούν σαφή όρια ως προς τούτο, σημαντικό κριτήριο της ασκηθείσας υπευθυνότητας αποτελεί η επάρκεια των συλλεγόντων τεκμηρίων για την διαμόρφωση γνώμης από τον συγκεκριμένο ελεγκτή.**

Ε) Επιπλέον η ορθή παρουσίαση στοιχείων χωρίς απόκρυψη της αλήθειας για λόγους είτε φορολογικούς είτε ευημερίας από τον ελεγκτή. Ο εξωτερικός

ελεγκτής οφείλει την ακριβή καταχώριση των στοιχείων και την ορθή τήρηση των βιβλίων χωρίς να παρακάμπτει ατασθαλίες.

ΣΤ) Άλλο ένα στοιχείο το οποίο είναι πολύ σημαντικό ίσως και το σημαντικότερο στη θεωρία του εξωτερικού ελέγχου, είναι το στοιχείο της ανεξαρτησίας, λόγω ακριβώς της ευθύνης την οποία οι εξωτερικού ελεγκτές αναλαμβάνουν έναντι τρίτων, αναφορικά με τις γνωματεύσεις που διατυπώνουν και υπογράφουν ως αντικειμενικοί κριτές της μέτρησης και παρουσίασης οικονομικών φαινόμενων.

Ζ) Τέλος το στοιχείο της επαγγελματικής δεοντολογίας το οποίο αναφέρεται στην υποχρέωση την οποία έχει, ηθικά τουλάχιστον, ο εξωτερικός, και μάλιστα ο ορκωτός, ελεγκτής, να φέρει σε πέρας το έργο του μέσα στα πλαίσια της γραπτής αλλά και άγραφης δεοντολογίας και των ηθικών κανόνων του επαγγέλματος, το οποίο εκπροσωπεί και υπηρετεί αλλά και απολαμβάνει από αυτό.

3.2 Δειγματοληπτικός Έλεγχος

Είναι ευκόλως εννοούμενο ότι μία οικονομική μονάδα κατά την διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης πραγματοποιεί πλήθος συναλλαγών από τις οποίες απορρέουν διάφορες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική της υγεία. Ο λόγος αυτός αποτέλεσε την αιτία υιοθέτησης του δειγματοληπτικού ελέγχου ο οποίος στηρίζεται σε 2 βασικές μεθόδους: τον οριζόντιο και τον κάθετο έλεγχο.

A) Ο οριζόντιος έλεγχος, ονομάζεται και προοδευτικός γιατί ξεκινώντας από τα δικαιολογητικά καταλήγει στα κονδύλια του ισολογισμού. Πρόκειται για τον έλεγχο όλων των οικονομικών πράξεων μιας περιόδου δηλαδή εδώ:

- ελέγχονται λεπτομερειακά όλα και χωρίς εξαίρεση τα δικαιολογητικά της περιόδου που έχει επιλεγεί από άποψη πληρότητας, νομιμότητας.
- ελέγχεται η βασισμένη στα δικαιολογητικά ορθή διατύπωση των εγγράφων στα αναλυτικά ημερολόγια.
- ελέγχεται η ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών και λοιπών βοηθητικών βιβλίων.
- ελέγχονται οι συγκεντρωτικές εγγραφές στο Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο και η ενημέρωση του Γενικού Καθολικού.
- επαληθεύονται, με τα ισοζύγια, οι αριθμητικές συμφωνίες

B) Ο κάθετος έλεγχος που αποκαλείται και αναδρομικός, γιατί από τα κονδύλια του Ισολογισμού καταλήγει στα δικαιολογητικά.

Προκειμένου π.χ για τακτικό έλεγχο Ισολογισμού τέλους χρήσης, κατά των έλεγχου κάθε λογαριασμού δαπάνης, πρέπει να γίνονται οι εξής βασικές ελεγκτικές διαδικασίες:

α) Να γίνουν όλες οι αναγκαίες επαληθεύσεις και αριθμητικές συμφωνίες, έτσι που να διαπιστωθεί αν ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνουν όλα τα οριστικά υπόλοιπα του Γενικού Καθολικού της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού. Η ελεγκτική αυτή διαδικασία περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

1. Αντιπαραβολή οριστικού Ισοζυγίου Γενικού Καθολικού που πρέπει να περιλαμβάνει και τους εξισωμένους λογαριασμούς με Γενικό Καθολικό, για να εξακριβωθεί αν έχουν περιληφθεί στο οριστικό ισοζύγιο όλοι οι λογαριασμοί του Γενικού Καθολικού.
2. Αντιπαραβολή Ισολογισμού με οριστικό ισοζύγιο Γενικού Καθολικού, για να επαληθευτεί το γεγονός ότι όλα τα υπόλοιπα του οριστικού ισοζυγίου έχουν καταχωρηθεί στον ισολογισμό.
3. Επαλήθευση αθροίσεων Ισολογισμού και οριστικού ισοζυγίου Γενικού καθολικού.
4. Επαλήθευση αθροίσεων Γενικού Καθολικού.
5. Αντιπαραβολή ισοζυγίων αναλυτικών καθολικών με αναλυτικά καθολικά, για να διαπιστωθεί αν όλοι οι λογαριασμοί έχουν συμπεριληφθεί στα ισοζυγία.
6. Επαλήθευση αθροίσεων αναλυτικών καθολικών
7. Επαλήθευση αθροίσεων ισοζυγίων αναλυτικών καθολικών.
8. Αντιπαραβολή αθροισμάτων (χρέωσης, πίστωσης, υπόλοιπων) κάθε ισοζυγίου αναλυτικού καθολικού με τα αντίστοιχα ποσά του οικείου λογαριασμού, που περιλαμβάνονται στο οριστικό ισοζύγιο Γενικού Καθολικού.
9. Επαλήθευση ότι υπάρχει συμφωνία αθροισμάτων χρέωσης και πίστωσης μεταξύ: οριστικού ισοζυγίου Γενικού Καθολικού, Συγκεντρωτικού Ημερολογίου, αναλυτικών ημερολογίων, ισοζυγίων αναλυτικών καθολικών.

Διευκρινίζεται ότι η εκτέλεση των πιο πάνω επαληθεύσεων δεν είναι αναγκαίο να ακολουθεί τη σειρά αυτή. Η σειρά της εκτέλεσης εξαρτάται από τις συγκεκριμένες συνθήκες ελέγχου κάθε φορά, με κατευθυντήρια πάντα γραμμή την εκτέλεση κάθε διαδικασίας με τον καλύτερο τρόπο και στο συντομότερο χρονικό διάστημα.

β) Επισκόπηση της κίνησης κάθε αναλυτικού λογαριασμού με σκοπό:

– τη διαπίστωση ότι δεν έχουν καταχωρηθεί κονδύλια άσχετα με το περιεχόμενο του λογαριασμού.

– τη διαπίστωση ότι έχουν καταχωρηθεί όλα αυτά τα κονδύλια που αφορούν τη χρήση και μόνο αυτά.

– την επιλογή των κονδυλίων για τα οποία θα ελεγχθούν τα σχετικά δικαιολογητικά.

γ) Λεπτομερής έλεγχος των δικαιολογητικών των κονδυλίων που έχουν επιλέγει για το σκοπό αυτό.

δ) Επαλήθευση των αθροίσεων του λογαριασμού και αντιπαραβολή των τελικών αθροισμάτων με τα αντίστοιχα ποσά του σχετικού ισοζυγίου αναλυτικού καθολικού.

3.2.1 Συστηματικός και μη Συστηματικός έλεγχος

Η ορολογία Συστηματικός και μη συστηματικός έλεγχος στην ελεγκτική βιβλιογραφία, αναφέρεται, αντίστοιχα, στην εφαρμογή πλήρους προγράμματος και γενικός παραδεκτών μεθόδων και διαδικασιών ελέγχων ή στην χρήση έμμεσων μεθόδων διαπίστωσης (κατά προσέγγιση και μειωμένης αξιοπιστίας και μεγάλου ρίσκου, συνεπώς) προς επίτευξη των ιδίων, πάντως, στόχων με τον συστηματικό έλεγχο.

Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει ως κανονικές διαδικασίες τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου αλλά και άλλων ελεγκτικών εργασιών που μπορούν να εκτελεστούν ενδιάμεσως, την συνεχή επαφή με τη διοίκηση και το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

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

1. Προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση.
2. Σχεδιασμός, προγραμματισμός (χρονικός) και επάνδρωση του ελέγχου σύμφωνα με τα παραδεκτά ελεγκτικά standards και πρακτική.
3. Έναρξη με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
4. Ενδιάμεσες εργασίες.
5. Εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων
6. 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 και σύντομες και συνοπτικές ελεγκτικές διαδικασίες με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες σε συσχέτιση και σύγκριση με άλλες παρεμφερούς αντικειμένου μονάδες ή με τον κλάδο στον οποίο η ελεγχόμενη μονάδα ανήκει. Κάνει, μα άλλα λόγια ο ελεγκτής το αντίστοιχο αυτό που αποκαλείται στη διοίκηση management by exceptions, auditing by exceptions, προσεγγίζοντας τη μεθοδολογία του συστηματικού ελέγχου και διευρύνοντας τον ανάλογα με τις ανησυχητικές ενδείξεις της κριτικής ανάλυσης και των ποιοτικών μεθόδων που επέλεξε να εφαρμόσει αρχικά.

3.3 Μεθοδολογία του ελέγχου

Πριν δοθεί το γενικό σχέδιο εργασίας του ελεγκτή, θα δοθεί μια γενική εικόνα των μεθόδων λογιστικού οικονομικού ελέγχου που έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει ένας ελεγκτής.

Μια μέθοδος ελέγχου, που είναι και η πρώτη που εφαρμόστηκε, είναι ο εξονυχιστικός ή πλήρης έλεγχος, όπου ο ελεγκτής ελέγχει όλους τους λογαριασμούς και όλες τις εγγραφές, προκειμένου να βεβαιώσει τα ποσά του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Μια άλλη μέθοδος είναι ο δειγματοληπτικός έλεγχος, όπου ο ελεγκτής σύμφωνα με τους κανόνες της στατιστικής (δειγματοληψία) παίρνει ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από τα προς έλεγχο στοιχεία και ελέγχει μόνο αυτά.

