

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΣΤΙΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ
ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

ΦΙΟΡΕΛΑ ΖΟΥΠΑ (Α.Μ. 15307)

ΜΠΑΤΣΟΥΛΗΣ ΗΛΙΑΣ (Α.Μ. 15456)

ΚΑΛΦΟΥΝΤΖΟΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ (Α.Μ. 14965)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Επιστημονικός Συνεργάτης

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 6

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΣΤΙΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ
ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

ΦΙΟΡΕΛΑ ΖΟΥΠΑ (Α.Μ. 15307)

fiorzoup@logxrim.teiwest.gr

ΜΠΑΤΣΟΥΛΗΣ ΗΛΙΑΣ (Α.Μ. 15456)

iliabats@logxrim.teiwest.gr

ΚΑΛΦΟΥΝΤΖΟΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ (Α.Μ. 14965)

evthkalf@logxrim.teiwest.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Επιστημονικός Συνεργάτης

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 6

Περιεχόμενα

➤ Περίληψη	6
➤ Abstract	8
➤ Κεφάλαιο 1^ο: Εισαγωγή	
1.1 Ιστορική Εξέλιξη της Ελεγκτικής.....	10
1.2 Το Περιεχόμενο της Σύγχρονης Ελεγκτικής.....	13
1.3 Ελεγκτικές Εργασίες.....	15
1.3.1 Ορισμός & Περιεχόμενο.....	15
1.3.2 Διακρίσεις & Στάδια Ελεγκτικής Εργασίας.....	20
1.4 Ελεγκτικά Πρότυπα.....	29
1.4.1 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.....	29
1.4.2 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.....	31
➤ Κεφάλαιο 2^ο: Νομοθεσία Ανωνύμων Εταιρειών – Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων	
2.1 Νόμος 2190/1920.....	33
2.2 Νόμος 3604/2007.....	36
2.3 Νόμος 3756/2009.....	39
2.4 Νόμος 3763/2009.....	40
2.5 Νόμος 3873/2010.....	42
2.6 Νόμος 3884/2010.....	43
2.7 Νόμος 4336/2015 – Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων.....	45
➤ Κεφάλαιο 3^ο: Εσωτερικός Έλεγχος Ανώνυμης Εταιρείας	
3.1 Εισαγωγή – Ορισμός.....	46
3.2 Περιεχόμενο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	48
3.3 Χαρακτηριστικά Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	48
3.3.1 Οργανωτικό Σχέδιο.....	50
3.3.2 Αρμοδιότητες & Ευθύνες.....	50
3.3.3 Λογιστική Διάρθρωση.....	51
3.3.4 Προσωπικό.....	51
3.3.5 Επιτροπή Ελέγχου.....	52

3.4 Μεθοδολογία & Περιγραφή Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	52
3.5 Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	60
➤ Κεφάλαιο 4^ο: Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμης Εταιρείας	
4.1 Εισαγωγή – Ορισμός.....	61
4.2 Είδη Εξωτερικού Ελέγχου.....	61
4.2.1 Χρηματοοικονομικοί Έλεγχοι.....	61
4.2.2 Έλεγχοι Συμμόρφωσης.....	62
4.2.3 Λειτουργικοί Έλεγχοι.....	62
4.2.4 Έλεγχοι Αποδοτικότητας.....	62
4.2.5 Ειδικοί Έλεγχοι.....	63
4.3 Χρησιμότητα Εξωτερικού Ελέγχου.....	63
4.4 Μειονεκτήματα Εξωτερικού Ελέγχου.....	64
4.5 Αναγκαιότητα Εξωτερικού Ελέγχου.....	64
4.6 Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου.....	65
➤ Κεφάλαιο 5^ο: Έλεγχος Ανώνυμης Εταιρείας & ο Ρόλος του Ορκωτού Λογιστή	
5.1 Στάδια Ελεγκτικής Εργασίας.....	67
5.1.1 Προκαταρκτικές Εργασίες.....	68
5.1.2 Μελέτη & Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	69
5.2 Κατάρτιση Προγράμματος Ελέγχου Τεκμηρίωσης.....	70
5.3 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Συναλλαγών.....	72
5.3.1 Αγορών – Πωλήσεων	72
5.3.2 Απαιτήσεων.....	75
5.3.3 Αμοιβών.....	79
5.3.4 Αποθεμάτων.....	83
5.4 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Παγίων.....	86
5.5 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Χρεογράφων.....	89
5.6 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Διαθεσίμων.....	91
5.7 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Υποχρεώσεων.....	94
5.8 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Καθαρής Θέσης.....	96
5.9 Εκθέσεις Ελέγχου.....	98
➤ Κεφάλαιο 6^ο: Συμπεράσματα.....	104

➤ **Κεφάλαιο 7^ο: Βιβλιογραφία.....107**

Περίληψη

Η πολύπλοκη και ραγδαία εξελισσόμενη οικονομική πραγματικότητα, όπως διαμορφώνεται στη σημερινή εποχή, μετατρέπει το ρόλο του ορκωτού ελεγκτή, σε μια εξόχως σημαντική επαγγελματική εργασία. Ο έλεγχος των επιχειρήσεων, οι οποίες και συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο, καθίσταται ολοένα και περισσότερο επιτακτικός. Οι σκέψεις για τυχόν ατασθαλίες, αποκρύψεις στοιχείων, καταχρήσεις και λοιπές εσφαλμένες διαχειρίσεις, είναι συνήθεις και πολλές, προκειμένου διάφορα άτομα να έχουν σημαντικά οικονομικά οφέλη. Παράλληλα, η ανάγκη ώστε να αποσαφηνιστούν πλήρως οι δραστηριότητες της επιχείρησης, επιβάλλει τον έλεγχό της από τους ορκωτούς ελεγκτές, οι οποίοι ως κατευθυντήρια γραμμή έχουν τα ελεγκτικά πρότυπα και τις λογιστικές αρχές. Ο έλεγχος ασκείται με τη χρήση καθορισμένων κριτηρίων, ανάλογα με το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης και της φιλοσοφίας, έκτασης και βάθους του ελέγχου, που διενεργείται.

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι, η μελέτη και ανάλυση του ρόλου που διαδραματίζουν οι ορκωτοί ελεγκτές στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, σχετικά με τους ελέγχους επί των επιχειρήσεων που διεξάγουν, το καθεστώς της νομοθεσίας που διέπει τους ελέγχους αυτούς και κυρίως την ελεγκτική εργασία που επιτελείται. Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί μια εισαγωγή στην έννοια της ελεγκτικής επιστήμης, με αναφορές στην ιστορική της εξέλιξη και κυρίως στο περιεχόμενο που αυτή έχει. Δίνεται ο ορισμός των ελεγκτικών εργασιών και παράλληλα αναφέρονται τα στάδια και οι διακρίσεις αυτών. Το πρώτο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παραβολή, τόσο των διεθνών όσο και των ελληνικών ελεγκτικών προτύπων.

Το δεύτερο κεφάλαιο είναι καθ' όλα αφιερωμένο στη νομοθεσία που διέπει τους ελέγχους των Ανωνύμων Εταιρειών, επί των οικονομικών τους καταστάσεων. Η αναφορά ξεκινάει με τον πρώτο τη τάξει νόμο, που θεσπίστηκε το 1920 (2190) και αφορά τη λειτουργία και τη διενέργεια ελέγχων των εταιρειών αυτών στην Ελλάδα. Το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει εκτενή αναφορά σε όλους τους νόμους που θεσπίστηκαν για τις Ανώνυμες Εταιρείες, φθάνοντας έως και σήμερα, στο 2015, με το νεότερο από τους νόμους, τον 4336.

Τα επόμενα δυο (2) κεφάλαια της μελέτης αναλύουν, τους ελέγχους που διεξάγονται στις Ανώνυμες Εταιρείες, τόσο σε εσωτερικό, όσο και σε εξωτερικό επίπεδο. Αναφορικά με τους εσωτερικούς ελέγχους, αναλύεται το περιεχόμενο του συστήματος του ελέγχου που πραγματοποιείται καθώς επίσης, και τα χαρακτηριστικά αυτού. Στα χαρακτηριστικά του

εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνονται, το οργανωτικό σχέδιο που ακολουθείται, οι αρμοδιότητες και ο καταμερισμός των ευθυνών, η λογιστική διάρθρωση του ελέγχου, το προσωπικό που τον επιτελεί και η επιτροπή ελέγχου. Περιγράφεται η μεθοδολογία που ακολουθείται για τη διενέργεια του ελέγχου, ενώ στο τέλος, αναλύεται και ο τρόπος αξιολόγησης του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου.

Το κεφάλαιο που αναλύει τον εξωτερικό έλεγχο επικεντρώνεται στα είδη του ελέγχου που υπάρχουν, καθώς επίσης και στη χρησιμότητα και αναγκαιότητα αυτού. Υπάρχουν αρκετά είδη εξωτερικού ελέγχου, όπως είναι οι χρηματοοικονομικοί έλεγχοι, οι έλεγχοι συμμόρφωσης, οι λειτουργικοί έλεγχοι, κλπ. Το κεφάλαιο του εξωτερικού ελέγχου αναφέρεται επίσης, πέραν της αναγκαιότητας διεξαγωγής μιας τέτοιας μορφής ελέγχου, και στα μειονεκτήματα που μπορεί να παρουσιάζει, ενώ ολοκληρώνεται με τη μεθοδολογία που ακολουθείται.

Το πέμπτο κεφάλαιο μελετάει το ρόλο που διαδραματίζουν οι ορκωτοί ελεγκτές, στους ελέγχους που διεξάγονται στις Ανώνυμες Εταιρείες. Ο έλεγχος που πραγματοποιείται περιλαμβάνει συγκεκριμένα στάδια, όπως είναι οι προκαταρκτικές εργασίες και στη συνέχεια, η μελέτη και η αξιολόγηση του συστήματος του ελέγχου. Έπειτα, οι ορκωτοί ελεγκτές καταρτίζουν ένα πρόγραμμα για τη διενέργεια του ελέγχου τεκμηρίωσης, των διαφόρων κατηγοριών οικονομικών μεγεθών που απαιτείται να ελεγχθούν, όπως είναι οι συναλλαγές (αγορές, πωλήσεις, αμοιβές, αποθέματα), αλλά και οι λογαριασμοί παγίων, χρεογράφων, διαθεσίμων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Στο τέλος του ελέγχου συμπληρώνεται η έκθεση των ορκωτών λογιστών, όπου εκεί παρουσιάζονται τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα που προέκυψαν.

Abstract

The complicated and rapidly evolving economic realities such as formed nowadays, turns the role of the auditor, into a highly important professional work. Monitoring of operations, which usually gather valuable wealth, becomes increasingly compelling. The thoughts of any wrongdoing conceal information, abuse and other mishandling is common and numerous, so various people have significant economic benefits. At the same time, the need to fully clarify the activities of the company, impose its control by auditors, who have as a guideline auditing standards and accounting principles. The control exercised using defined criteria, depending on the environment of every business and philosophy, extent and depth of the audit carried out.

The purpose of this study is to analyze the role played by auditors in the modern economic environment, on controls on business conduct, status of legislation governing these checks and in particular the audit work performed. The first chapter is an introduction to the concept of auditing science, with references to historical development and especially the content it has. Given the definition of the audit work and also mentioned the steps and discrimination thereof. The first chapter ends with the parable, both international and Greek auditing standards.

The second chapter is entirely devoted to the legislation governing checks on Joint Stock Companies, on their financial statements. The report begins with the first in rank law, adopted in 1920 (2190) concerning the operation and controls of these companies in Greece. This chapter contains comprehensive reference to all laws introduced for limited companies, reaching up to today, in 2015, the youngest of the law in 4336.

The next two (2) sections of the study analyze the controls carried out in Societe Anonyme, both internally as well as externally. Regarding internal audits, analyzes the content of the control system performed as well, and characteristics thereof. The internal control features include the organizational plan followed, responsibilities and division of responsibilities, accounting control structure, the personnel performing it and the audit committee. It describes the methodology used for the audit, and in the end, is analyzed the way the evaluation of the internal control system.

The next chapter analyzes the external audit, focuses on the kinds of controls that exist, as well as to the usefulness and necessity of this. There are several types of external

audit, such as financial audits, compliance audits, operational audits, etc. The capital of external controls also, beyond the need to conduct such a form of control, and the disadvantages can exhibit and concludes with the methodology followed.

The fifth chapter studies the role of auditors, in the checks carried out on limited companies. The examination carried out involves specific stages, such as preliminary work and then to study and evaluate the control system. Then, the auditors draw up a program for conducting the documentation review, the different categories of financial figures needed to control such transactions (purchases, sales, fees, reserves) and the assets accounts, securities, assets, liabilities and equity. At the end of the audit completed the audit report, where he presented the results and the conclusions drawn.