Είναι φανερό ότι η πρώτη μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί όταν τα προς έλεγχο στοιχεία δεν έχουν πλήθος μεγαλύτερο από εκείνο που είναι ανθρωπίνως δυνατό να ελεγχθεί. Η δεύτερη μορφή παρ' όλο που εφαρμόζεται αρκετά στην πράξη, παρουσιάζει το μειονέκτημα του κατά πόσο είναι αντιπροσωπευτικό το δείγμα ή όχι και έχει τον κίνδυνο να ξεφύγουν από τον έλεγχο σημαντικά σημεία.

Για τα παραπάνω οδηγήθηκε η ελεγκτική πρακτική σε μια τρίτη μέθοδο ελέγχου, περισσότερο αξιόπιστη και ευκολότερα πραγματοποιήσιμη, την μέθοδο της αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τη μέθοδο, που είναι που είναι στην ουσία μια αξιολόγηση της αξιοπιστίας των διαφόρων διαδικασιών της επιχείρησης, προκύπτει σε ποια σημεία μπορεί ο ελεγκτής να στηριχθεί στον εσωτερικό έλεγχο και σε ποια όχι, και ανάλογα να χειριστεί τη μορφή και την έκταση του ελέγχου των λογαριασμών.

Η τελευταία αυτή μέθοδος προτείνεται να ακολουθηθεί όντας πλέον επιστημονική και σύγχρονη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

Ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι οι αναγνωρισμένοι από την Πολιτεία ή την αναγνωρισμένη λογιστική οργάνωση μιας χώρας ειδικοί επαγγελματίες, οι οποίοι έχουν ως πρωταρχικό τους καθήκον τον υπεύθυνο αντικειμενικό και ανεπηρέαστο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι πάσης φύσεως επιχειρήσεις και οργανισμοί.

Βασικό χαρακτηριστικό του επαγγέλματος είναι ότι απαιτεί ειδική επιστημονική εκπαίδευση και κατάρτιση στη Λογιστική, Ελεγκτική, Οργανωτική, το Εμπορικό δίκαιο, την ιδιωτική οικονομική και άλλους κλάδους που διέπουν την οργάνωση και τη λειτουργία των οικονομικών μονάδων. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές επίσης πρέπει να έχουν μεγάλη πείρα και να διακρίνονται για το κύρος τους, την αμεροληψία, την ευθυκρισία, την εχεμύθεια και, προπαντός το ήθος τους γιατί η άσκηση του επαγγέλματος τους συνδέεται με μεγάλα οικονομικά συμφέροντα της ιδιωτικής και της δημόσιας οικονομικής ζωής.

4.1 Τρόποι διενέργειας του ελέγχου

Ο εξωτερικός ελεγκτής κατά την διάρκεια της εξέτασης της επιχείρησης είναι ελεύθερος να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα διενεργήσει τον έλεγχο έτσι ώστε να εξάγει αληθή πορίσματα ακολουθώντας πάντοτε τις ελεγκτικές αρχές και τα ελεγκτικά πρότυπα.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές με τη χρησιμοποίηση των ερωτηματολογίων, των διαγραμμάτων ροής, των περιγραφικών εκθέσεων και άλλων μεθόδων προβαίνουν στην αξιολόγηση του συστήματος του Εσωτερικού ελέγχου.

Αφού ο εξωτερικός ελεγκτής τελειώσει την περιγραφή των διαφόρων λειτουργιών και διαδικασιών της μονάδας με έναν ή περισσότερους από τους παραπάνω τρόπους, και μελετήσει και εξοικειωθεί με τον τρόπο που λειτουργεί η επιχείρηση, ειδικά σε τομείς και υποσυστήματα που αφορούν άμεσα στην παραγωγή των λογιστικών πληροφοριών, θα πρέπει να αξιολογήσει την ύπαρξη και τον βαθμό καλής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Τούτο αποτελεί και τη δυσκολότερη φάση της όλης διαδικασίας.

Αρχικά ο ελεγκτής πρέπει να πάρει μία μία τις διαδικασίες που εμφανίζονται στις περιγραφικές εκθέσεις ή στα διαγράμματα ροής και να επαληθεύσει ότι η περιγραφή τους συμφωνεί με την πραγματικότητα επαλήθευση αυτή μπορεί να γίνει με επιτόπιες παρατηρήσεις και δειγματοληπτικούς ελέγχους.

Έπειτα προχωράει στην προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος θέλοντας να εξακριβώσει τις δυνατότητες και τις αδυναμίες του συστήματος. Για τούτη

την εξακρίβωση μπορεί να χρησιμοποιήσει 2 τρόπους πρώτος συνιστάται στο να αναλύσει το σύστημα και να αναζητήσει τα σημεία στα οποία υπάρχουν δυνατότητες αξιοπιστίας και αδυναμιών. Ελλοχεύει όμως ο κίνδυνος να διαφύγουν από τον ελεγκτή κάποια σημεία πολύ σημαντικά δεύτερος τρόπος είναι πιο γενικός από τον παραπάνω και πραγματοποιείται θέτοντας ο ελεγκτής ερωτήματα προς τον εαυτό του τη μορφής: <<Υπάρχει περίπτωση κάτι να μην λειτουργήσει σωστά;>> και έτσι καταφέρνει να προσδιορίσει τους πιθανούς κινδύνους που προκύπτουν από τις αδυναμίες του συστήματος.

Τα συμπεράσματα αυτά ο ελεγκτής τα απεικονίζει σε έναν πίνακα που δίνει μία συνοπτική εικόνα της προκαταρκτικής αξιολόγησης του Εσωτερικού Ελέγχου. Για να έχει όμως πιο ξεκάθαρα συμπεράσματα πρέπει να προβεί και σε άλλες επαληθεύσεις οι οποίες καλούνται να έχουν μεγαλύτερη διάρκεια.

Η πραγματοποίηση αυτής της επαλήθευσης σε μία έκταση αρκετά ικανοποιητική για να εφαρμοστεί απλά σε περισσότερα οικονομικά γεγονότα. Αν ο ελεγκτής δυσκολεύεται να προσδιορίσει την έκταση της επαλήθευσης θα χρησιμοποιήσει τις στατιστικές τεχνικές. Κατόπιν συγκεντρώνει όλα τα στοιχεία που προέκυψαν σε έναν πίνακα γνωστό ως πίνακα συνθέσεως.

4.2 Κώδικας δεοντολογίας ελεγκτών

Στόχος του Κώδικα Ηθικής είναι να προάγει την ηθική κουλτούρα στο επάγγελμα του Ελέγχου.

ΑΡΧΕΣ

Οι Ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

- Ακεραιότητα

Η Ακεραιότητα των Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους.

- Αντικειμενικότητα

Οι Ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά την συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι Ελεγκτές προβαίνουν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεών τους.

- Εμπιστευτικότητα

Οι Ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

- Επάρκεια

Οι Ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που χρειάζονται για την παροχή των υπηρεσιών του Ελέγχου.

4.3 Υποχρεώσεις ελεγκτή

Ο Ορκωτός Ελεγκτής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμα του με τα φύλλα εργασίας τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει επί μία πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ελέγχου. Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν «πιστοποιητικό» ή «έκθεση» ελέγχου.

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων, από την οποία ανατέθηκε σε αυτόν η διενέργεια του ελέγχου, το πιστοποιητικό ελέγχου .

2. Ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενέργησε τον έλεγχο της διαχειρίσεως οργανισμών ή επιχειρήσεων, το κεφάλαιο των οποίων ανήκει κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο, υποβάλλει στο διοικητικό συμβούλιο του οργανισμού ή της επιχείρησης και στο αρμόδιο σε κάθε περίπτωση Υπουργό έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και τις αναγκαίες υποδείξεις. Αν πρόκειται περί νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται στην εποπτεύουσα αρχή.

3. Αντίγραφο του πιστοποιητικού ή εκθέσεως ελέγχου υποβάλλεται και στο Εποπτικό Συμβούλιο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής καθορίζει την έκταση του ελέγχου του σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 37 του Κ. Ν. 2190/1920, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτικών προτύπων. Ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει επαρκώς όλες τις πτυχές της ελεγχόμενης μονάδας που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Για να διαμορφώσει το πόρισμα του επί των οικονομικών καταστάσεων, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει την επάρκεια και την αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων καθώς και των άλλων πηγών πληροφοριών στις οποίες βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη διαμόρφωση του πορίσματος του, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει ακόμα να κρίνει αν τα δεδομένα της διαχειρίσεως

απεικονίζονται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την αξιοπιστία και την επάρκεια των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και στις άλλες πηγές πληροφοριών με:

α) Την μελέτη και αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων έχει πρόθεση να βασίσει την εξέταση τούτων για να καθορίσει τη φύση, έκταση και εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών και τεκμηριώσεων.

β) Την διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών, στο βαθμό που κρίνει σε κάθε περίπτωση αναγκαίο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής κρίνει αν οι σχετικές πληροφορίες και τα πραγματικά δεδομένα απεικονίζουν ακριβοδίκαια με:

1) Την αντιπαράθεση των οικονομικών καταστάσεων προς τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών.

2) Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την επιλογή και την συνεπή ή μη εφαρμογή των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινομήσεως των πληροφοριών και πραγματικών δεδομένων και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχόμενων στοιχείων.

Οι τυχόν περιορισμοί στην έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, που εμποδίζουν τον Ορκωτό Ελεγκτή να διατυπώσει το πόρισμα του χωρίς επιφυλάξεις, πρέπει να αναφέρονται ρητά στο πιστοποιητικό ή την έκθεση ελέγχου. Στο τμήμα του πιστοποιητικού ή της εκθέσεως ελέγχου, όπου διατυπώνεται το πόρισμα του Ορκωτού ελεγκτή, θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι ο ορκωτός ελεγκτής καταλήγει στο πόρισμα του με ή χωρίς επιφυλάξεις, ή ότι αυτός δεν είναι σε θέση να καταλήξει σε πόρισμα επί των οικονομικών καταστάσεων. Το πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου υπογράφονται από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά τη άσκηση των καθηκόντων του. Την υποχρέωση αυτή έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο Ορκωτός Ελεγκτής.