Κεφάλαιο 1^ο: Εισαγωγή

1.1 Ιστορική Εξέλιξης της Ελεγκτικής

Η ανάγκη για την ύπαρξη ελέγχου, υπήρχε ήδη από τα πολύ παλιά χρόνια, παρά το γεγονός πως, η ανάπτυξη του φαινομένου αυτού άρχισε να παρατηρείται μόλις σχετικά πρόσφατα,. Από τότε που οι άνθρωποι άρχισαν να κάνουν διάφορες εμπορικές πράξεις ανταλλάσσοντας μεταξύ τους αγαθά, υπάρχει και η εμφάνιση του πρώτου ελέγχου. Κατόπιν τούτου, κρίνεται αναγκαίος ο έλεγχος αυτός δημιουργώντας απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ενώ παράλληλα, όλα τα στοιχεία που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές θα πρέπει να είναι έγκυρα και αξιόπιστα. Κατά συνέπεια, αυτή είναι και η πρώτη στιγμή κατά την οποία και εμφανίζεται και η πρώτη λογιστική εγγραφή¹. Οι λογιστικές εγγραφές που γινόντουσαν κατά την εποχή εκείνη πραγματοποιούνταν με γραμμές και σύμβολα, μιας και γράμματα και νούμερα δεν είχαν ακόμα ανακαλυφθεί, τα οποία και χάραζαν σε διάφορα μέρη, όπως στα δέντρα, σε πλάκες και σε κομμάτια από ξύλο. Στην Αρχαία Αίγυπτο, έχει ανακαλυφθεί πως, κατά τη νεολιθική εποχή, υπήρχαν ήδη λογιστικοί κανόνες, γεγονός που αποκαλύπτεται και από το γεγονός πως, ανακαλύφθηκαν λογαριασμοί επάνω σε διάφορες πινακίδες που βρέθηκαν από τότε. Για το συμβολισμό των διάφορων λογιστικών εννοιών τοποθετούνταν νήματα σε ράβδους, ενώ παράλληλα, χρησιμοποιούνταν και διάφορα σύμβολα ή χρώματα όπως στις φυλές των Ίνκας, στους Ινδιάνους του Περού κλπ.

Πλέον, με την πρόοδο και τη διεύρυνση των εμπορικών συναλλαγών, οι οποίες ως στόχο τους είχαν την κάλυψη των αναγκών των ατόμων, καθίσταται αναγκαία η χρήση των λογιστικών εγγραφών, μιας και το εμπόριο διεξαγόταν μεταξύ διαφόρων φυλών οι οποίες χρησιμοποιούσαν διαφορετική γλώσσα επικοινωνίας καθεμία από αυτές. Κατά συνέπεια, δημιουργήθηκαν για πρώτη φορά γραπτά σύμβολα, η παράσταση των οποίων και απεικόνιζε αριθμούς. Οι αριθμοί αυτοί σχετίζονταν με διάφορες πληροφορίες που προέρχονται από το εμπόριο, ενώ παράλληλα αναπτύσσεται και μια νέα μορφή γραφής που αποτελεί κλάδο του σχεδίου και της ζωγραφικής. Επίσης, στην περιοχή της Μεσογείου, υπάρχουν λογαριασμοί με τη μορφή σχεδίων, που χρονολογούνται από τα τέλη της νεολιθικής εποχής. Στην Αίγυπτο αναπτύσσεται το ιερογλυφικό σύστημα, η ονομασία του οποίου προήλθε διαμέσου της χρήσης που γινόταν κυρίως από ιερείς, και το οποίο αποτελείται από ιδεογραφικά σημεία, το περίπου το 3200 π.Χ. Κατόπιν καθιερώνεται το αλφάβητο, η μεταμόρφωση του οποίου σε

¹ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

φωνητικό, πραγματοποιείται από τους Έλληνες, που το προσάρμοσαν στις ανάγκες της Ελληνικής γλώσσας.

Στη συνέχεια, περί το 300 π.Χ., σηματοδοτείται και η ύπαρξη – εφαρμογή ενός νέου συστήματος ελέγχου, που αφορούσε τα δημόσια οικονομικά του κράτους στην Αρχαία Αθήνα. Την εποχή εκείνη οι λογιστές θεωρούνταν ως μια δημόσια αρχή, όπως συμβαίνει σήμερα και στην αντίστοιχη περίπτωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, με το Νόμο να ορίζει πως η καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων θα πραγματοποιείται σε λογαριασμούς από τους χρηματικούς υπόλογους των αρχόντων και του δήμου. Επίσης και τα δημόσια δάνεια τα οποία χορηγούνταν σε διάφορες άλλες πόλεις, χωρίς την ύπαρξη τόκων, έπρεπε να παρακολουθούνται μέσω των λογαριασμών αυτών². Επίσης, στην εποχή που ζούσε ο Περικλής, τον ελεγκτή ως οντότητα μπορούσε να τον αποτελεί ο κάθε πολίτης, μιας και ήταν υποχρεωτικό τα διάφορα έσοδα και τα αντίστοιχα έξοδα να καταγράφονται από τους εργολάβους σε όλα τα δημόσια κτίρια. Στην Αθήνα, περί το 400 π.Χ. υπάρχει και η επιβολή από το νόμο οι διάφοροι λογαριασμοί των εταιρειών να υπόκεινται σε υποχρεωτική δημοσίευση. Την ίδια εποχή, σχετικά με τους λογαριασμούς των εταιρειών, επιβάλλεται πέραν της δημοσίευσης και η ύπαρξη εξεταστών, οι οποίοι αναλάμβαναν τους ελέγχους, γνωστοί και ως «αρχησκόποι» στη Φθιώτιδα, οι «κατόπτας» στη Βοιωτία και οι «απόλογοι» στη Θάσο.

Μετέπειτα, κατά τη διάρκεια της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας, τους ελέγχους τους έκαναν οι ύπατοι, ή τιμητές, και οι ταμίες και απευθύνονταν στο δημόσιο Θησαυροφυλάκιο, ενώ από την άλλη πλευρά, η Σύγκλητος ήταν εκείνη που έπρεπε να εγκρίνει τους λογαριασμούς. Στο Μεσαίωνα, υπάρχει μια στασιμότητα, ως προς την εξέλιξη του ελέγχου αλλά και του εκάστοτε τομέα της οικονομίας λόγω του ότι, η Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία διαλύθηκε επηρεάζοντας καταλυτικά τις συναλλαγές. Επίσης, πολύ σημαντικό ρόλο διαδραμάτισε και ο Χριστιανισμός, μιας και υπήρχε περιφρόνηση σε οτιδήποτε είχε σχέση με τα οικονομικά. Στα τέλη της εποχής του Μεσαίωνα, η επιστήμη της Λογιστικής γίνεται και πάλι ισχυρή, μιας και από διάφορα ευρήματα που ανακαλύφθηκαν, διαφαίνεται πως, σε διάφορες περιοχές, όπως στην ευρύτερη Ιταλία διενεργούνταν αυστηροί έλεγχοι, ενώ παράλληλα, στην πόλη Πίζα υπήρχε ήδη από τον 13^ο αιώνα ένας ελεγκτής. Πλήρης καθιέρωση του ελέγχου, υπάρχει στην Αγγλία, μετά το 1285, με τον έλεγχο αυτό να διενεργείται από το Αγγλικό Θησαυροφυλάκιο, ενώ έπειτα δικαστές, Βαρόνοι και

² Κάντζος Κ. (1995), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Α' Έκδοση, Αθήνα

αξιωματούχοι του στέμματος έκαναν ελέγχους για την είσπραξη δημόσιων εσόδων, το οποίο και άρχισε να καθιερώνεται συστηματικά.

Μετά την Αγγλία, στη Σκοτία, αρχίζουν να διενεργούνται έλεγχοι στα βιβλία της διεύθυνσης των οικονομικών, ενώ ακόμη πιο μετά, το 1581 στη Βενετία, πραγματοποιείται και η πρώτη σύσταση ένωσης από επαγγελματίες ελεγκτές. Προχωρώντας, το 17^ο αιώνα αρχίζουν σιγά σιγά να καθιερώνονται στη Γαλλία οι οργανωμένοι και συστηματικοί λογιστικοί έλεγχοι, ενώ, από τον 19^ο αιώνα στην Αγγλία, συνέπεια της βιομηχανικής επανάστασης και της ανάπτυξης της οικονομίας και της βιομηχανίας, εμφανίζεται και ο θεσμός των ορκωτών λογιστών ενώ αναπτύσσεται και ο λογιστικός έλεγχος, συνέπεια του κλίματος κερδοσκοπίας που υπάρχει. Το 1862 ο έλεγχος μεταφέρεται από την Αγγλία στις άλλες χώρες, και αρχίζουν να διαμορφώνονται κανόνες ελέγχου. Το 1956, υπάρχει και η εμφάνιση του ελέγχου στην Ελλάδα με τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

Μέχρι το 1957, οπότε και άρχισε να λειτουργεί το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, στην Ελλάδα, το επάγγελμα των ελεγκτών δεν ήταν οργανωμένο με τον έλεγχο που διενεργείτο στις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των Ανωνύμων Εταιρειών να έχει τυπική μορφή. Σύμφωνα με το Νόμο, ο έλεγχος που προβλέπεται για τις Ανώνυμες Εταιρείες πραγματοποιείται στις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις, όπως είναι ο Ισολογισμός, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, έχοντας όμως καθαρά τυπικό χαρακτήρα, μιας και ήταν ευρύτατα γνωστό πως αυτό που γινόταν ήταν, οι ελεγκτές, οι οποίοι και διορίζονταν από τη Γενική Συνέλευση, να υπογράφουν την έτοιμη από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, Έκθεση Ελέγχου. Ο λόγος για τη λήψη της τυπικής αυτής υπογραφής της Έκθεσης του Ελέγχου, χωρίς να διενεργηθεί περαιτέρω ένας πιο λεπτομερής έλεγχος είναι πως δεν επρόκειτο για επαγγελματίες, συνέπεια του ότι ο ισχύον Νόμος δεν απαιτούσε ο ελεγκτής να διαθέτει κανένα προσόν. Αυτό οδήγησε στο γεγονός πως, διορίζονταν ως ελεγκτές άτομα από κάθε επαγγελματικό κλάδο και ανεξάρτητα από το μορφωτικό επίπεδο που διέθεταν. Οι ελεγκτές διορίζονταν από τη διοίκηση της εταιρείας η οποία τους έδινε και την αμοιβή τους, ενώ για το λόγο αυτό, υπήρχε και πολύ μεγάλη εξάρτηση ανάμεσα στους ελεγκτές και τους ελεγχόμενους³.

Από το 1957 έως και το 1992, αρχίζει να οργανώνεται και να λειτουργεί το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, υπό τη μορφή της υποχρεωτικής ένωσης προσώπων, που

³ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

είναι οι επαγγελματίες ελεγκτές, σε ένα Νομικό Πρόσωπο. Τα μέλη του Νομικού Προσώπου ασκούν δημόσιο λειτούργημα και έχουν ως αναφαίρετο το δικαίωμα της ελεύθερης έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Υπό τη σκέπη του Νομικού αυτού Προσώπου, οι ελεγκτές εκπαιδεύονται, με συνέπεια να δημιουργούνται επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, οι οποίοι και διενεργούν ουσιαστικούς ελέγχους στις Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών. Με σκοπό την οργάνωση ενός ουσιαστικού διαχειριστικού ελέγχου στις Ανώνυμες Εταιρείες, γίνεται η σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο και αρχίζει τη λειτουργία του στις 19.11.1956. Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών αναλαμβάνει να ελέγχει τις Οικονομικές Καταστάσεις αρχικά των μεγαλύτερων, και κατόπιν των πιο μικρών και μεσαίων Ανωνύμων Εταιρειών. Από το 1993 όμως και έπειτα, μεταβάλλεται η μορφή οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) και ιδρύονται οι Ελεγκτικές Εταιρείες. Η μεταβολή αυτή στη μορφή οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος, καθορίζει πιο συγκεκριμένα τα νέα δεδομένα που προκύπτουν στην οργάνωση, λειτουργία και στην άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Συμπερασματικά, ενώ κατά το παρελθόν το αντικείμενο της επιστήμης της Ελεγκτικής ήταν ο έλεγχος ως προς την ακρίβεια των λογαριασμών αλλά και ο εντοπισμός μιας πιθανής απάτης και σφαλμάτων ως προς τη διαχείριση, σήμερα η ελεγκτική εστιάζει περισσότερο στο κατά πόσο κρίνονται αληθή και έγκυρα ή όχι, τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας, καθώς και στην εκτίμηση του βαθμού της αποτελεσματικότητάς της. Ο έλεγχος διενεργείται πλέον, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα, τόσο από ελεγκτικές εταιρείες, οι οποίες διενεργούν εξωτερικούς ελέγχους, όσο και από εσωτερικούς ελεγκτές, που αποτελούν στελέχη των μεγάλων οικονομικών μονάδων.

1.2 Το Περιεχόμενο της Σύγχρονης Ελεγκτικής

Στις αναπτυγμένες χώρες, ο έλεγχος έχει ένα ευρύτερο περιεχόμενο. Ο έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές αναφέρεται στον έλεγχο της γενικότερης αποτελεσματικότητας μιας επιχείρησης. Ειδικότερα, εξετάζοντας το καθεστώς του ελέγχου που υπάρχει σε τρεις (3) εξέχουσες οικονομίες, σε παγκόσμιο επίπεδο, αντικείμενό του είναι να εξακριβώσει⁴:

- την υγεία ή όχι μιας επιχείρησης

⁴ Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., (2006), «Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

- εάν οι εργασίες της βρίσκονται σε καλό επίπεδο και εάν αυτή η εταιρεία αναπτύσσεται
- η ύπαρξη ή μη μιας ισχυρής ή αδύναμης θεμελίωσης, αλλά και η εκπλήρωση ενός βασικού και κύριου καθήκοντος, το οποίο σχετίζεται με:
 - i. την αποκάλυψη των ατελειών ενός θεσμού, μιας οργάνωσης, μιας επιχείρησης, ώστε να μπορέσει να λάβει εγκαίρως μέτρα για τη θεραπεία των ατελειών αυτών.
 - ii. τη συστηματική ερμηνεία του πως έλαβε χώρα το γεγονός αυτό σε μια ή περισσότερες επιχειρήσεις.
 - iii. την παροχή βοήθειας, ώστε να υπάρξει καλύτερη εκμετάλλευση των παγίων, αλλά και των κυκλοφορούντων στοιχείων και μέσω της επιχείρησης, με στόχο την καλύτερη χρήση αυτών.
 - iv. τη μείωση του κόστους.
 - v. την παροχή βοήθειας για την οργάνωση του οικονομικού λογισμού.
 - vi. την επιδίωξη της πραγμάτωσης μιας αποτελεσματικότερης εκμετάλλευσης της επιχείρησης, σε γενικές γραμμές.

Στη Μεγάλη Βρετανία, ο έλεγχος ταυτίζεται με τη Διοικητική Λογιστική (Management Accounting) και επομένως, αποτελεί ένα όργανο της διοίκησης μιας εταιρείας για τον έλεγχο της αποδοτικότητας όλων των τομέων και των λειτουργιών που την απαρτίζουν. Από την άλλη πλευρά, στις Η.Π.Α., ο έλεγχος αποβλέπει και στην περίπτωση αυτή στον έλεγχο της αποδοτικότητας της επιχείρησης, μέσα όμως από το θεσμό του ελεγκτού της Διοίκησης (Controller). Μέσα από την αναζήτηση της συνολικής αποτελεσματικότητας, μέσω του θεσμού του ελεγκτή της Διοίκησης (Controller), ο έλεγχος μπορεί να λάβει το χαρακτήρα του συστήματος, το οποίο και αποβλέπει στη συνεχή προσαρμογή του σχεδίου δράσης, με τη χρήση του μηχανισμού αντίδρασης – αναπληροφόρησης (Feed – Back), το οποίο και ονομάζεται «Οδήγηση» (Guidage)⁵.

Επομένως, η σύγχρονη αντίληψη του ελέγχου κυριαρχείται από τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, εμπνέεται από την επιστήμη της κυβερνητικής, μιας και διαθέτει μηχανισμούς αναπληροφόρησης (Feed – Back), οι οποίοι επιτρέπουν στην επιχείρηση να παρακολουθεί την απόδοσή της και να δρα επανορθωτικά, κάθε φορά που σημειώνονται παρεκκλίσεις της πορείας της από τα προϋπολογισμένα σχέδια, επιτυγχάνοντας με τον τρόπο

⁵ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία και πρακτική, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών

αυτό άριστο έλεγχο της συνολικής αποτελεσματικότητας. Γενικά, η σύγχρονη έννοια του όρου του ελέγχου, αναφέρεται στην αναζήτηση αλλά και στην έρευνα της αποτελεσματικότητας, μέσα από «κυβερνητικούς» μηχανισμούς ανάδρασης (Feed – Back).

1.3 Ελεγκτικές Εργασίες

1.3.1 Ορισμός & Περιεχόμενο

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν εκ των σημαντικότερων κλάδων της Λογιστικής και η βασική της ενασχόληση είναι η διατύπωση των κανόνων και των αρχών που άπτονται της διεξαγωγής των οικονομικών ελέγχων. Βασική επιδίωξη των ελέγχων αυτών είναι η επαλήθευση της ειλικρινείας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων των τρίτων, με τους ισχυρισμούς αυτούς να αφορούν κυρίως οικονομικά ζητήματα. Επίσης, η επιστήμη της Ελεγκτικής, παράγει νέες γνώσεις διαμέσου της διεξαγωγής μιας ορθολογικής και μεθοδικής έρευνας, εξασφαλίζοντας την έγκυρη παρουσίαση των νέων αυτών γνώσεων. Η επιστήμη της σύγχρονης Ελεγκτικής είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πλέον βασικές επιστήμες της διοίκησης των οικονομικών μονάδων, όπως είναι η Οικονομική, η Στατιστική, η Νομική και η Πληροφορική. Από όλες αυτές τις επιστήμες η Ελεγκτική κατορθώνει να αντλεί σύγχρονες μεθοδολογίες, που αποσκοπούν στην ικανοποιητική επίλυση των θεμάτων που αναφέρονται στο υποκείμενο και στο αντικείμενο των ελέγχων, καθώς επίσης και στην ελεγκτική εργασία⁶.

Επίσης, η επιστήμη της Ελεγκτικής μπορεί να θεωρηθεί πως αποτελεί και μια τεχνική, αξιοποιώντας την καινούργια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα, για να καθορίσει πρότυπα και ελεγκτικές διαδικασίες που εξασφαλίζουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η τεχνική αναζήτα τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό (πχ εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (πχ ελεγκτική εργασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού⁷. Η Ελεγκτική διακρίνεται σε Δημόσια και Ιδιωτική. Η πρώτη αποτελεί κλάδο της Δημόσιας Λογιστικής και ασχολείται με τον έλεγχο των οργανισμών του Δημοσίου, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών γενικά. Στη χώρα μας, ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η Ιδιωτική Ελεγκτική αποτελεί κλάδο της Ιδιωτικής Λογιστικής

⁶ Τσακλάγκανος, Α., (1987), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Α΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

⁷ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

και έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο, κυρίως των κερδοσκοπικών οικονομικών μονάδων. Η διεξαγωγή του είναι έργο των εξωτερικών ελεγκτών⁸.

Ο βασικός σκοπός της Ελεγκτικής, ως προς τη συμπεριφορά του ελεγκτή, είναι να προχωρήσει σε μια διαμόρφωση γνώμης, ως προς τη σχέση που θα πρέπει να υπάρχει με τη σωστή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης αλλά και των αποτελεσμάτων χρήσης μιας επιχείρησης, η οποία και ελέγχεται στις αντίστοιχες λογιστικές της καταστάσεις, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές⁹. Ο έλεγχος διενεργείται ώστε να διαπιστωθεί εάν εφαρμόζεται η ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως της εξεταζόμενης οικονομικής μονάδας, που αφορά την περιουσιακή και την κεφαλαιακή διάρθρωση, στη συγκεκριμένη όμως ημερομηνία που αναφέρεται. Επίσης, αφορά και τις μεταβολές που επέρχονται ως αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της, κατά την εξεταζόμενη περίοδο, αλλά και της χρηματοδότησης που διαθέτει, όπως επίσης και για τις υπόλοιπες ενέργειές της.

Το αντικείμενο του ελέγχου που διενεργείται, εντός των πλαισίων της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής αφορά τον τρόπο και την αξιοπιστία ως προς τη μέτρηση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της οικονομικής μονάδας. Όσο διαρκεί ο έλεγχος, γίνεται μια επαλήθευση του απολογισμού που κατάρτισαν οι υπεύθυνοι, προς εκείνους οι οποίοι και έχουν έννομο για αυτό συμφέρον. Κατά συνέπεια, πραγματοποιείται ένας έλεγχος στο λογιστικό σύστημα, όπου υπάρχει μια αρχική μέτρηση και αναφορά, αλλά παράλληλα οργανώνονται οι αρχές της λειτουργίας της εταιρείας, ενώ αξιολογείται και η επάρκεια των συστημάτων που εμπλέκονται ή είναι παραπλήσια με το λογιστικό σύστημα.

Οι έλεγχοι διακρίνονται για λόγους αποσαφήνισης των εννοιών, με απώτερο στόχο να είναι περισσότερο κατανοητοί στους ελεγκτές.

- ✓ Ανάλογα με εκείνον που διενεργεί τον έλεγχο αλλά και τη σχέση εργασίας που έχει με τον ελεγχόμενο φορέα, υπάρχει η πρώτη διάκριση των ελέγχων σε εξωτερικούς, εσωτερικούς αλλά και μικτούς¹⁰

Ως εσωτερικοί έλεγχοι θεωρούνται εκείνοι που οργανώνονται από τον ίδιο το φορέα και αναλαμβάνονται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι εργαζόμενοι της επιχείρησης. Από την άλλη πλευρά, ως εξωτερικοί έλεγχοι θεωρούνται

⁸ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

⁹ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

¹⁰ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β' Έκδοση, Θεσσαλονίκη

όλοι εκείνοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, ανεξάρτητους επαγγελματίες, χωρίς να είναι εργαζόμενοι της επιχείρησης, ενώ παράλληλα, και οι μέτοχοι της οικονομικής μονάδας είναι εκείνοι που τους προσκαλούν προκειμένου να διενεργήσουν τον έλεγχο. Τέλος, οι μικτοί έλεγχοι διοργανώνονται αλλά και συντονίζονται από το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου, ενώ πραγματοποιούνται και με τη συνεργασία, από κοινού, με το Σώμα των εξωτερικών ελεγκτών.

- ✓ Ανάλογα με την έκταση που καταλαμβάνουν, υπάρχει η διάκριση των ελέγχων σε ειδικούς και γενικούς¹¹

Ως ειδικοί ονομάζονται εκείνοι οι έλεγχοι που διερευνούν έναν συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο, όπως μπορεί να είναι οι προμήθειες, οι εισπράξεις, οι πληρωμές, η εκχώρηση δανείων, οι πωλήσεις, η παραγωγή, η διαχείριση των αποθεμάτων, η επισφάλεια των πελατών, οι διαδικασίες της διασφάλισης ποιότητας, η παραλαβή έργων αλλά και μια σειρά από διάφορες άλλες δραστηριότητες της εταιρείας. Ως γενικοί, ονομάζονται οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ο Ισολογισμός τέλους χρήσης, αποτελεί ένα τέτοιο παράδειγμα γενικού ελέγχου που διενεργείται από εξωτερικούς ελεγκτές.

- ✓ Ανάλογα με το σκοπό οι έλεγχοι, διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς

Ως προληπτικοί θεωρούνται εκείνοι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται με σκοπό την πρόληψη του κινδύνου, από τις ίδιες τις υπηρεσίες που πραγματοποιούν τα διάφορα τμήματα. Τέτοια παραδείγματα, προληπτικών ελέγχων μπορούν να θεωρηθούν, η συντήρηση των εγκαταστάσεων μιας εταιρείας, οι προμήθειες οι οποίες και εγκρίνονται ώστε να αγοραστούν. Οι έλεγχοι αυτοί δεν πραγματοποιούνται από εσωτερικούς ελεγκτές αλλά περισσότερο εσωτερικά από τις αρμόδιες υπηρεσίες των επιχειρήσεων. Αρμοδιότητα των εσωτερικών ελεγκτών είναι η πρόληψη ως προς την αποτροπή διαφόρων σφαλμάτων, διαμέσου της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών, σε όσα αφορούν τους προληπτικούς ελέγχους. Επίσης, οι έλεγχοι αυτοί αξιολογούν την οργανωτική δομή, τα προγράμματα, αλλά και τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, κάνοντας εκτίμηση των κινδύνων που ενδεχομένως να υπάρχουν επιβεβαιώνοντας πως η διοίκηση κατόρθωσε να θέσει όλους εκείνους τους επιχειρηματικούς στόχους, με την υλοποίησή τους να καθίσταται εφικτή, έως τελικά να αποδειχθούν πως όλα όσα συμβαίνουν προς όφελος μιας επιχείρησης.

¹¹ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

Ως κατασταλτικοί θεωρούνται εκείνοι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται με αποκλειστικό όργανο τους εσωτερικούς ελεγκτές, εκ των υστέρων των πράξεων που υλοποιήθηκαν. Επιβεβαιώνουν πως εφαρμόζονται όλες οι απαραίτητες διαδικασίες, και πως όλα πραγματοποιήθηκαν αποτελεσματικά και αποδοτικά. Στόχος τους επίσης είναι να εντοπίσουν αλλά και να καταστέλλουν τα όποια σφάλματα ή παραλείψεις συνέβησαν, τις τυχόν κλοπές ή άλλες ατασθαλίες, που πιθανόν να έχουν γίνει, ή ακόμα και μια πιθανή κακή διαχείριση των μέσων και πόρων.