4.4 Γνώμη Ελεγκτή

Ο ελεγκτής πρέπει να κατέχεται από ανεξαρτησία πνεύματος, από προσωπική δηλαδή ανεξαρτησία.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3329/1955 περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών “ **Οι Ορκωτοί Λογιστές δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι αλλά ασκούντες δημόσιο λειτούργημα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας τους οι Ορκωτοί λογιστές είναι ανεξάρτητοι, απαγορευμένης, οποιασδήποτε παρέμβασης στο έργο τους.**” Εκτός από αυτό η χρησιμοποίηση του Ορκωτού Λογιστή σαν ελεγκτή στην ίδια επιχείρηση δεν επιτρέπεται περισσότερο από μία πενταετία (5). Έτσι, ο Ορκωτός Λογιστής είναι απαλλαγμένος από κάθε σχέση ή συμφέρον που είναι δυνατό να επηρεάσει την έκφραση της γνώμης του.

4.5 Η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή

Ο ορκωτός ελεγκτής έχει εκτός από νομική ευθύνη και ηθική ευθύνη απέναντι στην κοινωνία και τους πελάτες του. Η ευθύνη αυτή επιβάλλεται από το σώμα των ορκωτών λογιστών σε πολλές χώρες με τη μορφή ενός επαγγελματικού κώδικα συμπεριφοράς προς τους πελάτες. Υπάρχει επίσης και ένας κώδικας συμπεριφοράς για τα άλλα μέλη του σώματος. Αυτό συμβαίνει γιατί νομικά προσδιορισμένες ευθύνες δεν επαρκούν να περιγράψουν και να διαμορφώσουν την πρότυπα στην πράξη συμπεριφορά κάθε επαγγελματία. Αυτός ο κώδικας συμπεριφοράς δεν είναι τίποτα άλλο από την αναγνώριση της κοινωνικής ευθύνης την οποία επιβάλλει η κοινωνική διάσταση του επαγγέλματος. Εξυπηρετεί το ίδιο το επάγγελμα προστατεύοντας το και επενδύοντας το με την κατάλληλη κοινωνική εικόνα.

Το κοινό έχει την ανάγκη να εμπιστευτεί τον ορκωτό ελεγκτή ως προς την ικανότητα και τις προθέσεις του να το εξυπηρετήσει στις συγκεκριμένες ανάγκες για τις οποίες ο θεσμός του ορκωτού ελεγκτή έχει ιδρυθεί με ευθύνη και συνέπεια προσωπική και ηθική και όχι απλώς οικονομική.

Δεν υπάρχει συγκεκριμένος και γενικός κώδικας κοινωνικής, επαγγελματικής συμπεριφοράς και ηθικής ευθύνης, ο οποίος να μπορεί να εφαρμοστεί από όλους τους ελεγκτές. Οι σχετικοί κανόνες και τα πρότυπα έχουν διαμορφωθεί με την μακρόχρονη άσκηση του θεσμού και την πείρα και διαμορφώνονται συνεχώς για να αντιμετωπιστούν καινούριες καταστάσεις και κοινωνικά δεδομένα.

Για τους ορκωτούς λογιστές ως παράδειγμα θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ο κώδικας επαγγελματικής συμπεριφοράς του σώματος ορκωτών ελεγκτών των ΗΠΑ (Code of Professional Ethics by the American Institute of Certified Public Accountants). Για τους εσωτερικούς ελεγκτές ισχύει ο κώδικας επαγγελματικής ευθύνης και συμπεριφοράς που επιμελείται το Institute of

Internal Auditors των ΗΠΑ. Οι δύο αυτοί κώδικες αναφέρονται με λεπτομέρεια σε συγκεκριμένο τρόπο συμπεριφοράς και αντιμετώπισης επαγγελματικών θεμάτων και καταστάσεων. Οι βασικές διαστάσεις μιας ηθικής συμπεριφοράς του ορκωτού ελεγκτή προς τους πελάτες του διέπονται από τα γενικά standards σύμφωνα με τα οποία ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι αντικειμενικός, εχέμυθος και δίκαιος.

Αναφορικά με την επαγγελματική συμπεριφορά των ορκωτών ελεγκτών στην Ελλάδα, προβλέπονται από το νόμο μια σειρά από προληπτικές απαγορεύσεις και κυρώσεις.

Νομική ευθύνη

Οι εξελίξεις στους χώρους που διαμορφώνεται και ολοκληρώνεται η λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων αυξάνουν την ευθύνη των ελεγκτών απέναντι στο το κοινό. Ο νόμος περί ορκωτών ελεγκτών, προβλέπει την ασφάλισή τους έναντι απαιτήσεων αποζημίωσης που πιθανόν να προκύψουν από σκόπιμη ενέργεια ή παράλειψη του ορκωτού κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του ελεγκτή και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου (αρθ.19,Π.Δ. 226/92). Στο ίδιο άρθρο καθορίζονται και τα ελάχιστα ποσά αποζημίωσης που θα καλύπτει η ασφάλιση και τα οποία όχι μόνο δε μπορεί να είναι τελεσίδικα αλλά θα πρέπει και να αναπροσαρμόζονται κατά καιρούς. Γι' αυτόν τον λόγο συνίσταται η ύπαρξη δικηγορικής υποστήριξης από κάθε ελεγκτή.

4.6 Ασυμβίβαστα-Απαγορεύσεις

Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι ασυμβίβαστο προς:

- α) Την ιδιότητα του εμπόρου,
- β) την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ., δικηγόρου ή συμβολαιογράφου,
- γ) οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ανωνύμων εταιρειών ή διαχειριστού Ε.Π.Ε
- δ) την τήρηση λογιστικών βιβλίων και
- ε) κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Η Ελεγκτική μπορεί να οριστεί ως η συγκέντρωση και η εκτίμηση της απόδειξης. Η διοίκηση της επιχείρησης παρουσιάζει με τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ή Λογιστικές Καταστάσεις ή Οικονομικές Καταστάσεις, δηλ. Ισολογισμό, Λογαριασμό Εκμετάλλευσης και τα Αποτελέσματα Χρήσης, η Κατάσταση Πηγών και Διάθεσης Κεφαλαίων, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών κ.λπ. που καταρτίζει, την οικονομική της θέση και τα αποτελέσματα της και δίνει πληροφορίες και δεδομένα που απεικονίζουν τις οικονομικές λειτουργίες της επιχείρησης. Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις αποτελούν τη βάση πάνω στην οποία ο ελεγκτής θα κρίνει αν αυτές έχουν ετοιμαστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές Αρχές της Λογιστικής. Ο Ελεγκτής εξετάζοντας τα δεδομένα που περιγράφουν τις οικονομικές δραστηριότητες της επιχείρησης πρέπει να συγκεντρώσει από τις διαθέσιμες πληροφορίες αυτές που είναι αξιόπιστες και να εκφράσει τη γνώμη του.

5.1 Τα αποδεικτικά στοιχεία αποτελούν τη βάση για τη γνώμη των ελεγκτών

Μια πηγή που θεωρείται σημαντικό αποδεικτικό στοιχείο για τον Ελεγκτή είναι τα λογιστικά στοιχεία και βιβλία. Λογιστικά στοιχεία κατά τον Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) είναι τα διάφορα δικαιολογητικά έγγραφα της επιχείρησης, όπως τιμολόγια, συμβόλαια, μισθοδοτικές καταστάσεις κ.λπ., ενώ λογιστικά βιβλία είναι τα βιβλία ή καρτέλες όπου καταχωρούνται οι συναλλαγές.

Τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία εφοδιάζουν τον Ελεγκτή με πληροφορίες που δείχνουν ότι:

α) Τα ποσά που αναφέρονται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις έχουν βάση στα υπόλοιπα των λογαριασμών Καθολικού.

β) Οι σωστοί αλγεβρικοί υπολογισμοί των χρεωστικών και πιστωτικών εγγράφων έχουν ως αποτέλεσμα τη σωστή εκτίμηση των υπολοίπων των λογαριασμών του Καθολικού.

γ) Οι εγγραφές των λογαριασμών στη χρέωση και στην πίστωση εκφράζουν τη σωστή λογιστική ερμηνεία όλων των συναλλαγών της επιχείρησης.

Τα λογιστικά βιβλία όμως δεν αποτελούν και τη μόνη πηγή συσσώρευσης αποδεικτικών στοιχείων. Ο ελεγκτής θα πρέπει συνεχώς να αναζητάει και άλλες πηγές ή μπορεί ακόμη να επωφελείται και από την προσωπική του

επαφή και από συνεντεύξεις και συζητήσεις με υπαλλήλους της επιχείρησης ή και έξω απ' αυτήν.