✓ Ανάλογα με τη διάρκειά τους διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους¹²

Μόνιμοι ή διαρκείς λέγονται οι συνεχείς εκείνοι έλεγχοι που εφαρμόζονται στη διάρκεια εκτέλεσης της οικονομικής πράξης, συναλλαγής ή ακόμα και παραγωγικής λειτουργίας. Θεωρούνται προληπτικοί έλεγχοι και τους εκτελούν τα ίδια τα τμήματα και οι προϊστάμενοι τους. Τακτικοί ή περιοδικοί ονομάζονται εκείνοι οι έλεγχοι που δεν είναι συνεχείς αλλά εφαρμόζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, δηλαδή μία φορά κάθε μήνα, εξάμηνο ή έτος, και τους αναλαμβάνουν μόνο οι εσωτερικοί ελεγκτές της οικονομικής μονάδας. Έκτακτοι ή περιστασιακοί λέγονται οι έλεγχοι οι οποίοι γίνονται σε έκτακτες περιπτώσεις, μετά από εντολή από τη διοίκηση ή μετά από απόφαση από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου, ή ακόμα και σε περίπτωση που γίνει κάποια καταγγελία η οποία επιβάλει τη διενέργεια ενός τέτοιου είδους ελέγχου. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι γίνονται ουσιαστικά σε περιπτώσεις που υπάρχει υπόνοια για σπατάλη, κατάχρηση, κλοπή ή ατασθαλία, αλλά και όταν υπάρχει επείγουσα ανάγκη για διαπίστωση του μεγέθους αδυναμίας στις λειτουργίες ώστε να ληφθούν στη συνέχεια τα απαιτούμενα διοικητικά μέτρα.

✓ Οριζόντιοι ή κάθετοι έλεγχοι, ανάλογα με τη μέθοδο που εφαρμόζεται κατά τη διενέργεια των ελέγχων.

Ως κάθετος ή αναδρομικός μπορεί να ονομάζεται ένας έλεγχος, σύμφωνα με τον οποίο ο εκάστοτε ελεγκτής ακολουθεί μια αντίστροφη πορεία από εκείνη που ενδεχομένως και να ακολουθήθηκε ώστε να εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις εκείνα τα στοιχεία που μπορεί να ελέγχει, προκειμένου να επιβεβαιώσει πως συμφωνούν με εκείνα που αποτυπώνονται στον Ισολογισμό. Ειδικότερα, ο ελεγκτής αρχίζει τον έλεγχο από τα Αποτελέσματα Χρήσης, ενώ κατόπιν συνεχίζει με τον Ισολογισμό και ακολουθούν η Γενική Εκμετάλλευση, το Οριστικό Ισοζύγιο του Γενικού Καθολικού, τα ανά μήνα Ισοζύγια, τα

¹² Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

Ισοζύγια των Αναλυτικών Καθολικών, το Γενικό Καθολικό, το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, τα Αναλυτικά Καθολικά, τα Αναλυτικά Ημερολόγια καταλήγοντας στα διάφορα παραστατικά, με μια συγκεκριμένη σειρά.

Στον οριζόντιο έλεγχο η διαδικασία η οποία και ακολουθείται έχει την ακόλουθη σειρά:

- Παραστατικά
- Αναλυτικά Ημερολόγια
- Αναλυτικά Καθολικά
- Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
- Γενικό Καθολικό
- Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών
- Ισοζύγια μηνών
- Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού
- Γενική Εκμετάλλευση
- Ισολογισμός
- Αποτελέσματα Χρήσης

Είναι η ακριβώς αντίστροφη πορεία από εκείνη που ακολουθείται στον κάθετο έλεγχο, με τον ελεγκτή να αρχίζει από τα πρωτότυπα παραστατικά αναζητώντας τεκμήρια που θα επιβεβαιώνουν πως όσα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι αληθή. Ταυτόχρονα, πραγματοποιείται και έλεγχος σχετικά με το εάν έχουν καταχωρηθεί οι εγγραφές στα Αναλυτικά Ημερολόγια, και επίσης, εάν έχουν υλοποιηθεί οι απαιτούμενες καταχωρήσεις σε αναλυτικά καθολικά, ισοζύγια και στις διάφορες λογιστικές καταστάσεις.

1.3.2 Διακρίσεις & Στάδια Ελεγκτικής Εργασίας

Η πλέον βασική διάκριση της Ελεγκτικής ή του ελέγχου των διαφόρων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, γίνεται μεταξύ του εξωτερικού, του εσωτερικού και του κρατικού ελέγχου¹³.

1. Εξωτερικός Έλεγχος

«Ο εξωτερικός έλεγχος ή Εξωτερική ελεγκτική αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται από έναν ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα επαγγελματία». Όσοι εκπαιδεύονται, κατόπιν ειδικής μέριμνας, με σκοπό τη διενέργεια διαφόρων εξωτερικών ελέγχων, που μπορεί να αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές, δεν αποτελούν εργαζόμενους της όποιας ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, στην οποία όμως μπορεί να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Αυτού του είδους οι επαγγελματίες θα πρέπει να πληρούν τα κριτήρια της ανεξαρτησίας, με άλλα λόγια δηλαδή να είναι ανεπηρέαστοι, αμερόληπτοι και αντικειμενικοί, ως προς την εργασία την οποία και καλούνται να φέρουν εις πέρας.

2. Εσωτερικός Έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος ή αλλιώς η Εσωτερική Ελεγκτική αναφέρεται στον έλεγχο τον οποίο διενεργούν ειδικοί επαγγελματίες οι οποίοι και είναι υπάλληλοι της οικονομικής μονάδας. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται αποκλειστικά για λογαριασμό της διοίκησης της επιχείρησης και σε κάποια του μορφή, υπάρχει σε όλες τις επιχειρήσεις. Ως εσωτερικός έλεγχος ορίζεται, «μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη υποτίθεται, μεν, αλλά εσωτερική της μονάδας, δε, λειτουργία, η οποία είναι επιφορτισμένη με το συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας (συμπεριλαμβανομένου και του λογιστικού συστήματος) και η οποία λειτουργία εντάσσεται στο ευρύτερο MIS (Management Information System) της μονάδας».

Βασικοί στόχοι της εσωτερικής ελεγκτικής είναι η ενασχόλησή της με τη λειτουργία των διαφόρων τμημάτων της επιχείρησης, σύμφωνα με την εσωτερικής της οργάνωση, τη διαπίστωση τυχόν σφαλμάτων, ατασθαλιών, δεικτών απάτης αλλά και αδυναμιών, ως προς την οργάνωση και της λειτουργία της, τα οποία είναι πιθανόν να οδηγήσουν σε μια κακή διαχείριση και μεταχείριση των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας ή ακόμη και στη φθορά

¹³ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία και πρακτική, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών

ή στην απώλειά τους, στην εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και στην επάρκεια των διαφόρων συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης της μονάδας. Τέλος, η εσωτερική ελεγκτική ασχολείται με την αναφορά των διαπιστώσεων του ελέγχου στη διοίκηση της μονάδας και με την εισήγηση διαφόρων μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο. Εξωτερικός και εσωτερικός έλεγχος θεωρείται πως είναι και οι δυο (2) απαραίτητοι, για τον ξεχωριστό ρόλο που μπορεί ο καθένας να διαδραματίζει τόσο μακροοικονομικά όσο και μικροοικονομικά αντίστοιχα.

3. Κρατική Ελεγκτική¹⁴

Ένας έλεγχος ονομάζεται κρατικός όταν πραγματοποιείται από κρατικούς αλλά και από ημικρατικούς φορείς. Για παράδειγμα, τέτοιου είδους ελέγχους θεωρούνται, ο φορολογικός έλεγχος, που πραγματοποιείται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές και έχουν ως στόχο τους την επαλήθευση του εισοδήματος που φορολογείται για κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο και είναι υπό την εποπτεία της φορολογίας. Ο έλεγχος που διενεργείται σε διάφορα νομισματικά αλλά και πιστωτικά ζητήματα από την Τράπεζα της Ελλάδος, όπως επίσης και ο έλεγχος που γίνεται σε διάφορους λογαριασμούς στον δημόσιο τομέα, αλλά και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται μέσω της ενίσχυσης από διάφορους πόρους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως επίσης και στους Δήμους και στις Κοινότητες, πραγματοποιούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Η κρατική Ελεγκτική είναι διαφορετική από την αντίστοιχη εξωτερική Ελεγκτική, μιας και είναι περισσότερο συνοπτική σε σχέση με αυτή, ενώ παράλληλα, η κρατική Ελεγκτική, δεν ακολουθεί κάποια γενικά παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Τα κοινά σημεία, τόσο της εξωτερικής όσο και της κρατικής Ελεγκτικής αφορούν το γεγονός πως και τα δύο (2) αυτά είδη του ελέγχου αναζητούν τεκμήρια και κάνουν διάφορες επαληθεύσεις τόσο μεγεθών όσο και διαδικασιών, ενώ επίσης, με μεγάλη ευκολία μπορεί να αντικατασταθεί η κρατική Ελεγκτική από την εξωτερική Ελεγκτική, αλλά και εσωτερικά από ένα σύστημα εσωτερικών ελεγκτών. Το σύνολο εκείνων των ενεργειών του ελεγκτή που απαιτούνται με στόχο την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου, συνιστά την ελεγκτική εργασία. Είναι μια συστηματική και ιδιαίτερα σύνθετη εργασία, που πραγματοποιείται τόσο κατά τη διάρκεια της χρήσης, πριν από τη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων, όσο και κατόπιν του τέλους της χρήσης και η οποία περιλαμβάνει τα ακόλουθα επτά (7) στάδια¹⁵¹⁶:

¹⁴ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

¹⁵ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

1. Προκαταρκτική εργασία
2. Μελέτη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης
3. Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
4. Κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου τεκμηρίωσης (ουσιαστικού ελέγχου)
5. Επαλήθευση της πληρότητας, νομιμότητας και αντικειμενικότητας των διαδικασιών λογιστικοποίησης των συναλλαγών
6. Επαλήθευση ως προς την ορθότητα των υπολοίπων των λογαριασμών του τέλους χρήσης και παράλληλα έλεγχος της παρουσίασης των λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις
7. Διαμόρφωση αλλά και έκφραση της ελεγκτικής γνώμης του ατόμου, ως προς την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων του τέλους χρήσης

Τα πρώτα δύο στάδια της ελεγκτικής εργασίας αναφέρονται στις διαδικασίες ενημέρωσης του ελεγκτή. Αυτή η εργασία παραλείπεται συνήθως στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής δεν ελέγχει για πρώτη φορά την επιχείρηση. Η εργασία που αντιστοιχεί στα στάδια τρία (3) και τέσσερα (4) εκτελείται κατά τη διάρκεια της χρήσης και τα συμπεράσματα που συνάγει ο ελεγκτής για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τον καθορισμό της έκτασης της ελεγκτικής εργασίας που αναφέρεται στα στάδια πέντε (5) και έξι (6) και διενεργείται πολύ πριν και μετά το τέλος της χρήσης. Το όλο κύκλωμα του ελέγχου ολοκληρώνεται με τη διαμόρφωση της κρίσης του ελεγκτή και την έκφραση της γνώμης του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων (στάδιο επτά – 7).

Η εκτέλεση κάθε τμήματος της ελεγκτικής εργασίας αποβλέπει στην επίτευξη ενός συγκεκριμένου σκοπού. Έτσι, ο ελεγκτής επιδιώκει να:

- ✓ Ενημερωθεί σχετικά με την επιχείρηση, τις δραστηριότητές της και τη λειτουργία του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου της (στάδια 2 και 3)
- ✓ Αξιολογήσει κατά προσέγγιση το βαθμό της αξιοπιστίας των πληροφοριών που παρέχει το λογιστικό τμήμα της επιχείρησης (στάδιο 3)
- ✓ Διαπιστώσει εάν τα υπόλοιπα των λογαριασμών τέλους χρήσης αποδίδουν τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της (στάδια 4 και 5).

¹⁶ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία και πρακτική, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών

1. Προκαταρκτική Εργασία

Μετά από την έναρξη του ελέγχου, ο το άτομο που τον πραγματοποιεί ενημερώνεται σε γενικές γραμμές αναφορικά με τον κλάδο στον οποίο και ανήκει η ελεγχόμενη επιχείρηση, τη νομική μορφή της, τις δραστηριότητες, καθώς επίσης και την οργανωτική δομή που διαθέτει. Ενημέρωση επίσης υπάρχει και για εκείνα τα ζητήματα που σχετίζονται με τη νομοθεσία που αφορά την επιχείρηση, ή τις σχέσεις της με άλλες μονάδες, τη διοίκηση της, τη λογιστική της οργάνωση κ.λπ. Η γενική ενημέρωση του ελεγκτή εξασφαλίζεται με συζητήσεις που έχει με τα μέλη της διοίκησης και το προσωπικό γενικά, με τη μελέτη των συνθηκών αγοράς και του κλάδου (π.χ. συστήματα διακίνησης εμπορευμάτων, πρώτων υλών) και με επιτόπιες επισκέψεις στα εργοστάσια, αποθηκευτικούς χώρους, γραφεία και καταστήματα της επιχείρησης. Επίσης ο αρμόδιος ελεγκτής ενημερώνεται και διαμέσου της μελέτης του καταστατικού της εταιρείας αλλά και των εσωτερικών κανονισμών λειτουργίας της επιχείρησης, από τα πρακτικά των συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου και των Γενικών Συνελεύσεων των μετοχών, καθώς και από το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης. Η ενημέρωση του ελεγκτή διευκολύνεται με την αναδρομή του στις σημειώσεις και παρατηρήσεις των ελεγκτών των προηγούμενων χρήσεων που βρίσκονται στο μόνιμο φάκελο των φύλλων εργασίας. Ο ελεγκτής, μετά την ολοκλήρωση της προκαταρκτικής εργασίας, καταχωρεί στα φύλλα εργασίας τις σχετικές παρατηρήσεις και τα συμπεράσματα του. Στα ίδια φύλλα αναγράφει τις παρατηρήσεις και τις υποδείξεις του καθώς και τα συμπεράσματα που εξάγει σε κάθε στάδιο του ελέγχου του.

2. Μελέτη του Συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου

Στο στάδιο αυτό, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει εάν υπάρχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου και εάν εφαρμόζονται τα απαραίτητα μέτρα ελέγχου. Για το σκοπό αυτό, ενημερώνεται σχετικά με τη λογιστική οργάνωση της υπό έλεγχο επιχείρησης, το λογιστικό της σχέδιο, την τήρηση των βιβλίων της, τις μεθόδους και τεχνικές που ακολουθούνται (π.χ. για την αποτίμηση των αποθεμάτων), τις διαδικασίες προστασίας του ανθρώπινου δυναμικού και των περιουσιακών στοιχείων της καθώς και το οργανόγραμμά της. Η σωστή ενημέρωση του ελεγκτή σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζεται με:

- Τη μελέτη των φακέλων ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- Την υποβολή εκ μέρους του ερωτήσεων προς τους υπεύθυνους για την εφαρμογή του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου
- Τη μελέτη των εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου και του εσωτερικού κανονισμού

- Την προσωπική επισκόπηση των στοιχείων του εσωτερικού ελέγχου,
- Τη παρακολούθηση της ροής περιορισμένου αριθμού συναλλαγών μέσα από τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και την κατάρτιση διαγραμμάτων ροής

3. Αξιολόγηση Αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου από τον εξωτερικό ελεγκτή επιβάλλει το δεύτερο από τα πρότυπα της ελεγκτικής εργασίας. Εάν το σύστημα είναι αποτελεσματικό τότε μπορεί να θεωρηθεί ως βάσιμη απόδειξη της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ότι λειτουργεί αποτελεσματικά μόνο όταν εξασφαλίζει:

- ❖ Τη λειτουργία του λογιστικού συστήματος που ισχύει, λαμβάνοντας υπόψιν τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, καθώς επίσης και τις διατάξεις των σχετικών Νόμων
- ❖ Την προστασία των ατόμων της επιχείρησης αλλά και τη διαφύλαξη των περιουσιακών της στοιχείων με τη συνεχή λογιστική παρακολούθηση τους (π.χ. σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων) και με τη λήψη διάφορων μέτρων
- ❖ Την πλήρη εκτέλεση των εντολών που δίνει η διοίκηση και οι οποίες προάγουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης

Ως προς την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου αυτή στηρίζεται στη σωστή διενέργεια ελέγχων ποιότητας (ελέγχων διαδικασιών). Οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικά δειγματοληπτικοί λόγω του μεγάλου αριθμού των στοιχείων που πρέπει να εξεταστούν, του εκτεταμένου πεδίου εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου και του υψηλού κόστους που συνεπάγεται ο κάθε έλεγχος. Διενεργούνται δε κατά τους πρώτους μήνες της χρήσης και επαναλαμβάνονται προς το τέλος της. Μέσα από την αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου ο αρμόδιος ελεγκτής εντοπίζει ορισμένης σημαντικότητας σφάλματα, παραλείψεις, λογιστικές νοθεύσεις, που να μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί, χωρίς να εντοπιστούν από τα υπάρχοντα μέτρα ελέγχου. Επιδιώκει δε, να εκτιμήσει τη σοβαρότητα των επιπτώσεων τους στην αξιοπιστία των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών.

4. Κατάρτιση Προγράμματος Ελέγχου Τεκμηρίωσης

Είναι δυνατό ο εξωτερικός ελεγκτής να αποφανθεί, με σχετική βεβαιότητα, για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων, όταν η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει ισχυρό

σύστημα εσωτερικού ελέγχου; Αρκεί, δηλαδή, η εξακρίβωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων; Η απάντηση και στα δύο ερωτήματα είναι αρνητική. Ακόμη και η ύπαρξη του πιο αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου δε διαφυλάσσει τον εξωτερικό ελεγκτή από τον κίνδυνο να συνάγει λανθασμένα συμπεράσματα για την αντικειμενικότητα των λογιστικών πληροφοριών. Αυτό συμβαίνει γιατί:

- ❖ Η διοίκηση της επιχείρησης έχει την πλήρη αρμοδιότητα και ευθύνη για την καθιέρωση, οργάνωση και λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως έχει και τη δυνατότητα να παρεμβαίνει δολίως ή όχι στο έργο του εσωτερικού ελεγκτή
- ❖ Ο εσωτερικός ελεγκτής αδυνατεί να εντοπίσει και αντιμετωπίσει έγκαιρα όλα τα λάθη, τις παραλείψεις και τις νοθεύσεις που υπάρχουν
- ❖ Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί, κατά την αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων, να εκτιμήσει πλήρως και αντικειμενικά την ακεραιότητα του χαρακτήρα των μελών της διοίκησης και των υπεύθυνων για τον εσωτερικό έλεγχο
- ❖ Ο εξωτερικός ελεγκτής εξετάζει και αξιολογεί δειγματοληπτικά τον εσωτερικό έλεγχο και έτσι αντιμετωπίζει το γνωστό κίνδυνο της δειγματοληψίας

Οι ανωτέρω συνθήκες υποχρεώνουν τον εξωτερικό ελεγκτή να ασκήσει άμεσο έλεγχο των στοιχείων, όχι δηλαδή, μέσω της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου, αλλά επαληθεύοντας την αρτιότητα του λογιστικού συστήματος και ειδικότερα την ακρίβεια των αποτελεσμάτων της απογραφής τέλους χρήσης. Προσπαθεί έτσι, να αποδείξει τι λάθη και παραλείψεις έγιναν, ενώ με την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, προσπαθεί να εντοπίσει τι λάθη μπορούσαν να γίνουν. Αυτός ο έλεγχος είναι δειγματοληπτικός και ονομάζεται έλεγχος τεκμηρίωσης ή ουσιαστικός έλεγχος. Διακρίνεται σε έλεγχο συναλλαγών και έλεγχο υπολοίπων των λογαριασμών. Ο πρώτος διενεργείται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ ο δεύτερος μετά το τέλος της χρήσης.

Ο ελεγκτής καταρτίζει το πρόγραμμα του ελέγχου τεκμηρίωσης, δηλαδή ορίζει:

- Τους σκοπούς των ελέγχων που διενεργούνται
- Τον τρόπο με τον οποίο επαληθεύεται η ακρίβεια μιας καταχώρησης αλλά και η αντικειμενικότητα των υπολοίπων των λογαριασμών του τέλους χρήσης
- Το δείγμα εκείνων των συναλλαγών τις οποίες θα εξετάσει και τις διαδικασίες που θα ακολουθήσει ώστε να ελέγξει την πληρότητα και της νομιμότητα των λογιστικών καταχωρήσεων

- Το δείγμα των λογαριασμών που καλείται να ελέγξει στο τέλος χρήσης, καθώς επίσης και τις απαιτούμενες ελεγκτικές διαδικασίες
- Την οργάνωση αλλά και τον καταμερισμό του ελεγκτικού έργου στο προσωπικό και στο συντονισμό της ελεγκτικής εργασίας. Σε αυτό το στάδιο ο ελεγκτής καθορίζει και την έκταση του ελέγχου της τεκμηρίωσης, λαμβάνοντας υπόψιν:
 - την αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Όσο πιο ισχυρός είναι ο εσωτερικός έλεγχος τόσο πιο περιορισμένη είναι η έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης και αντιθέτως
 - τον αποδεκτό βαθμό του ελεγκτικού κινδύνου. Όσο πιο υψηλός είναι, τόσο πιο εκτεταμένος πρέπει να είναι ο έλεγχος τεκμηρίωσης
 - τη φύση του περιουσιακού ή του λογιστικού στοιχείου που πρόκειται να ελέγξει
 - το κόστος της διενέργειας του ελέγχου.

Την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης προσδιορίζουν επίσης τα συμπεράσματα της κριτικής ανάλυσης ορισμένων λογιστικών μεγεθών. Με την εφαρμογή στοιχειωδών μεθόδων ανάλυσης, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει εάν υπάρχει εύλογη συσχέτιση μεταξύ:

- ανόμοιων λογιστικών στοιχείων που αναφέρονται στην παρούσα λογιστική χρήση
- όμοιων λογιστικών στοιχείων που αφορούν διαφορετικές λογιστικές χρήσεις της ίδιας επιχείρησης
- όμοιων λογιστικών στοιχείων που αφορούν διαφορετικές επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου και για το ίδιο χρονικό διάστημα

Οι περισσότερες από τις ανωτέρω συσχετίσεις αποδίδονται συνήθως με αριθμοδείκτες και χρονολογικές σειρές. Εάν οι συσχετίσεις δεν είναι εύλογες, δηλαδή δεν δικαιολογούνται από το επίπεδο της επιχείρησης και τις συγκυρίες της αγοράς ο ελεγκτής διευρύνει την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης. Το πρόγραμμα του ελέγχου τεκμηρίωσης υπόκειται σε αλλαγές, καθώς ο ελεγκτής αποκτά κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας μια καλύτερη εικόνα όλων των παραγόντων που προσδιορίζουν τη φύση, την έκταση και το συντονισμό των ελεγκτικών διαδικασιών.

5. Έλεγχος Τεκμηρίωσης Συναλλαγών

Στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, ο ελεγκτής εξετάζει πόσο ακριβής είναι η διαδικασία της λογιστικοποίησης των συναλλαγών και προσπαθεί να εξακριβώσει εάν:

- ❖ τα γεγονότα που απεικονίζουν οι λογιστικές καταστάσεις δεν είναι εικονικά
- ❖ οι καταχωρήσεις των λογιστικών γεγονότων είναι νόμιμες, πλήρεις και κανονικές και
- ❖ οι διαδικασίες της προσαρμογής των υπολοίπων των λογαριασμών, της συγκέντρωσης των λογαριασμών του γενικού καθολικού και του προσδιορισμού του αποτελέσματος είναι κανονικές και πλήρεις

Για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών ο ελεγκτής:

- ❖ Παρατηρεί μέρος των παραστατικών των συναλλαγών, ως προς την πληρότητα και τη νομιμότητά τους
- ❖ Εξετάζει μέρος των συναλλαγών ώστε να εξακριβώσει το βαθμό της πιστής ή μη εφαρμογής των μέτρων του εσωτερικού ελέγχου στην έκδοση των παραστατικών
- ❖ Πραγματοποιεί επαλήθευση της ακρίβειας της μεταφοράς των πληροφοριών, σχετικά με τις συναλλαγές του δείγματος από τα διάφορα παραστατικά στα λογιστικά βιβλία
- ❖ Υλοποιεί μια κριτική ανάλυση των συναλλαγών της χρήσης ώστε να προσδιορίσει το εύλογο των οικονομικών τους μεγεθών.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει πλέον επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία και αξιοποιεί ώστε να διαμορφώσει μια κρίση σχετικά με την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών. Για το λόγο ότι, η κρίση του ελεγκτή δεν είναι απαλλαγμένη από τον κίνδυνο λάθους, θα πρέπει ο ίδιος να προβεί στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των υπολοίπων των λογαριασμών στο τέλος της χρήσης.

6. Έλεγχος Τεκμηρίωσης Υπολοίπων Λογαριασμών

Αυτός ο έλεγχος διενεργείται στο τέλος της χρήσης και κατά το στάδιο της διαμόρφωσης των οριστικών υπολοίπων των λογαριασμών. Ο ελεγκτής επιδιώκει να επαληθεύσει την ακρίβεια αυτών των υπολοίπων και να εξετάσει το εύλογο του μεγέθους τους. Αναλυτικότερα, αποβλέπει στο να διαπιστώσει εάν:

- ❖ Τα υφιστάμενα στοιχεία έχουν καταχωρηθεί πλήρως και κανονικά στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (π.χ. δεν υπάρχουν απαιτήσεις από πωλήσεις που να μην έχουν καταχωρηθεί)
- ❖ Τα υπάρχοντα στοιχεία ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης (π.χ. αποθέματα, πάγια) ή απαιτήσεις (π.χ. πελάτες) και οι υποχρεώσεις (π.χ. προμηθευτές, δάνεια) αφορούν την επιχείρηση

- ❖ Τα στοιχεία που αναγράφουν οι λογαριασμοί του Ισολογισμού υφίστανται πραγματικά
- ❖ Τα υφιστάμενα στοιχεία έχουν αποτιμηθεί λαμβάνοντας υπόψιν τις λογιστικές αρχές και τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- ❖ Οι λογαριασμοί των στοιχείων απεικονίζονται σαφώς στις διάφορες λογιστικές καταστάσεις

Για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών, ο ελεγκτής πρέπει να:

- ❖ Παρακολουθήσει τη διενέργεια της απογραφής και να ελέγξει την ορθότητα των υπολογισμών της αποτίμησης των στοιχείων του ισολογισμού
- ❖ Εξασφαλίσει την επιβεβαίωση από τρίτους της ύπαρξης και του ύψους των δικαιωμάτων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης
- ❖ Επαληθεύσει τη συμφωνία των υπολοίπων των λογαριασμών του ισολογισμού με τα αποτελέσματα της απογραφής όπως αυτά αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών
- ❖ Ελέγξει εάν η παράθεση των λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις ακολουθεί το σχετικό υπόδειγμα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Η έκταση της επαλήθευσης καθορίζεται από τον ελεγκτή με βάση την επαγγελματική του κρίση. Ποικίλλει δε ανάλογα με το αντικείμενο του ελέγχου, το κόστος των εργασιών και το ύψος του κινδύνου του εσωτερικού ελέγχου. Η επιτυχής εκτέλεση του ελέγχου τεκμηριώσης προϋποθέτει ότι ο ελεγκτής έχει καθορίσει:

- ❖ Το μέγεθος του δείγματος των παραστατικών που αφορούν τις λογιστικές εργασίες του τέλους της χρήσης
- ❖ Το ύψος του ελεγκτικού κινδύνου που είναι διατεθειμένος να αναλάβει, εφόσον καμία διαδικασία επαλήθευσης δεν είναι απαλλαγμένη από τον κίνδυνο λανθασμένης ενέργειας
- ❖ Τις ελεγκτικές μεθόδους που θα εφαρμόσει λαμβάνοντας υπόψιν του το κόστος του ελέγχου και το διαθέσιμο χρόνο για τη διενέργεια του ελέγχου
- ❖ Το στάδιο αυτό της ελεγκτικής εργασίας ολοκληρώνεται με την εξέταση των μεταγενέστερων της χρήσης γεγονότων και την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει τις δραστηριότητες της στο μέλλον. Έτσι ο ελεγκτής συγκεντρώνει ένα σύνολο αποδεικτικών στοιχείων (ελεγκτικών τεκμηρίων) που καταχωρεί στα φύλλα εργασίας του.