5.2 Μέθοδοι συσσώρευσης αποδεικτικών στοιχείων

Οι ποικίλες μέθοδοι που υιοθετούνται από ένα ελεγκτή ώστε να συγκεντρώσει στοιχεία ονομάζονται διαδικασίες ελέγχου. Οι μέθοδοι αυτές μπορεί να είναι:

- 1) **Εξέταση:** Είναι η τεχνική ελέγχου όπου ο ελεγκτής εξετάζει οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο. Εξετάζοντας το, αναγνωρίζει το είδος που είναι και βεβαιώνεται αν υπάρχει.
- 2) **Επιθεώρηση:** Γίνεται αναθεώρηση των τεκμηριωμένων στοιχείων. Ο ελεγκτής γενικά εξετάζει το τεκμήριο για να καθορίσει αν είναι γνήσιο. Το τεκμήριο μπορεί να εμφανίζεται ως αυθεντικό ή όπως ο πελάτης το εμφανίζει να είναι χωρίς να περιέχει ενδείξεις τροποποίησης.
- 3) **Επιβεβαίωση:** Ο ελεγκτής επιβεβαιώνει τα στοιχεία που έχει στα χέρια του, λαμβάνοντας από εξωτερική πηγή μια γραπτή έκθεση ως απόδειξη γνησιότητας των στοιχείων.
- 4) **Παρατήρηση:** Ο ελεγκτής παρατηρεί τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και είναι έτοιμος να αποκαλύψει οποιοσδήποτε παρεκκλίσεις από την διαγραφόμενη πορεία.
- 5) **Έρευνα:** Η τεχνική της συνέντευξης και υποβολής ερωτήσεων χρησιμοποιείται πλατιά. Οι ερωτήσεις ίσως ποικίλουν αξιοσημείωτα ως προς τη σπουδαιότητα τους, αλλά είναι πάντοτε απαραίτητες. Εκτείνονται επίσης από τις πολύ γενικές μέχρι τις πολύ ειδικές.
- 6) **Σύγκριση:** Η τεχνική αυτή εφαρμόζεται σε ζητήματα όπου ο κίνδυνος σφάλματος είναι μεγαλύτερος. Ο ελεγκτής συγκρίνει τα δεδομένα του πελάτη με αυτά που αναμένεται να πραγματοποιηθούν.
- 7) **Συμφωνία:** Η επιβεβαίωση κάποιων ποσών ή εγγραφών από δύο διαφορετικές σειρές οι οποίες είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους, αλλά συνδέονται με κοινά ή συγγενή αποδεικτικά στοιχεία. Έτσι, ο λογαριασμός «καταθέσεις όψεως» πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο της μηνιαίας κατάστασης της τράπεζας.

5.3 Τύποι αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου

Υπάρχουν μερικά είδη αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου τα οποία ο ελεγκτής πρέπει να αναζητήσει στην προσπάθειά του να βεβαιωθεί ότι το αποδεικτικό υλικό είναι αξιόλογο. Κάθε είδος αποδεικτικών υλικών εξαρτάται από τη λογιστική συναλλαγή της επιχείρησης και ποικίλει ως προς το βαθμό σχετικότητας. Τα σπουδαιότερα είδη που αναπτύσσονται παρακάτω είναι με τη σειρά τα εξής:

1. Εσωτερικός έλεγχος.
2. Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία.

3. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία.

- a) Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από οργανισμούς άλλους, έξω από την επιχείρηση και στέλνονται απευθείας στους ελεγκτές.
- b) Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από οργανισμούς άλλους έξω από την επιχείρηση και βρίσκονται στα χέρια του πελάτη.
- c) Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται και τηρούνται από την επιχείρηση.

4. Λογιστικά κατάστιχα (βιβλία).

5. Υπολογιστικές εργασίες.

6. Προφορικά αποδεικτικά στοιχεία.

7. Αριθμοδείκτες και συγκρίσεις.

8. Αποδεικτικά στοιχεία από εμπειρογνώμονες.

5.3.1 Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία

Η καλύτερη απόδειξη για την ύπαρξη ορισμένων ειδών περιουσιακών στοιχείων είναι η επιθεώρηση ή η μέτρηση τους. Το ποσό των χρημάτων που έχει στο ταμείο της η επιχείρηση επαληθεύεται με τη μέτρηση, επίσης, η επαλήθευση των αποθεμάτων γίνεται με την επιθεώρηση και μέτρηση. Το ίδιο και η ύπαρξη ακινήτου ιδιοκτησίας και εγκαταστάσεων όπως είναι τα αυτοκίνητα, τα κτίρια, ο εξοπλισμός γραφείων και τα μηχανήματα εργοστασίων διαπιστώνεται με τη φυσική επιθεώρηση.

Με μια πρώτη σκέψη μπορεί να φαίνεται ότι η φυσική επιθεώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου θα ήταν αρκετή για να επαληθευτεί το στοιχείο αυτό, αλλά πολλές φορές τα πράγματα δεν είναι έτσι. Αν π.χ. στο ταμείο που πρόκειται να μετρηθεί υπάρχουν επιταγές πελατών της επιχειρήσεως, η μέτρηση μόνο δεν μας εξασφαλίζει και το ότι όλες οι επιταγές θα είναι εισπραξιμες όταν κατατεθούν στην τράπεζα. Υπάρχει ακόμα η δυνατότητα, μια ή περισσότερες από τις μη εισπραξιμες επιταγές να έχουν εκδοθεί σκόπιμα από κάποιον ανέντιμο υπάλληλο για να μην καταλάβουν οι ελεγκτές το ταμιακό έλλειμμα που υπάρχει.

Με λίγα λόγια, με τη φυσική επιθεώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου διαπιστώνεται η ταυτότητα του εξεταζόμενου πράγματος, προσδιορίζεται η ποσότητα του και γίνεται τουλάχιστο μια προσπάθεια προσδιορισμού της ποιότητας ή της γνησιότητας του. Δεν προσδιορίζεται όμως η κυριότητα του πράγματος. Η φυσικά επιθεώρηση είναι πραγματοποιήσιμη μόνο σε περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στις οικονομικές εκθέσεις. Παρ' όλο που είναι σημαντική διαδικασία για την επαλήθευση πολλών περιουσιακών στοιχείων, πρέπει γενικά να συμπληρώνεται και με άλλα αποδεικτικά μέσα. Στην περίπτωση μερικών περιουσιακών στοιχείων όπως οι εισπρακτέοι

λογαριασμοί ή τα άυλα περιουσιακά στοιχεία πιθανό να είναι αδύνατη η συγκέντρωση φυσικών αποδείξεων.

5.3.2 Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία

Ο ελεγκτής βασίζεται στα έγγραφα πολύ περισσότερο από οποιοδήποτε άλλο τύπο αποδεικτικών στοιχείων. Η απόδειξη που στηρίζεται στα έγγραφα ποικίλλει αξιοσημείωτα ως προς το βαθμό αξιοπιστίας, εξαρτώμενη από την πηγή των εγγράφων και την πορεία που ακολουθούν από την πηγή τους μέχρι να ληφθούν από τον ελεγκτή. Δηλαδή, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει και την περίπτωση όπου θα μπορεί τα έγγραφα να έχουν πλαστογραφηθεί, αλλοιωθεί ή τροποποιηθεί, ενώ δεν είναι δυνατόν να το αποκαλύψει χωρίς ενδογενή έλεγχο και λεπτομερή εξέταση.

1. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από οργανισμούς άλλους, έξω από την επιχείρηση και στέλνονται απευθείας στους ελεγκτές.

Αυτά τα έγγραφα έχουν ένα μεγάλο βαθμό αξιοπιστίας γιατί στέλνονται απευθείας στους ελεγκτές. Οι Οργανισμοί αυτοί μπορεί να είναι ανεξάρτητοι από την επιχείρηση. Εάν τα έγγραφα αυτά στέλνονται απευθείας στον ελεγκτή, τότε δεν υπάρχει καμιά δυνατότητα από το προσωπικό της επιχείρησης να παραποιήσει τα έγγραφα ή να τα τροποποιήσει έτσι ώστε να συμφωνούν τα δεδομένα της επιχείρησης.

Τέτοιους είδους έγγραφα είναι οι γραπτές εκθέσεις που στέλνονται από την Τράπεζα στον ελεγκτή για την ακρίβεια των καταθέσεων και αναλήψεων της επιχείρησης, οι επιστολές από τους πελάτες της επιχείρησης για την εξακρίβωση ορισμένων ποσών, οι επιστολές από ασφαλιστικές εταιρείες κ. ά.

Η κατηγορία αυτή των εγγράφων που στέλνονται απευθείας στον ελεγκτή αποτελούν ένα αξιόλογο τμήμα της συσσώρευσης στοιχείων τα οποία παρέχουν την κατάλληλη θεμελίωση για την έκφραση γνώμης του πάνω στις οικονομικές εκθέσεις.

2. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται από οργανισμούς άλλους έξω από την επιχείρηση και βρίσκονται στα χέρια του πελάτη.

Αυτά τα έγγραφα έχουν ένα χαμηλότερο βαθμό αξιοπιστίας, όμως παρ' όλα αυτά αποτελούν ένα σπουδαίο τύπο αποδεικτικών στοιχείων. Περιλαμβάνουν εντολές 3. 4αγοράς πελατών, μηνιαίες εκθέσεις τραπεζών, γραμμάτια εισπρακτέα, τίτλους μετοχών, τιμολόγια προμηθευτών κ.ά.

Αν και αυτή η κατηγορία εγγράφων δε έχει τόση ισχύ όσο τα έγγραφα που εκδίδονται έξω από τη επιχείρηση και στέλνονται απευθείας στον ελεγκτή, θεωρείτε ακόμη αρκετά ικανή. Ο ελεγκτής όμως είναι ενήμερος αυτού του περιορισμού και επιθεωρεί αυτά για να δει αν έχουν μεταβληθεί από τον

πελάτη. Πρέπει όμως να είναι επιφυλακτικός ως προς τη γνησιότητα των εγγράφων. Εάν ο ελεγκτής γίνει καχύποπτος σχετικά με την ακεραιότητα των εγγράφων, μπορεί να χρησιμοποιήσει τεχνικές ελέγχου οι οποίες παράγουν έγγραφα που εκδίδονται από Οργανισμούς έξω από την επιχείρηση αλλά να μην υπόκεινται σε επέμβαση από τη διοίκηση της επιχείρησης.

3. Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που εκδίδονται και τηρούνται από την επιχείρηση.

Τα λιγότερα αξιόπιστα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία είναι αυτά που ετοιμάζονται από την επιχείρηση. Εάν όμως τα εκδιδόμενα μέσα στην επιχείρηση έγγραφα κυκλοφορούν και έξω από την εταιρεία, αυξάνουν την αξιοπιστία τους, γιατί εξετάζονται από τρίτους έξω από αυτήν.

Ένα τέτοιο έγγραφο θεωρείτε και η εξοφλημένη επιταγή η οποία εκδίδει μέσα από την επιχείρηση αλλά διαγράφει την πορεία της έξω από την επιχείρηση με την ακύρωση της κατά την εξόφληση από την Τράπεζα. Έτσι η επιταγή αυτή θεωρείτε ένα ισχυρό αποδεικτικό στοιχείο.

Τα έγγραφα που κυκλοφορούν αποκλειστικά σε εσωτερική βάση είναι τα λιγότερο αποδεικτικά στοιχεία. Τέτοια έγγραφα είναι οι καταστάσεις συμφωνίας λογαριασμών με τράπεζες, μισθοδοτικές καταστάσεις, εντολές αγοράς, ημερολόγια, καθολικά κ.ά. Η έκταση όμως της αξιοπιστίας έχει στενή σχέση με το βαθμό του εσωτερικού ελέγχου που ασκείτε στην επιχείρηση. Όταν ο έλεγχος είναι αποτελεσματικός, τότε οι αρμοδιότητες καταμερίζονται έτσι ώστε να μη χειρίζεται ένας υπάλληλος μια συναλλαγή από την αρχή ως το τέλος της, και έτσι δεν υπάρχει κίνδυνος παραποίησης των εγγράφων αυτών.

Άλλη κατηγορία είναι οι επιστολές ή τα πρακτικά που συντάσσονται από τον ανώτατο της διοίκησης (πρόεδρο, διευθύνοντα σύμβουλο, γενικό διευθυντή κ.λπ.) μιας επιχείρησης, οι οποίες επηρεάζουν τις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και έχουν σχέση με το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζεται και την επιλογή μεθόδων και γενικά αποδεκτών Αρχών της Λογιστικής. Όμως, αν και αυτές οι επιστολές ή πρακτικά έχουν αποδεικτική ισχύ γιατί τις συντάσσουν ανώτατα στελέχη της επιχείρησης με προσωπική τους ευθύνη, ο ελεγκτής δεν τα δέχεται αναντίρρητα και χωρίς κάποια εξέταση. Ο ελεγκτής, πρέπει να επιμένει στην εξακρίβωση της γνησιότητας τους και τον σκοπό που εξυπηρετούν, χωρίς να απαλλάσσονται από τον υπεύθυνο χαρακτήρα που μπορεί να προσδίδει ένα τέτοιο έγγραφο.

5.3.3 Η αποδεικτική δύναμη των υπολογιστικών εργασιών

Μία κατηγορία αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου είναι οι υπολογισμοί που κάνουν οι ίδιοι οι ελεγκτές για να επαληθεύσουν την αριθμητική ακρίβεια των

κατάστιχων του πελάτη τους. Στην απλούστερη μορφή τους οι υπολογισμοί αυτοί μπορεί να είναι τα αθροίσματα των στηλών του ημερολογίου πωλήσεων, ή των στηλών ενός λογαριασμού του καθολικού για να αποδειχθεί η ακρίβεια του συνολικού ποσού που αναγράφεται στο τέλος της στήλης ή του λογαριασμού.

Αποδεικτικό στοιχείο αποτελούν επίσης οι υπολογισμοί που κάνουν οι ελεγκτές για να ελέγξουν τις δαπάνες αποσβέσεων του ελεγχόμενου έτους εφαρμόζοντας τα ποσοστά που εφαρμόζει και η επιχείρηση, με σκοπό να επαληθεύσουν την αριθμητική ακρίβεια των αποσβέσεων που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία. Αν η πελάτισσα επιχείρηση υπολογίζει τις ζημιές από τις επισφαλείς απαιτήσεις ως ποσοστό των πωλήσεων, ή αν τα κέρδη από μακροχρόνιες συμβάσεις ανάλογα με τα ποσοστά εκτελέσεως του έργου, τα αποτελέσματα που δέχεται και συμπεριλαμβάνει στις οικονομικές εκθέσεις του ο πελάτης θα πρέπει να επαληθευθούν από τους ελεγκτές με δικούς τους υπολογισμούς. Άλλα γνωστά παραδείγματα περιπτώσεων όπου οι υπολογισμοί των ελεγκτών αποτελούν σημαντικά αποδεικτικά στοιχεία είναι τα συμπληρωματικά δώρα και ποσοστά επί των κερδών που δίνονται στα εκτελεστικά στελέχη, η διανομή κερδών κατά μετοχή και οι ομοσπονδιακοί, πολιτειακοί ή αλλοδαποί φόροι εισοδήματος.

5.3.4 Προφορικά αποδεικτικά μέσα

Σ' όλο το διάστημα του ελέγχου οι ελεγκτές θα υποβάλουν πλήθος ερωτήσεων στους αξιωματούχους και στους υπαλλήλους της επιχειρήσεως. Οι νέοι ελεγκτές μερικές φορές αποφεύγουν να ρωτάνε από φόβο μη φανούν ότι είναι άπειροι ή απληροφόρητοι. Η στάση αυτή είναι τελείως παράλογη γιατί ακόμα και οι πιο έμπειροι και ικανοί ελεγκτές υποβάλλουν πλήθος ερωτήσεων. Οι ερωτήσεις αυτές μπορεί να αφορούν μία ατελείωτη σειρά θεμάτων – που βρίσκονται τα διάφορα κατάστιχα έγγραφα, για ποιο λόγο έγινε κάποιος περιέργος και ασυνήθιστος λογιστικός χειρισμός, ποιες οι πιθανότητες να εισπραχθεί μια απαίτηση που έπρεπε να είχε εξοφληθεί πριν πολύ καιρό.

Οι απαντήσεις που παίρνουν οι ελεγκτές σ' αυτά τα ερωτήματα αποτελούν ένα ακόμα είδος αποδεικτικών στοιχείων. Γενικά, οι προφορικές πληροφορίες αυτές καθαυτές δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, αλλά μπορεί να είναι χρήσιμες για τη διαπίστωση καταστάσεων που χρειάζονται περισσότερη διερεύνηση ή μπορεί να συνδυαστούν με άλλου είδους αποδεικτικά στοιχεία.

Υποβάλλοντας τις ερωτήσεις τους οι ελεγκτές δεν πρέπει να είναι υπεροπτικοί, ούτε να φαίνονται σα να ζητάνε συγγνώμη για την ενόχληση. Τον έλεγχο που κάνουν τον ζήτησε η ίδια η επιχείρηση. Επομένως, το να συνεργαστούν όλοι οι υπάλληλοι, δίνοντας κάθε πληροφορία που έχουν και

είναι χρήσιμη στους ελεγκτές, θα είναι προς το συμφέρον της επιχειρήσεως. Από την άλλη μεριά οι ελεγκτές πρέπει να αποφεύγουν το «αστυνομικό» ύφος, δεν κάνουν «ανάκριση κατ' αντιπαράσταση», ούτε κατασκοπεία. Η έλλειψη ευγένειας και αβροφροσύνης μπορεί να καταστρέψει το επαγγελματικό κύρος ταχύτερα απ' ό,τι η έλλειψη επαγγελματικής επιδεξιότητας.

5.3.5 Η αποδεικτική δύναμη των αριθμοδεικτών και συγκρίσεων

Η σύγκριση του ποσού κάθε περιουσιακού στοιχείου, υποχρεώσεως, εσόδου και δαπάνης με τα αντίστοιχα ποσά των περασμένων ετών είναι ένας απλός τρόπος επισημάνσεως ενδεχομένων σημαντικών μεταβολών. Κάθε περίεργη μεταβολή από χρήση σε χρήση πρέπει να ερευνάζεται μέχρις ότου βρεθεί ότι η διακύμανση του ποσού οφείλεται σε εύλογη αιτία.

Εκτός από τη σύγκριση των χρηματικών ποσών από χρόνο σε χρόνο, οι ελεγκτές μελετούν επίσης και τις ποσοστιαίες σχέσεις των διαφόρων κονδυλίων που εμφανίζονται στις οικονομικές εκθέσεις. Η σύγκριση των ποσοστών των ακαθαρίστων κερδών επί των πωλήσεων από χρόνο σε χρόνο είναι ένας τρόπος για να επαληθευτεί αν γενικά είναι εύλογο το κόστος των πωληθέντων και των μενόντων εμπορευμάτων. Οι σχετικές αναλογίες μεταξύ των διαφόρων ειδών των αποθεμάτων (πρώτων υλών, προϊόντων στην παραγωγική διαδικασία και έτοιμων προϊόντων) θα πρέπει επίσης να συσχετίζονται με το ρυθμό παραγωγής και την τάση των πωλήσεων. Άλλες χρήσιμες συγκρίσεις είναι η συσχέτιση της μεταβολής των εισπρακτέων λογαριασμών με την τάση των πωλήσεων, η σύγκριση των πραγματικών εσόδων και δαπανών με τα προϋπολογισμένα ποσά και η σύγκριση των μεταβολών των πληρωτέων λογαριασμών με την τάση του κόστους των πωληθέντων εμπορευμάτων. Οι γενικοί αυτοί ουσιαστικοί έλεγχοι συμπληρώνουν τη λεπτομερειακή επαλήθευση των διαφόρων λογαριασμών και δίνουν στους ελεγκτές τη διαβεβαίωση ότι «ψάχνοντας τα δέντρα δεν έχασα το δάσος».

5.3.6 Αποδεικτικά στοιχεία από εμπειρογνώμονες

Οι ορκωτοί λογιστές δεν είναι ειδικευμένοι για να κρίνουν την ποιότητα των υλικών που έχουν καταγραφεί στην απογραφή. Άλλα στάδια του ελέγχου κατά τα οποία οι ορκωτοί λογιστές δεν έχουν τις απαραίτητες ειδικές γνώσεις για να διαπιστώσουν αν οι οικονομικές εκθέσεις του πελάτη τους απεικονίζουν κανονικά την κατάσταση της επιχειρήσεως είναι μεταξύ άλλων, οι αναλογιστικοί υπολογισμοί των υποχρεώσεων για συντάξεις και η εκτίμηση

των αποθεμάτων φυσικών πόρων που είναι απαραίτητα για τον υπολογισμό των ποσοστών αποσβέσεων.