7. Έκφραση Γνώμης

Στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής εργασίας ο ελεγκτής αξιολογεί την επάρκεια και την καταλληλότητα των αποδεικτικών στοιχείων που έχει συλλέξει. Τα στοιχεία αυτά αποδεικνύουν το πλήθος και τη σοβαρότητα των λαθών, των παραλείψεων, των καταδολιεύσεων και των λογιστικών νοθεύσεων που πραγματικά έγιναν κατά τη διάρκεια. Ο ελεγκτής αξιολογεί τη σοβαρότητα των επιπτώσεων τους στην αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων και αποφασίζει αν θα πρέπει να εκφέρει ανεπιφύλακτη ή με επιφύλαξη γνώμη ή και αντίθετη γνώμη. Σε περιπτώσεις που τα συμπεράσματα του ελέγχου, ή οι συνθήκες διενέργειας του ελεγκτικού έργου δεν επιτρέπουν την έκφραση γνώμης, τότε ο ελεγκτής καλείται να αιτιολογήσει πλήρως την άρνησή του. Η θετική ή αρνητική γνώμη του ελεγκτή θα πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση του ελέγχου ή αλλιώς στο πιστοποιητικό του ελέγχου, το οποίο και υποβάλλεται στη Γενική Συνέλευση των μετόχων, όπως επίσης και στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας. Το ίδιο πιστοποιητικό ελέγχου δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

1.4 Ελεγκτικά Πρότυπα

1.4.1 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Οι ραγδαίες μεταβαλλόμενες οικονομίες των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και διεθνώς, έχουν δημιουργήσει πολλές ευκαιρίες για μια σημαντική ανάπτυξη των επιχειρήσεων, διαμέσου της τεχνολογίας αλλά και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου. Αυτή όμως η παγκοσμιοποίηση έχει δημιουργήσει τέτοιους οικονομικούς και επιχειρηματικούς δεσμούς, με συνέπεια, η οικονομική αλληλεξάρτηση των χωρών μεταξύ τους να αυξηθεί σημαντικά. Τα δεδομένα αυτά καθιστούν επιβεβλημένη την εφαρμογή διεθνών προτύπων, τα οποία επί της ουσίας διασφαλίζουν την παροχή υψηλής ποιότητας οικονομική πληροφόρηση, η οποία, θα πρέπει να είναι συγκρίσιμη και κατανοητή, ανεξάρτητα από τη χώρα από την οποία προέρχεται.

Για το λόγο αυτό, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accounting Committee – I.F.A.C.), έθεσε ως στόχο την ανάπτυξη και τη βελτίωση ενός συντονισμένου παγκόσμιου λογιστικού επαγγέλματος, με εναρμονισμένα λογιστικά κι ελεγκτικά πρότυπα. Κατά συνέπεια δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), καθώς επίσης και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.). Η έκδοση των Ελεγκτικών Προτύπων και των Οδηγών για τον έλεγχο πραγματοποιείται από μια υποεπιτροπή της

Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – I.F.A.C.), την επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Auditing Practices Committee – I.A.P.C.), η οποία και είναι μια μόνιμη επιτροπή του Συμβουλίου της I.F.A.C. Η I.A.P.C. επιλέγει τα θέματα που θα μελετηθούν λεπτομερώς και στη συνέχεια αναθέτει σε άλλες υποεπιτροπές τη μελέτη και την υποβολή του σχεδίου.

Τα εθνικά πρότυπα ελέγχου τα οποία εκδίδει η κάθε χώρα, διαφέρουν, όπως είναι αναμενόμενο, τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενό τους. Η I.A.P.C. λαμβάνοντας υπόψιν τις διαφορές αυτές, εκδίδει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.), τα οποία και προορίζονται για τη διεθνή αποδοχή. Θα πρέπει επίσης να αναφερθεί ότι, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.) δεν παρακάμπτουν τους κανονισμούς που διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε κάθε χώρα. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα περιέχουν βασικές αρχές, διαδικασίες, καθώς και άλλες οδηγίες με μορφή επεξηγηματικού και άλλου υλικού. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα επίσης, προβλέπουν τη συνολική ποσοτικοποίηση των παρατηρήσεων που σημειώνει ο Ορκωτός Ελεγκτής στην Έκθεσή του. Δηλαδή με άλλα λόγια προβλέπουν, πως θα διαμορφώνονταν τα κέρδη ή οι ζημιές μιας εταιρείας αλλά και η Καθαρή της Θέση, εάν είχαν ληφθεί υπόψιν τα ποσά που αναγράφονται στις σημειώσεις.

Επίσης, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρονται και σε ένα πλήθος παραγόντων που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι και η ετήσια περιοδική αμοιβή που εισπράττει ένας ελεγκτικός φορέας από μια εταιρεία, η οποία δεν θα πρέπει να αποτελεί ουσιαστικό ποσοστό των συνολικών ετήσιων ελεγκτικών αμοιβών του ελεγκτικού φορέα. Αν και δεν προσδιορίζονται τα ακριβή ποσοστά από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, εντούτοις υπάρχουν θεσμικοί παράγοντες στο εξωτερικό, όπως για παράδειγμα είναι η Αμερικάνικη Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς,, οι οποίοι και έχουν προχωρήσει στον ακριβή προσδιορισμό τους¹⁷.

Στα βασικά πλεονεκτήματα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων περιλαμβάνεται και η ύπαρξη πολλών και διαφορετικών προτύπων Εκθέσεων Ελέγχου όπως είναι, ο τακτικός έλεγχος, ο ειδικός έλεγχος, η επισκόπηση, ο διαχειριστικός έλεγχος, κλπ. Επίσης, περιλαμβάνονται και διάφορες μέθοδοι για την προσαρμογή των Ελέγχων αυτών σε πολύπλοκα μηχανογραφικά συστήματα, τα οποία επιτρέπουν και τη χρήση σύγχρονων στατιστικών μοντέλων. Έως και το Δεκέμβριο του 2009, ίσχυαν δυο (2) πρότυπα, αναφορικά

¹⁷ Hayes R., (2005), «Principles of Auditing: an introduction to international standards on auditing» Pearson Education Limited

με τον ποιοτικό έλεγχο. Επίσης ίσχυαν, τριάντα ένα (31) ελεγκτικά πρότυπα, δυο (2) πρότυπα επισκόπησης, δυο (2) πρότυπα λοιπών ελεγκτικών εργασιών, δυο (2) πρότυπα για μη ελεγκτικές εργασίες και οκτώ (8) οδηγοί για πρακτική εφαρμογή. Με άλλα λόγια συνολικά υπήρχαν σαράντα επτά (47) κείμενα. Από το Δεκέμβριο όμως του 2009, καταργήθηκαν τα τριάντα ένα (31) ελεγκτικά πρότυπα και τα δυο (2) πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο, δηλαδή τριάντα τρία (33) συνολικά κείμενα, τα οποία και αντικαταστάθηκαν από δυο (2) αναδιατυπωμένα πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο και από τριάντα πέντε (35) ελεγκτικά πρότυπα, τα οποία συνήθως αντικαθιστούν παλαιότερα και σε ορισμένες περιπτώσεις συμπληρώνουν¹⁸.

1.4.2 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Πρόθεση και επιδίωξη της συντριπτικής πλειοψηφίας των Ελλήνων Ελεγκτών είναι, η διενέργεια ελέγχων οι οποίοι θα ανταποκρίνονται σε συγκεκριμένες προδιαγραφές διεθνούς παραδοχής. Ένας τέτοιος στόχος μπορεί να επιτευχθεί μόνο στην περίπτωση κατά την οποία θα υπάρχει μια κοινή αντίληψη ως προς τα συστατικά στοιχεία που θα συνθέτουν έναν έλεγχο που θα χαρακτηρίζεται ως «επαρκής». Αυτό κρίνεται ως πρωτεύον, κυρίως για την άσκηση ενός αντικειμενικού και ποιοτικού ελέγχου ως προς το σύνολο του έργου ενός Ελεγκτή. Το Φ.Ε.Κ. με αριθμό 1589, καθιέρωσε τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.), των οποίων ο κύριος στόχος τους είναι, από τη μια πλευρά να υποβοηθήσουν τους Έλληνες Ελεγκτές στην άσκηση του ελεγκτικού τους έργου και από την άλλη πλευρά, να καταστεί όσο το δυνατόν καλύτερη η αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου με τρόπο αντικειμενικό και δίκαιο¹⁹.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι διαμορφωμένα μέσα στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – I.F.A.C.), σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και το άρθρο 137 του Νόμου 2190/1920²⁰. Τα πρότυπα αυτά αναπτύχθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), κατόπιν εισήγησης του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ., στις 9 Ιουνίου 2004.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα εγκρίθηκαν από το Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στις 5 Οκτωβρίου του 2004 και τελικά

¹⁸ Chambers D., Payne J., (2011), «Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre – and post – Sarbanes – Oxley periods», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26

¹⁹ Φ.Ε.Κ. 1589, (2004), *Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα*, Τεύχος Β', 22.10.2004

²⁰ Νόμος 1920/1920, Περὶ Ἀνωνύμων Ἐταιρειῶν

δημοσιεύτηκαν στις 22 Οκτωβρίου του 2004, με το Φ.Ε.Κ. 1589. Αποτελούν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σύνολο κανόνων, το οποίο και κατευθύνει τους ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται από μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), είτε αυτοί οι έλεγχοι είναι υποχρεωτικοί είτε είναι προαιρετικοί. Ο στόχος της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι η άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί του έργου των Ελεγκτών και μέσα στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής εντάσσεται και η ανάπτυξη, η καθιέρωση και η γενική παραδοχή των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων. Αυτό όμως προϋποθέτει τη συνεχή παρακολούθηση των εξελίξεων στο διεθνή χώρο και ιδιαίτερα στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ παράλληλα θα πρέπει να προσαρμόζονται τα πρότυπα αυτά στις εξελίξεις²¹.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι εδραιωμένα και έχουν διαμορφωθεί εξ ολοκλήρου επάνω στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όμως πρόθεση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι η σταδιακή περαιτέρω ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.), μέσα στα πλαίσια των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τέλος, θα πρέπει να προστεθεί ότι, τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, ακριβώς επειδή στηρίζονται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, παρέχουν στους Ελεγκτές τη δυνατότητα, να καλούν επικουρικά τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, είτε για σκοπούς που άπτονται της ερμηνείας, είτε για σκοπούς που αφορούν τη συμπλήρωση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων.