Στην Εγκύκλιο επί Προτύπων Ελεγκτικής (Ε.Π.Ε.) Νο 11 «Χρησιμοποίηση των υπηρεσιών εμπειρογνώμωνων» το Σ.Ο.Ε.Λ. αναγνωρίζει ότι είναι ανάγκη οι ορκωτοί λογιστές να συμβουλευονται, όταν το επιβάλλουν οι συνθήκες, ειδικευμένα πρόσωπα για να συγκεντρώσουν τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία. Η Ε.Π.Ε. Νο 11 ορίζει ως **εμπειρογνώμονα** το πρόσωπο ή την επιχείρηση που κατέχει ειδικές γνώσεις ή εμπειρία σε πεδίο άλλο εκτός των πεδίων της λογιστικής ή της ελεγκτικής και αναφέρει ως παραδείγματα τους αναλογιστές, τους εκτιμητές, τους δικηγόρους, τους μηχανικούς και τους γεωλόγους. Κατά προτίμηση η εμπειρογνώμονες τους οποίους συμβουλευονται οι ορκωτοί λογιστές δεν πρέπει να έχουν καμιά σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε όμως οι ορκωτοί λογιστές είναι υποχρεωμένοι να εξακριβώσουν τα επαγγελματικά προσόντα και το επαγγελματικό κύρος του εμπειρογνώμονα που θα συμβουλευτούν. Οι ελεγκτές θα πρέπει να καθορίζουν ακριβώς τις υπηρεσίες που θα προσφέρει ο εμπειρογνώμων στέλνοντας του σαφή επιστολή αναθέσεως εργασίας. Οι ορκωτοί λογιστές δεν πρέπει να δέχονται ανεξέλεγκτα τα συμπεράσματα του εμπειρογνώμονα, οφείλουν να ζητήσουν και να κατανοήσουν τις μεθόδους που χρησιμοποίησε ο σύμβουλος τους και να ελέγξουν τα λογιστικά στοιχεία που έδωσε η επιχείρηση στον εμπειρογνώμονα. Οι ορκωτοί λογιστές μπορούν να δεχθούν τα συμπεράσματα του εμπειρογνώμονα ως κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο, εκτός αν από τον έλεγχο τους έχουν λόγους να πιστεύουν ότι τα συμπεράσματα αυτά δεν ευσταθούν.

Αν οι ελεγκτές δεχθούν τα συμπεράσματα των εμπειρογνώμωνων ως κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο, δε χρειάζεται να αναφερθεί στην ανεπιφύλακτη έκθεση ελέγχου ότι ζητήθηκε η γνώμη εμπειρογνώμονα. Αν όμως οι ελεγκτές δεν μείνουν ικανοποιημένοι από τα συμπεράσματα του και αν στην έκθεση ελέγχου διατυπώσουν επιφυλάξεις ή αντίθετη γνώμη για τις οικονομικές εκθέσεις, μπορούν να αναφέρουν ότι ζήτησαν τη γνώμη εμπειρογνώμονα (επωνύμως) για να θεμελιώσουν την έκθεση τους.

5.4 Πιθανότητα σφάλματος

Υπάρχει συνήθως άμεση συσχέτιση ανάμεσα στο στοιχείο κινδύνου που περικλείεται και στην ποσότητα των αποδεικτικών στοιχείων. Η πιθανότητα σφάλματος δεν εννοείτε μόνο ως απώλεια χρόνου και χρημάτων, γιατί μια εσφαλμένη έκθεση μπορεί να βασίζεται στη χρησιμοποίηση και περιγραφή ενός συγκεκριμένου είδους ελέγχου. Σ' αυτή την περίπτωση υπάρχει σφάλμα, όχι μόνο για το ότι η περιγραφή και η χρησιμοποίηση του είδους ελέγχου δεν είναι έγκυρη και κατάλληλη, αλλά και γιατί απαραίτητα δεδομένα θα έχουν παραλειφθεί. Η παράλειψη δεδομένων έχει ως φυσικό επακόλουθο τα εσφαλμένα συμπεράσματα που θα προκύψουν. Η αυξημένη ανάγκη

εγκυρότητας, την οποία θέλει ο ελεγκτής να έχει κυρίως για τα είδη ελέγχων υψηλού κινδύνου, μπορεί να προσεγγιστεί με την απόκτηση μεγαλύτερης ποσότητας και αξιοπιστίας αποδεικτικών στοιχείων.

Παράγοντες οι οποίοι μπορούν να αυξήσουν την πιθανότητα σφαλμάτων σε μια επιχείρηση είναι οι εξής:

α) Η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Όταν ο **εσωτερικός έλεγχος** μιας επιχείρησης είναι **αρκετά ικανός** ποιοτικά, τότε **το στοιχείο του κινδύνου είναι πολύ χαμηλό**

β) Άλλος παράγοντας που επηρεάζει το στοιχείο κινδύνου είναι οι **περιβαλλοντολογικές συνθήκες** κάτω από τις οποίες λειτουργεί η επιχείρηση. Εάν η οικονομία βρίσκεται σε μεγάλη άνθηση ή αν τα ποσοστά φορολογίας του εισοδήματος είναι ασυνήθιστα ψηλά, τότε υπάρχει κίνδυνος τα περιουσιακά στοιχεία να υποτιμηθούν και το καθαρό εισόδημα αντίστοιχα να μειωθεί.

γ) Όταν η εταιρεία βρίσκεται σε **οικονομική δυσχέρεια** ή όταν αναθεωρούνται πολύ συχνά τα **ποσοστά φορολογίας** εισοδήματος, τότε υπάρχει κίνδυνος το εισόδημα να υπερεκτιμηθεί στην τρέχουσα περίοδο.

δ) Όταν η **φύση των λειτουργιών της επιχείρησης** είναι αντίθετη με αυτήν του κλάδου και της βιομηχανίας γενικότερα, υπάρχει κίνδυνος να εμφανιστούν ανακρίβειες στις οικονομικές εκθέσεις, για να πλησιάσουν οι λειτουργίες της επιχείρησης τις τάσεις του κλάδου.

ε) Ο **διοικητικός μηχανισμός και οργάνωση της επιχειρήσεως** περιλαμβάνει το στοιχείο του κινδύνου όταν δεν βασίζεται σε εκπαιδευμένα και έμπειρα στελέχη και δεν χρησιμοποιούνται μοντέρνες μέθοδοι διοικήσεως.

στ) Ένα παράγοντα που θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη ο ελεγκτής είναι η **αν επιχείρηση αλλάζει συχνά ελεγκτές**. Γιατί στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος θα πρέπει να είναι πιο λεπτομερής, αφού η πιθανότητα εύρεσης σφαλμάτων στην επιχείρηση είναι πολύ μεγαλύτερη.

ζ) Τέλος, οι **ρισοκίνδυνες κερδοσκοπικές επιχειρήσεις** πρέπει να προβληματίζουν περισσότερο τους ελεγκτές, γιατί τέτοιους είδους επιχειρήσεις έχουν αρκετές πιθανότητες σφαλμάτων.

5.5 Μεταγενέστερα γεγονότα ως αποδεικτικά στοιχεία

Μια άλλη κατηγορία αποδεικτικών στοιχείων μπορούν να θεωρηθούν τα μεταγενέστερα γεγονότα. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να μένει ανεπηρέαστος από τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία κλεισίματος τους

Ισολογισμού και πριν από την συμπλήρωση του ελέγχου και την υποβολή της έκθεσης ελέγχου.

Παραδείγματα μεταγενέστερων γεγονότων μπορούν να θεωρηθούν ότι είναι γραμμάτια ανεξόφλητα που η λήξη τους είναι μετά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού, απόρριψη βιομηχανικών προϊόντων από επιθεωρητές, επιταγές που αποδείχνονται ανεπίδεκτες είσπραξης και οφείλει η επιχείρηση να εξοφλήσει την Τράπεζα, τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις που δημιουργούν υποχρεώσεις αποζημιώσεων οι οποίες εκκρεμούν κατά το κλείσιμο του Ισολογισμών, διακανονισμός με ασφαλιστικές εταιρείες, απρόσμενες πραγματικές υποχρεώσεις.

Κατά συνέπεια τα μεταγενέστερα γεγονότα είναι πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία που βοηθούν τον ελεγκτή να αποκτήσει μια πιο πλήρη εκτίμηση των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία κατάρτισης ή κλεισίματος του Ισολογισμού.

Συνοψίζοντας, μπορούμε να πούμε ότι τα γεγονότα **που παρέχουν πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού** και επηρεάζουν τις εκτιμήσεις που είναι σύμφυτες με την διαδικασία κατάρτισης των οικονομικών εκθέσεων. Οι επιδράσεις αυτών των μεταγενέστερων γεγονότων θα πρέπει να αντανakλαστούν στις οικονομικές εκθέσεις της ελεγχόμενης περιόδου.

5.5.1 Μεταγενέστερα γεγονότα σε υποσημειώσεις

Μια δεύτερη κατηγορία μεταγενέστερων γεγονότων που δεν μεταβάλλουν την οικονομική θέση της εταιρείας όπως εμφανίζεται κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού, αλλά μπορούν να αποβούν σημαντικά κατά την αξιολόγηση των μελλοντικών προοπτικών. Κατά την εξέταση των παρακάτω παραδειγμάτων, δεχόμαστε ότι το γεγονός συνέβηκε μετά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού, αλλά πριν από την συμπλήρωση της επί τόπου δουλειάς του ελέγχου και την έκδοση της έκθεσης του ελέγχου:

1. Οι σοβαρές ζημιές των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού από πλημμύρα ή σεισμό.
2. Ο συνασπισμός της επιχείρησης με ανταγωνίστρια επιχείρηση.
3. Η σημαντική ζημιά από εισπρακτέους λογαριασμούς που προκύπτει από σοβαρό ατύχημα πελάτη της επιχείρησης.
4. Η εισαγωγή μιας καινούργιας σειράς προϊόντων.
5. Το κλείσιμο του εργοστασίου λόγω απεργίας.

6. Η νέα συλλογική σύμβαση εργασίας.

Μολονότι τα γεγονότα μπορεί να είναι σημαντικά για την μελλοντική λειτουργία της εταιρείας και ιδιαίτερης σημασίας για πολλούς που διαβάζουν τις ελεγμένες οικονομικές εκθέσεις, κανένα απ' αυτά τα γεγονότα δεν ασκεί επίδραση στα αποτελέσματα του ελεγχόμενου έτους και η επίπτωση τους στα μελλοντικά αποτελέσματα δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

Είναι γενικά παραδεγμένο ότι τα μεταγενέστερα γεγονότα που υποδηλώνουν συνασπισμούς επιχειρήσεων, ουσιώδεις ζημιές λόγω ατυχημάτων και άλλες σημαντικές μεταβολές στην οικονομική θέση της εταιρείας ή την οικονομική της διάρθρωση θα πρέπει να αναφερθούν σε υποσημειώσεις. Στην αντίθετη περίπτωση οι οικονομικές εκθέσεις θα είναι παραπλανητικές και όχι διαφωτιστικές.

Σ' ορισμένες σπάνιες περιπτώσεις, τα μεταγενέστερα γεγονότα μπορεί να είναι τόσο σημαντικά, ώστε να καταστεί αναγκαία η κατάρτιση συμπληρωματικών προϋπολογιστικών οικονομικών εκθέσεων, που να λαμβάνουν υπόψη τους τα γεγονότα, σα να είχαν συμβεί πριν από την κατάρτιση του Ισολογισμού. Η χρησιμοποίηση των προϋπολογιστικών συμπληρωματικών δεδομένων δεν επηρεάζει την εφαρμογή των γενικά παραδεγμένων λογιστικών αρχών επί των βασικών οικονομικών εκθέσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

6.1 Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα ελεγκτικά πρότυπα περιγράφουν το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου, προσδιορίζουν τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να ικανοποιηθούν για την ολοκλήρωση του ελέγχου κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό και τη δημοσίευση του αποτελέσματος αυτού. Τα ελεγκτικά πρότυπα συνθέτουν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σώμα κανόνων, που διέπει τους διενεργούμενους από τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. οικονομικούς ελέγχους, ανεξάρτητα του αν οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί ή έχουν προαιρετικό χαρακτήρα. Τίθενται σε ισχύ από την δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι την διαφοροποίηση ή την ανάκλησή τους.

Πρόθεση των ελεγκτικών προτύπων στην Ελλάδα είναι να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με τα διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών. Πρόθεση της επιτροπής λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι η σταδιακή περαιτέρω

ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών προτύπων μέσα στα πλαίσια των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο στόχος της καθολικής αναγνώρισης και παραδοχής των Ε.Ε.Π. θα εξασφαλιστεί και θα διασφαλισθεί με την πλήρη εναρμόνιση τους με τους σχετικούς κανονισμούς και τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αυτό προϋποθέτει και συνεπάγεται τη συνεχή παρακολούθηση των εξελίξεων στο διεθνή χώρο και ιδιαίτερα στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την προσαρμογή των προτύπων στις εξελίξεις αυτές.

Τα σημαντικότερα σημεία των προτύπων αυτών είναι:

- Προσδιορίζουν διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής εργασίας.
- Επιβάλλουν την κοινοποίηση των ευρήματων του ελέγχου στους έχοντες την ευθύνη της διακυβέρνησης της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Αναφέρονται στον έλεγχο σε μηχανογραφημένο πληροφοριακό περιβάλλον.
- Προβλέπουν την χρησιμοποίηση ειδικού πραγματογνώμονα όπου είναι αναγκαίο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.
- Περιέχουν ειδικές αναφορές που οφείλεται να χρησιμοποιηθούν για επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Προβλέπουν διαφοροποιημένα είδη εκθέσεων ανάλογα με την γνώμη του ορκωτού ελεγκτή.

Τα παρόντα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα δεν καλύπτουν τους κανόνες δεοντολογίας των ελεγκτών. Μέχρι την διαμόρφωση και υιοθέτηση ενός ολοκληρωμένου Κώδικα δεοντολογίας συνεχίζουν να ισχύουν οι κανόνες δεοντολογίας (πρότυπα συμπεριφοράς των επαγγελματιών ελεγκτών) που προδιαγράφονται από τον κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.

Τέλος, παρέχεται στους ορκωτούς ελεγκτές η δυνατότητα της επικουρικής επίκλησης των διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων.

6.2 Μεθοδολογία Ελέγχου

Η διαδικασία του προγραμματισμού και της προετοιμασίας ενός ελέγχου περιλαμβάνει δραστηριότητες τέτοιες, που αρχίζουν από τη γενική μελέτη και αναγνώριση της επιχείρησης πριν την πρώτη επαφή με τους εκπροσώπους της, την πρώτη αυτή επαφή στη συνέχεια και μετά τη συζήτηση και συμφωνία για τη φύση και το κόστος του αναλαμβανόμενου ελέγχου, μέχρι το χρονικό προγραμματισμό και την επάνδρωση αυτού.

Περιλαμβάνονται επίσης η εξασφάλιση των υλικών μέσων διενέργειας του ελέγχου, των απαραίτητων χώρων εργασίας της ελεγκτικής ομάδας καθώς και τη χρήση ή μη προσωπικού της ελεγχόμενης επιχείρησης.

- Προκαταρκτική εξέταση

- ⇒ Νέα εταιρεία (γενική γνωριμία, πιστοποιητικό προηγούμενου ορκωτού ελεγκτή)
- ⇒ Παλιά εταιρεία (επισκόπηση φύλλων εργασίας, εξέταση αλλαγών σε σχέση με προηγούμενη χρήση)

Η γενική γνωριμία της επιχείρησης πραγματοποιείται αρχικά μέσω των γραπτών στοιχείων που βρίσκονται στην επιχείρηση, ή που ο ίδιος ο ελεγκτής κατά περίπτωση διαθέτει. Κατέχοντας τις γενικές αυτές πληροφορίες αποκτά μια πρώτη επαφή με την ίδια την επιχείρηση, μέσω επισκέψεων στους χώρους της και συνεντεύξεων με τους κυριότερους υπευθύνους της.

Στόχος των ενεργειών του ελεγκτή είναι η κατανόηση των ιδιομορφιών της οργανωτικής δομής της επιχείρησης στον τεχνικό, μακροοικονομικό, εμπορικό και ανθρώπινο τομέα, των νόμων που τη διέπουν, αλλά περισσότερο η εξοικείωση του με το ανθρώπινο δυναμικό, τους ακολουθούμενους στόχους, τις εφαρμοζόμενες μεθόδους οργάνωσης και εκτέλεσης.

Συγκέντρωση στοιχείων. Ο ελεγκτής συγκεντρώνει και ταξινομεί στοιχεία που ουσιαστικά είναι η γραπτή απεικόνιση της διαδικασίας στρατηγικής και διαχείρισης που η επιχείρηση εφαρμόζει. Τα στοιχεία αυτά αποτελούν μια βάση δεδομένων για την εργασία των ελεγκτών και ανάμεσά τους βρίσκονται:

- Οι γραπτοί αντικειμενικοί στόχοι.
- Οργανογράμματα και προσδιορισμός αρμοδιοτήτων.
- Οδηγίες και εγχειρίδια διαδικασιών, διαγράμματα κυκλοφορίας των πληροφοριών και στοιχείων.
- Προϋπολογισμός και οικονομικές καταστάσεις.
- Εκθέσεις οργάνων της διοίκησης κ.τ.λ.

Στους επαναλαμβανόμενους ελέγχους το πρόβλημα της εξοικείωσης και της ενημέρωσης αντιμετωπίζεται με την μελέτη των μόνιμων φακέλων ελέγχου προηγούμενων ετών. Στις περιπτώσεις αυτές ο ορκωτός έχει πάντα στο μυαλό του την επιχειρησιακή κατάσταση και το χρηματοοικονομικό στίγμα της επιχείρησης-πελάτη του και συνεχώς το αναθεωρεί με βάση τις εκάστοτε συνθήκες που επικρατούν στο περιβάλλον που η επιχείρηση δραστηριοποιείται.

Στην περίπτωση όπου η επιχείρηση- πελάτης είναι καινούργια, ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του τις εργασίες και τα συμπεράσματα άλλων κατά περίπτωση ελεγκτών(εξωτερικών, εσωτερικών) καταφεύγοντας σε πηγές όπως δημοσιευμένοι ισολογισμοί προηγούμενων χρήσεων, τράπεζες, πελάτες , συνάδελφοι, εφημερίδες και να προσδιορίσει σε ποιο βαθμό θα στηριχθεί ή όχι στα δικά τους συμπεράσματα.

- Ομάδα ελέγχου (οργάνωση, εκπαίδευση, καθορισμός αρμοδιοτήτων)

Ανάλογα με την σοβαρότητα και τις απαιτήσεις κάθε περιοχής και κονδυλίου, ο επικεφαλής της ομάδας ελέγχου θα αναθέσει σε κάθε μέλος της ομάδας του συγκεκριμένες περιοχές και τομείς του ελέγχου σύμφωνα με τις ικανότητες και την εμπειρία του και θα κρατήσει για τον εαυτό του το πλέον ευαίσθητο κομμάτι καθώς και την επίβλεψη και καθοδήγηση των μελών της ομάδας και τον έλεγχο των φύλλων εργασίας αυτών. Ο υπεύθυνος της ελεγκτικής ομάδας θα πρέπει να έχει υπόψη κατά την επάνδρωση του ελέγχου τα πρότυπα ελεγκτικής εργασίας, στα οποία αναφέρεται ότι τα μέλη της ομάδας ελέγχου θα πρέπει να είναι έμπειρα και ανάλογα εκπαιδευμένα για τον συγκεκριμένο έλεγχο, καθώς και ότι οι βοηθοί θα πρέπει να έχουν την κατάλληλη επίβλεψη.

Η επίβλεψη των μελών της ελεγκτικής ομάδας ασκείται –ειδικά για τους βοηθούς- επί καθημερινής βάσεως και συνδυάζεται με την εκπαίδευση κατά την εκτέλεση της εργασίας τους. Η ουσιαστικότερη επίβλεψη γίνεται μέσα από τα φύλλα εργασίας που συμπληρώνουν καθημερινά τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας. Ο επικεφαλής της ομάδας θα πρέπει να είναι έτοιμος να απαντήσει και να καθοδηγήσει τους υπ' αυτόν σε κάθε φάση του ελέγχου.