²¹ Ε.Ε.Π. 2240 (2004), «Η ευθύνη του ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ενδεχόμενο εκούσιων και ακούσιων λαθών», Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Τεύχος Β', 22.10.2004

Κεφάλαιο 2^ο: Νομοθεσία Ανωνύμων Εταιρειών – Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων

2.1 Νόμος 2190/1920

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920, ως Ανώνυμη Εταιρεία νοείται «η Κεφαλαιουχική Εταιρεία η οποία έχει νομική προσωπικότητα και για τα χρέη της ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της». Η εφαρμογή του Νόμου αυτού γίνεται είτε σε Ανώνυμες Εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, είτε σε Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Μια Ανώνυμη Εταιρεία δύναται να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να γίνει μονοπρόσωπη, με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο. Το καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρείας περιέχει όλα τα στοιχεία και της πληροφορίες που αφορούν τη λειτουργία της. Γενικά, το καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρείας θα πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα²²:

- ✓ Εταιρική επωνυμία και σκοπό της εταιρείας.
- ✓ Την έδρα της εταιρείας.
- ✓ Τη διάρκεια της ζωής της.
- ✓ Το ύψος και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου.
- ✓ Το είδος των μετοχών, καθώς και για τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους.
- ✓ Τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
- ✓ Τη μετατροπή των ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες, ή των ανώνυμων σε ονομαστικές.
- ✓ Τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου.
- ✓ Τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων.
- ✓ Λεπτομέρειες για τους ελεγκτές.
- ✓ Τα δικαιώματα των μετόχων.
- ✓ Πληροφορίες για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.
- ✓ Πληροφορίες για τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

²² Νόμος 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 37/Α'

Επίσης, σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920, αναφορικά με τις μετοχές της εταιρείας, επιτρέπεται ο ορισμός με διατάξεις του καταστατικού, προνόμιο υπέρ μετοχών. Ένα τέτοιο προνόμιο αφορά στη μερική ή ολική απόληψη, πριν από τις κοινές μετοχές, του διανεμόμενου μερίσματος, λαμβάνοντας υπόψιν τις ειδικότερες διατάξεις του καταστατικού. Επίσης, μπορεί να αφορά και στην προνομιακή απόδοση του καταβληθέντος από τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών κεφαλαίου, που προκύπτει από το προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας, στην οποία και συμπεριλαμβάνεται και η συμμετοχής αυτών στα υπέρ το άρτιο ποσά, τα οποία ενδεχομένως και να είχαν καταβληθεί. Με τον ίδιο τρόπο επιτρέπεται πως, στην περίπτωση της μη διανομής μερίσματος σε μια ή περισσότερες χρήσεις, τότε το προνόμιο υπέρ των μετοχών σχετίζεται με την προνομιακή καταβολή μερισμάτων και για τις χρήσεις εκείνες κατά τις οποίες δεν πραγματοποιήθηκε διανομή μερίσματος. Σχετικά με την έκδοση δανείου, η Γενική Συνέλευση έχει τη δυνατότητα της απόφασης περί της έκδοσης ομολογιακού δανείου, βάσει του οποίου δίνεται στους ομολογιούχους το δικαίωμα της μετατροπής των ομολογιών τους σε μετοχές της εταιρείας.

Η τροποποίηση του καταστατικού μπορεί να πραγματοποιηθεί κατόπιν απόφασης από τον αρμόδιο Υπουργό ή από την εκάστοτε αρμόδια Αρχή, οι οποίοι και ελέγχουν μόνον την τήρηση του Νόμου. Εξ ολοκλήρου το κείμενο του νέου καταστατικού μπορεί να συνταχθεί με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας, χωρίς να υπάρχει προηγούμενη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και έγκριση από την αρμόδια Αρχή. Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μιας εταιρείας επιτρέπεται και έχει ως βασικό της σκοπό, το σχηματισμό του λογαριασμού του ειδικού αποθεματικού, από τη στιγμή που η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής της εταιρείας είναι κατώτερη, ίδια ή υπερβαίνει έως 10% την ονομαστική αξία . Αυτό το ειδικό αποθεματικό μπορεί, έχει τη δυνατότητα, είτε να κεφαλαιοποιηθεί είτε από την άλλη πλευρά να συμψηφισθεί, προκειμένου να αποσβεσθούν ζημιές της εταιρείας.

Ένας ή περισσότεροι ιδρυτές της Ανώνυμης Εταιρείας μπορούν να καλύψουν το κεφάλαιό της, όπως ορίζει το καταστατικό, στο σύνολό του ή εν μέρει. Σε μια δεύτερη περίπτωση, το τμήμα εκείνο του κεφαλαίου που καταβάλλεται κατά τη διάρκεια της σύστασης της εταιρείας θα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσο, με το κατώτατο όριο που ορίζεται, κυρίως ολοσχερώς καταβεβλημένο, κατά τη σύσταση της εταιρείας. Η κάθε Ανώνυμη εταιρεία μπορεί να εκπροσωπείται από το Διοικητικό της Συμβούλιο, με τον αριθμό των μελών του να ορίζεται από το καταστατικό ή από τη Γενική Συνέλευση, εντός των ορίων όμως που προβλέπονται στο καταστατικό. Το Διοικητικό Συμβούλιο αποτελείται από

τουλάχιστον τρία (3) μέλη και το καταστατικό συνήθως προβλέπει πως, το κάθε μέλος μπορεί να έχει και τη μορφή ενός νομικού προσώπου. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου έχουν θητεία που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τα έξι (6) έτη, ενώ το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται να συνεδριάζει στην έδρα της εταιρείας, κάθε φορά που ο Νόμος, το καταστατικό ή οι ανάγκες της εταιρείας το απαιτούν. Συγκαλείται από τον πρόεδρο ή τον αναπληρωτή πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου και στην πρόσκληση θα πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφονται με σαφήνεια, πέραν των άλλων, και τα θέματα της ημερήσιας διάταξης.

Η σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης πραγματοποιείται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας ή στην περιφέρεια κάποιου άλλου Δήμου, εντός όμως του νομού της έδρας ή κάποιου άλλου Δήμου, ο οποίος όμως έχει όμορη έδρα, τουλάχιστον μια φορά σε κάθε εταιρική χρήση και εντός έξι (6) μηνών, από τη λήξη της χρήσης. Στη Γενική Συνέλευση δικαίωμα συμμετοχής έχει όποιος παρουσιάζεται ως μέτοχος στα αρχεία της εταιρείας, στον οποίο και τηρούνται οι κινητές αξίες της εταιρείας. Η απόδειξη της μετοχικής ιδιότητας γίνεται με την προσκόμιση σχετικής έγγραφης βεβαίωσης του ως άνω φορέα. Η Γενική Συνέλευση είναι η μόνη αρμοδία να αποφασίζει για τα ακόλουθα:

- ❖ Τροποποιήσεις του καταστατικού
- ❖ Εκλογή μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και ελεγκτών
- ❖ Έγκριση του ισολογισμού της εταιρείας
- ❖ Διάθεση των ετησίων κερδών.
- ❖ Συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή, αναβίωση, παράτασης της διάρκειας ή διάλυσης της εταιρείας
- ❖ Διορισμό των εκκαθαριστών

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις Ανωνύμων Εταιρειών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από ένα (1) εκατομμύριο ευρώ, ελέγχονται από δύο (2) τουλάχιστον ελεγκτές ή από έναν ορκωτό ελεγκτή – λογιστή. Ως ελεγκτές, δεν μπορούν να ορισθούν άτομα που είναι εργαζόμενοι της εταιρείας ή που μπορεί να έχουν σχέση εξαρτημένη προς αυτή, δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι διαφόρων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας. Η έκθεση των ελεγκτών περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

1. Την εισαγωγή, όπου προσδιορίζονται οι ετήσιοι λογαριασμοί, που αποτελούν άλλωστε και αντικείμενο του νόμιμου ελέγχου, ενώ επίσης προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο

πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόστηκε κατά το διάστημα της κατάρτισής τους.

2. Την περιγραφή του εύρους που λαμβάνει ο νόμιμος έλεγχος και στην οποία αναφέρονται και τα ελεγκτικά πρότυπα, σύμφωνα με τα οποία και πραγματοποιήθηκε η διενέργεια του νόμιμου ελέγχου.
3. Η ελεγκτική γνώμη, που εκφράζουν οι ελεγκτές με σαφήνεια, σχετικά με το κατά πόσο οι ετήσιοι λογαριασμοί μπορούν να παρέχουν μια πιστή αλλά και πραγματική εικόνα της εταιρείας, λαμβάνοντας υπόψιν το αντίστοιχο πλαίσιο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αλλά και για το κατά πόσο οι ετήσιοι λογαριασμοί μπορούν να πληρούν τα όσα ο Νόμος προβλέπει. Ως προς την ελεγκτική γνώμη, αυτή μπορεί να εκδίδεται με ή χωρίς επιφυλάξεις, να παρουσιάζεται αντίθετη ή ακόμη σε περίπτωση όπου οι ελεγκτές αδυνατούν να εκφράσουν γνώμη, να έχει τη μορφή της άρνησης της γνώμης.
4. Την παραπομπή σε διάφορα ζητήματα, επί των οποίων οι ελεγκτές μπορούν να επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή, χωρίς όμως να υπάρχει σαφής διατύπωση ως προς τις επιφυλάξεις, στην ελεγκτική γνώμη.
5. Τέλος, την ελεγκτική γνώμη, που εκφράζει το κατά πόσο η ετήσια έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου, μπορεί να αντιστοιχεί με τους ετήσιους λογαριασμούς του ίδιου οικονομικού έτους.

2.2 Νόμος 3604/2007

Σκοπός του παρόντος Νόμου είναι, αφενός η τροποποίηση και συμπλήρωση του Κωδικοποιημένου Νόμου 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών» (ΦΕΚ 37/Α΄) και, αφετέρου, η ενσωμάτωση στο δίκαιο της Ελλάδος της Οδηγίας 2006/68/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 6^{ης} Σεπτεμβρίου 2006 περί τροποποίησης της Οδηγίας 77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου, σχετικά με τη σύσταση της Ανώνυμης Εταιρείας και τη διατήρηση και τις μεταβολές του κεφαλαίου της²³. Σε γενικές γραμμές, οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το Νόμο 3604/2007, στον προηγούμενο του 1920, είναι οι ακόλουθες:

1. Σύσταση Ανώνυμης Εταιρείας και τροποποίηση καταστατικού

Κατά το νέο Νόμο, εξαιρούνται πλέον από το διοικητικό έλεγχο της σύστασης ή της τροποποίησης του καταστατικού οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν

²³ Νόμος 3604/2007 «Αναμόρφωση και Τροποποίηση του Κωδικοποιημένου Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 189/08.08.2007

υπερβαίνει το ποσό των τριών (3) εκατομμυρίων ευρώ. Στις περιπτώσεις αυτές, οι καταχωρίσεις στο μητρώο γίνονται χωρίς διοικητική έγκριση. Διευκρινίζεται όμως ότι ο έλεγχος νομιμότητας διατηρείται για τη μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπασή τους. Όπου δεν γίνεται έλεγχος νομιμότητας, η καταχώριση στο μητρώο θα γίνεται αυθημερόν, εκτός εάν τα υποβαλλόμενα στοιχεία δεν είναι πλήρη ή ακριβή. Προστέθηκε επίσης διάταξη που επιτείνει την ευθύνη των ιδρυτών, επιβάλλοντάς τους να είναι επιμελείς κατά τη σύνταξη του καταστατικού, ώστε να περιληφθούν οι υποχρεωτικές διατάξεις του Νόμου και να μην περιέχονται ανακριβείς πληροφορίες.

Βάσει των νέων ρυθμίσεων, επιτρέπεται πλέον η δυνατότητα ίδρυσης Ανώνυμης Εταιρείας από ένα και μόνο μέτοχο, δυνατότητα που υπήρχε μεν και παλαιότερα από τις κοινοτικές εταιρικές οδηγίες, αλλά δεν είχε αξιοποιηθεί μέχρι σήμερα. Η μονοπρόσωπη Ανώνυμη Εταιρεία δεν διέπεται από ειδικούς κανόνες εκτός της τήρησης διατυπώσεων δημοσιότητας για την ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας ως μονοπρόσωπης ή τη συγκέντρωση όλων των μετοχών της σε ένα μόνο πρόσωπο, καθώς και των στοιχείων του μοναδικού μετόχου της. Αναφορικά με το περιεχόμενο του καταστατικού, χάριν απλούστευσης, διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται επανάληψη των διατάξεων του Νόμου στο καταστατικό, ενώ οι νέες ρυθμίσεις διευρύνουν τις καταστατικές προβλέψεις και τη δυνατότητα των μετόχων να διαμορφώσουν τις εταιρικές τους σχέσεις κατά τη βούλησή τους.

Με τις νέες ρυθμίσεις του Νόμου 3604/2007, η Γενική Συνέλευση που αποφασίζει αύξηση κεφαλαίου έχει τη δυνατότητα να εξουσιοδοτήσει το Διοικητικό Συμβούλιο να λάβει εκείνο την απόφαση ως προς την τιμή διάθεσης (υπέρ το άρτιο) των νέων μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία καταβολής του κεφαλαίου θα αρχίζει από τη λήψη της σχετικής απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου. Σε ότι αφορά το δικαίωμα προτίμησης, επί αύξησης του κεφαλαίου με εισφορές εις είδος ή έκδοση ομολογιών μετατρέψιμων σε μετοχές, τίθεται ο κανόνας ότι οι παλιοί μέτοχοι δεν έχουν δικαίωμα προτίμησης, εκτός εάν προβλέπει διαφορετικά το καταστατικό.

2. Μετοχές

Διευρύνονται οι δυνατότητες έκδοσης προνομιούχων μετοχών, ενώ ορίζεται ότι για την κατάργηση ή τον περιορισμό προνομίου απαιτείται απόφαση που λαμβάνεται σε ιδιαίτερη Γενική Συνέλευση των προνομιούχων μετόχων στους οποίους αφορά το προνόμιο με πλειοψηφία 2/3, αντί για 3/4 που ίσχυε, του εκπροσωπούμενου κεφαλαίου. Επιπλέον,

ενσωματώθηκε ρητά η δυνατότητα πρόβλεψης στο καταστατικό περιορισμών στη μεταβίβαση ονομαστικών μετοχών, όπου θα ορίζονται η διαδικασία και οι όροι τήρησής της.