Ειδικά για τους βοηθούς, ο υπεύθυνος της ομάδας ελέγχου θα πρέπει να φροντίσει να φέρονται και να κυκλοφορούν με διακριτικότητα στους χώρους της ελεγχόμενης επιχείρησης. Θα πρέπει να τους συστήσει κατά την έναρξη του ελέγχου να μην έρχονται σε επαφή – χωρίς την ενημέρωσή του πρώτα- με ανώτερα στελέχη της ελεγχόμενης επιχείρησης. Τέλος η απροσεξία των βοηθών και τυχόν αντιπάθειες που θα δημιουργήσουν κατά τη συμμετοχή τους σ'ένα έλεγχο στα μέλη του προσωπικού της επιχείρησης, μάλλον θα γνωστοποιηθεί ή θα υποπέσει στην αντίληψη του υπευθύνου της ομάδας ελέγχου και θα επηρεάσει αρνητικά το φύλλο ποιότητας που αυτός είναι συνήθως υποχρεωμένος από τους κανονισμούς της ελεγκτικής εταιρείας να συντάξει με την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Ο υπεύθυνος της ομάδας ελέγχου θα πρέπει να γνωρίζει ότι κατά την εκτέλεση ενός ελέγχου θα απαιτηθεί να εκπαιδεύσει τα άτομα τα οποία είναι κάτω απ' αυτόν, ειδικά τους βοηθούς, καθώς και να αξιολογήσει στο τέλος με τα φύλλα ποιότητας την απόδοση έκαστου μέλους της ομάδας. Αν και όλες οι οργανωμένες ελεγκτικές εταιρείες έχουν ειδικά σεμινάρια για τη συνεχή εκπαίδευση των μελών τους σε κάθε επίπεδο, αυτό που καλείται on the job training είναι αναπόσπαστο μέρος του καθημερινού ελέγχου.

- Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου – Σε βάθος ανάλυση

Ο ελεγκτής διενεργεί τις εργασίες στο στάδιο αυτό είτε στηριζόμενος σε υπάρχουσες αξιολογήσεις από εξωτερικούς ή εσωτερικούς ελεγκτές, είτε δημιουργώντας τη δική του αξιολόγηση.

Από την αξιολόγηση αυτή προσδοκάται να επισημανθούν, πιο γρήγορα, πιθανά αίτια αναποτελεσματικότητας, προσανατολίζεται στο να εξακριβώσει τις ανωμαλίες, να αναλύσει τις αιτίες που τις προκαλούν και να προτείνει τρόπους καλυτέρευσης, σύμφωνα με την αρχική υπόθεση ότι μια καλή οργάνωση δεν μπορεί παρά να δώσει καλά αποτελέσματα. Η αντίθετη υπόθεση δεν θεωρείται ορθή γιατί σε ορισμένες περιπτώσεις μια οργάνωση αναξιόπιστη ή ανύπαρκτη μπορεί να έχει σχετικώς καλά αποτελέσματα, στηριζόμενη στην άμεση επίβλεψη και φροντίδα των διοικούντων ή στην ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού.

Ο ελεγκτής με ιδιαίτερη φροντίδα προβαίνει στον προσδιορισμό των κριτηρίων αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας γιατί αποτελούν το βασικό εργαλείο της μέτρησης της αποτελεσματικότητας της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό των κριτηρίων αυτών αναζητά την ύπαρξή τους σε υπάρχουσες πηγές, όπως σε επωνύμους οργανισμούς ή σε όργανα ελέγχου της ίδιας της επιχείρησης και κατόπιν προσδιορίζει τα κριτήρια σύμφωνα με την προσωπική του άποψη .

Τα κριτήρια αυτά εξυπακούεται ότι πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τα διαθέσιμα μέσα της επιχείρησης, υλικά, οικονομικά, ανθρώπινου δυναμικού, να καλύπτουν όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης και να είναι ολιγάριθμα ώστε να μην καθιστούν γραφειοκρατικό το σύστημα πληροφόρησης.

Δεν υπάρχουν αυστηροί κανόνες αξιολόγησης που θα επέτρεπαν στον ελεγκτή μια αυτόματη αξιολόγηση. Για το λόγο αυτό ο ελεγκτής επιστρατεύει τις επαγγελματικές του ιδιότητες και την ποιότητα της προσωπικής του «όσφρησης» για να καταλήξει σε συμπεράσματα.

Όταν λοιπόν το Σ.Ε.Ε. εμφανίζεται να λειτουργεί αποτελεσματικά , ο ορκωτός ελεγκτής θα περιοριστεί, για τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων, σε δειγματοληπτικούς ελέγχους των μεγεθών που εμφανίζονται σ' αυτές.(ο ελεγκτής παίρνει ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα από τα προς έλεγχο στοιχεία και ελέγχει μόνο αυτά).

Στην αντίθετη περίπτωση, μόνο ευρύς έλεγχος, που μπορεί να φτάσει μέχρι και την επιβεβαίωση όλων των συναλλαγών και μεταβολών των επιμέρους μεγεθών και στοιχείων, θα καλύψει την ανάγκη σε τεκμήρια για την διαμόρφωση γνώμης από τον ορκωτό ελεγκτή. Ένας τόσο ευρύς έλεγχος όμως είναι πρακτικά αδύνατος και μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις εκτελείται.

6.3 Αντικείμενο εξωτερικού ελέγχου - Οικονομικές καταστάσεις

σύμφωνα με:

α. Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

β. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο και ειδικότερα είτε σύμφωνα με τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, είτε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την ελληνική εταιρική νομοθεσία.

Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους σε χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην πραγματοποιήσιμη αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες με αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο.

Η Ε.Ε. προκειμένου οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων των χωρών-μελών, που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο, να είναι συγκρίσιμες όχι μόνο σε κοινοτικό επίπεδο αλλά και σε διεθνές, αποφάσισε τελικά την υιοθέτηση των διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την υποχρεωτική εφαρμογή τους από 01/01/2005 από όλα τα κράτη μέλη.

Δεν έχουν όμως μέχρι σήμερα εφαρμοσθεί καθολικά από καμία χώρα παρά μόνο από κάποιες μεγάλες επιχειρήσεις κυρίως για εισαγωγή των μετοχών τους σε μεγάλα χρηματιστήρια.

Οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι:

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα

Αργότερα με τον Ν.3487/2006 προστέθηκε και το ότι οι Α.Ε. που μετοχές τους ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καταρτίζουν επιπρόσθετα:

- Την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
- Την κατάσταση ταμειακών ροών.

Οικονομικές Καταστάσεις προβλεπόμενες από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Προσάρτημα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι επιχειρήσεις ωφελούνται πολλαπλώς από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών. Τα ωφέλη αυτά που αποκομίζει μια επιχείρηση δικαιολογούν απόλυτα το σημαντικό κόστος αυτής της επιλογής τους. Επιπρόσθετα όλων των ήδη πλεονεκτημάτων που δημιουργεί για τις επιχειρήσεις η χρησιμοποίηση των ορκωτών ελεγκτών, όπως είναι η νομιμότητα και εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων, η συνεχής βελτίωση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποβλέπει στην επιβεβαίωση της αξιοπιστίας του περιεχόμενου τους. Σε περίπτωση που κατά την ελεγκτική διαδικασία ανακύψουν ζητήματα νομιμότητας, πληρότητας ή εφαρμογής μη παραδεκτών λογιστικών μεθόδων ο ελεγκτής διαφοροποιεί την γνώμη του, ώστε να ενημερώσει για την επιρροή που θα έχουν τα θέματα αυτά στην αξιοπιστία και τα μεγέθη οικονομικών καταστάσεων. Επομένως κατά την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνουν και οι αναμορφώσεις που επιβάλλουν οι παρατηρήσεις των ελεγκτών, ώστε να είναι πληρέστερη και αξιόπιστη η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων.

Σε όλα τα επαγγέλματα, που απαιτείται ειδική εμπειρία, είναι αυτονόητο ότι αυτός που προσφέρει τις υπηρεσίες του, δημοσίως, δεν μπορεί να υποσχεθεί ότι το έργο που αναλαμβάνει θα το διεκπαιρώσει με απόλυτη επιτυχία χωρίς σφάλματα ή παραλείψεις. Αναλαμβάνει όμως, την υποχρέωση να εκτελέσει την ανατιθέμενη εργασία με ευσυνειδησία, αμεροληψία και υπευθυνότητα, χωρίς να αποκλείονται, ωστόσο, και τυχόν, λάθη κατά την εκτέλεση της.

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής προσφέρει της υπηρεσίες του στο κοινωνικό σύνολο. Συνεπώς, οφείλει μεν να έχει την συνήθη γνώση και εμπειρία που έχουν οι άλλοι συνάδελφοι όχι μόνο στην χώρα του αλλά και διεθνώς, αλλά κυρίως το ήθος που αρμόζει, καθώς το ελεγκτικό έργο αποτελεί δημόσιο λειτούργημα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Κάντζος Κων/νος , Χονδράκη Αθηνά, Ελεγκτική - θεωρία και πρακτική , Σταμούλης Αθ., Αθήνα 2006.
- Καραγιάννης Δ. Ιωάννης, Καραγιάννης Ι. Δημήτριος, Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-παραδείγματα-εφαρμογές ΔΛΠ-ΔΠΧΑ στην πράξη, 3^η Έκδοση, Θεσ/νίκη 2012.
- Καραμάνης Κων/νος, Σύγχρονη Ελεγκτική- θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, ΟΠΑ Αθήνα 2008
- Παπαδάτου Θεοδώρα, Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών, Σάκκουλα, Θεσ/νίκη 2005.
- Πάπας Αντώνης, Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Μπένου Ευγ., Αθήνα 1999.
- Τσακλαγκάνος Α. Άγγελος, Ελεγκτική, Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη 1987.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Walter B. Meigs, E. John Larsen, Robert F. Meigs, (μετ. Διαμαντόπουλος Β., Ταλαρούγκας Ι.), Ελεγκτική, Παπαζήση, Αθήνα 1984.
- Walter B. Meigs, Robert F. Meigs, (μετ. Καζάντζης Χρ.), Λογιστική-Η βάση των επιχειρηματικών αποφάσεων, Τόμος Α, Παπαζήση, Αθήνα 1988.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (www.soel.gr).