Με το νέο Νόμο επίσης, δίνεται η δυνατότητα, εάν μια εταιρεία έχει ονομαστικές μετοχές που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, από το καταστατικό να μπορεί να αποκλείει ή και να περιορίζει την υποχρέωσή της ώστε να εκδίδει διάφορους μετοχικούς τίτλους, οπότε και το καταστατικό της θα ορίζει αντίστοιχα τον τρόπο απόδειξης της μετοχικής ιδιότητας. Σε ότι αφορά τον τρόπο μεταβίβασης των μετοχών, προβλέπεται πως οι ανώνυμες μετοχές έχουν τη δυνατότητα να μεταβιβάζονται σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν τη μεταβίβαση κινητών πραγμάτων. Σχετικά με τη μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών παραμένει ο κανόνας της εγγραφής σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας, που – επί εισηγμένων εταιρειών – αντικαθίσταται από αντίστοιχη εγγραφή στο μητρώο των κινητών αξιών, που ενσωματώνει την παλαιότερη διάταξη του άρθρου.

3. Διοικητικό Συμβούλιο & Γενική Συνέλευση

Καταργείται πλέον η υποχρέωση τυπικών συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου κάθε μήνα, εισάγεται η δυνατότητα τηλεδιάσκεψης, ενώ καθιερώνεται και η δυνατότητα «πρακτικών δια περιφοράς». Ιδιαίτερα σημαντική είναι η νέα διάταξη κατά την οποία, σε κάθε περίπτωση, τα υπόλοιπα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, ανεξάρτητα από τον συνολικό τους αριθμό, μπορούν να συγκαλέσουν τη Γενική Συνέλευση, όπου θα έχει ως αποκλειστικό της σκοπό την εκλογή νέου Διοικητικού Συμβουλίου. Επίσης διευκρινίζεται ότι, μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου μπορεί να είναι και νομικό πρόσωπο, ενώ περιέχονται ποικίλες δυνατότητες καταστατικών προβλέψεων στα της εκλογής και αντικατάστασης μελών του Διοικητικού Συμβουλίου. Το καταστατικό μπορεί πλέον να ορίσει ότι, σε περίπτωση ισοψηφίας, υπερισχύει η ψήφος του Προέδρου.

Σχετικά με τη Γενική Συνέλευση, δεν απαιτείται πλέον ειδική άδεια του εκάστοτε Υπουργού, προκειμένου να συνέλθει η Γενική Συνέλευση σε άλλο τόπο εκτός της έδρας της εταιρείας. Εκτός έδρας συνεδρίαση μπορεί να πραγματοποιείται πλέον οπουδήποτε στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, είτε εφόσον υπάρχει σχετική καταστατική πρόβλεψη είτε πρόκειται για καθολική Γενική Συνέλευση. Εισάγεται υπό προϋποθέσεις η δυνατότητα συνεδρίασης της Γενικής Συνέλευσης με τηλεδιάσκεψη, καθώς και η άσκηση του δικαιώματος ψήφου των μετόχων εξ αποστάσεως, εφόσον υπάρχει σχετική καταστατική πρόβλεψη.

4. Λογιστικές Διατάξεις

Σύμφωνα με το νέο Νόμο, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις Ανωνύμων Εταιρειών που υπερβαίνουν τα 2.500.000€, συνόλου Ενεργητικού και καθαρού κύκλου εργασιών 5.000.000€, ελέγχονται υπό έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή – λογιστή. Σε κάθε περίπτωση, το καταστατικό εταιρείας που ιδρύεται και έχει κεφάλαιο τουλάχιστον ίσο με 3.000.000€ θα πρέπει να προβλέπει πως οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν κατά την πρώτη εταιρική χρήση, απαιτείται να ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή. Επίσης, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Ανωνύμων Εταιρειών οι οποίες και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από το ανωτέρω ποσό (5.000.000€), ελέγχονται υποχρεωτικά είτε από ορκωτό ελεγκτή είτε από δύο (2) τουλάχιστον ελεγκτές. Για εταιρείες με ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερο του 1.500.000€ δεν υπάρχει υποχρέωση να ελέγχονται από ελεγκτές.

5. Λοιπές Αλλαγές

- Καταργείται η δυνατότητα απόκτησης μετοχών για στήριξη της χρηματιστηριακής αξίας, που μπορεί να συνιστά χειραγώγηση της αγοράς.
- Αναμορφώνεται το καθεστώς ευθύνης των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, εισάγοντας, μεταξύ άλλων, τον κανόνα της «επιχειρηματικής κρίσης».
- Ενισχύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας, μειώνοντας, μεταξύ άλλων, τα ποσοστά για την άσκηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας από 1/3 σε 1/5, ενώ το δικαίωμα πληροφοριών σε σχέση με την εκτίμηση των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης που ανήκε στο 1/20 του κεφαλαίου έγινε ατομικό και ανήκει σε κάθε μέτοχο.
- Θεσπίζεται αφενός το δικαίωμα της μειοψηφίας να ζητήσει με δικαστική παρέμβαση την εξαγορά των μετοχών της από τον κατά 95% με πλειοψηφία μέτοχο (sell – out), αφετέρου, το αντίστροφο δικαίωμα του με πλειοψηφία μετόχου να ζητήσει την εξαγορά της μειοψηφίας (squeeze – out).

2.3 Νόμος 3756/2009

Η σημαντικότερη αλλαγή που επέφερε ο συγκεκριμένος Νόμος, σχετίζεται με το Σύστημα Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ). Στο Σύστημα Άυλων Τίτλων καταχωρούνται σε λογιστική μορφή κινητές αξίες, σύμφωνα με την έννοια του άρθρου, κατόπιν απλοποίησης ή ακινητοποίησης. Με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, καταρτίζεται κανονισμός λειτουργίας του Συστήματος Άυλων Τίτλων, με τα οποία ορίζονται οι διαδικασίες

μετατροπής ενσώματων κινητών αξιών σε άυλες αξίες, οι όροι, οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες καταχώρησής τους στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, οι διαδικασίες επανέκδοσης φυσικών τίτλων και κάθε άλλο σχετικό με τη διαδικασία, καθώς και οι ανάλογες διαδικασίες για κινητές αξίες αλλοδαπών εκδοτών.

Επίσης, ορίζονται οι διαδικασίες καταχώρησης των κινητών αξιών και των επενδυτών στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, τα ζητήματα αναφορικά με την καταχώρηση και την παρακολούθηση με διάφορες λογιστικές εγγραφές των δικαιούχων αλλοδαπών κινητών αξιών οι οποίες και έχουν ακινητοποιηθεί, λαμβάνοντας υπόψιν με το δίκαιο που θα πρέπει να διέπει την έκδοσή τους και να τηρούνται σε άλλο μητρώο περί άυλων ή ακινητοποιημένων τίτλων, οι διαδικασίες καταχώρησης στο Σύστημα Άυλων Τίτλων των πράξεων και συναλλαγών επί των άυλων κινητών αξιών οι οποίες τηρούνται σε λογιστική μορφή στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, καθώς και της καταχώρησης των πάσης φύσεως μεταβολών, επί των άυλων αυτών κινητών αξιών. Τέλος, ορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι και η διαδικασία πρόσβασης στο Σύστημα Άυλων Τίτλων, οι προϋποθέσεις, οι όροι και η διαδικασία διασύνδεσης με συστήματα, διαφορετικά μητρώα, κεντρικά αποθετήρια αξιών ή ακόμη και πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία λειτουργούν ως θεματοφύλακες, καθώς και ζητήματα που σχετίζονται με τη σύναψη των απαραίτητων συμβάσεων, αρμοδιότητες, εξουσίες και υποχρεώσεις του διαχειριστή του Συστήματος Άυλων Τίτλων, αλλά και κάθε άλλο σχετικό θέμα και αναγκαία λειτουργία του Συστήματος Άυλων Τίτλων.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έχει τη δικαιοδοσία να επιβάλει επίπληξη ή πρόστιμο, έως 500.000€, σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων του παρόντος Νόμου ή του κανονισμού λειτουργίας του Συστήματος Άυλων Τίτλων, από τα πρόσωπα που έχουν πρόσβαση σε αυτό, λαμβάνοντας όμως υπόψιν της παράγοντες όπως είναι, η σοβαρότητα της παράβασης, η επίπτωσή της στη σωστή λειτουργία της αγοράς, ο πιθανός κίνδυνος πρόκλησης βλάβης στα διάφορα συμφέροντα των επενδυτών, κλπ. Ο Νόμος 3756/2009, τέθηκε σε ισχύ από τις 31/03/2009²⁴.

2.4 Νόμος 3763/2009

Στο συγκεκριμένο Νόμο, οι περισσότερες μεταβολές και τροποποιήσεις που έχουν επέλθει, αφορούν τις αλλαγές στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), και πως αυτός

²⁴ Νόμος 3756/2009 «Σύστημα Άυλων Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 53/Α'/31.03.2009

εφαρμόζεται στα 27 κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από την 1^η Ιανουαρίου του 2010. Οι βασικότερες αλλαγές αφορούσαν²⁵:

- Αλλαγές στη φορολόγηση των υπηρεσιών και πρόσθετες υποχρεώσεις ενημέρωσης, για τις επιχειρήσεις (Οδηγία 2008/8/EK).
- Αλλαγές στις διαδικασίες για επιστροφές Φ.Π.Α., σε μη εγκατεστημένες επιχειρήσεις (Οδηγία 2008/9/EK).
- Βελτιωμένη συνεργασία μεταξύ των κρατών – μελών, για την υποστήριξη των νέων διακανονισμών (Κανονισμός 143/2008).

Πιο αναλυτικά, οι σημαντικότερες αλλαγές που περιλαμβάνει το ψηφίσαντας Νόμος 3763/2009:

1. Φορολόγηση Υπηρεσιών

Από την 1^η Ιανουαρίου του 2010, ο νέος γενικός κανόνας για τις διασυνοριακές παροχές από επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις, θα είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο πελάτης και ο παραλήπτης θα υποχρεούται να καταβάλλει τον Φ.Π.Α. που σχετίζεται. Εάν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο, η οποία βρίσκεται σε διαφορετικό τόπο από αυτόν όπου έχει εγκαταστήσει την επιχείρησή του, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θα είναι ο τόπος όπου βρίσκεται αυτή η μόνιμη εγκατάσταση. Ο νέος αυτός κανόνας επιτρέπει σε εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση, να μεταβάλλουν σε μηδενικό το συντελεστή των τιμολογίων τους, αναφορικά με διασυνοριακές υπηρεσίες που παρέχονται σε άλλες εταιρείες, οι οποίες επιβαρύνονται με τοπικό Φ.Π.Α. Επίσης, ο κανόνας αυτός θα συνεπάγεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται από προμηθευτές με έδρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε επιχειρήσεις με έδρα εντός αυτής, θα πρέπει να καταβάλουν τον τοπικό Φ.Π.Α. στη χώρα όπου βρίσκεται η εγκατάσταση της ευρωπαϊκής επιχείρησης, που αποτελεί τον πελάτη – παραλήπτη. Ο Φ.Π.Α. θα καταβάλλεται με εφαρμογή του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, δηλώνοντας παράλληλα τον Φ.Π.Α. ως οφειλόμενο.

²⁵ Νόμος 3763/2009 «Ενσωμάτων Οδηγιών 2006/98/EK, 2008/8/EK και 2007/74/EK, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/EK και 2006/69/EK, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 80/27.05.2009

2. Συνεργασία μεταξύ των Κρατών – Μελών

Υπάρχουν, από την 1^η Ιανουαρίου του 2010, πρόσθετες υποχρεώσεις ενημέρωσης και μια βελτιωμένη συνεργασία, με στόχο την ανταλλαγή των πληροφοριών μεταξύ των κρατών – μελών. Υπάρχει πλέον η υποχρέωση συμπλήρωσης της στατιστικής δήλωσης (Listing), για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτική παροχή και λήψη υπηρεσιών. Οι επιχειρήσεις καταγράφουν και αναφέρουν όλες τις παρεχόμενες και λαμβανόμενες υπηρεσίες, οι οποίες θεωρούνται παρεχόμενες στον τόπο εγκατάστασης του πελάτη.

3. Επίδραση στις Επιστροφές Φ.Π.Α. από το Εξωτερικό

Υπάρχει μια νέα διασυνοριακή διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α., η οποία αντικατέστησε τους τρέχοντες διακανονισμούς. Τα αιτήματα για την επιστροφή του Φ.Π.Α., που έχει καταβληθεί σε άλλα κράτη – μέλη, όπου δεν βρίσκεται η εγκατάσταση της υποκείμενης επιχείρησης, υποβάλλονται μέσω μιας ηλεκτρονικής πύλης, στην αρμόδια φορολογική αρχή και τα στοιχεία μεταβιβάζονται στη συνέχεια στο κράτος – μέλος επιστροφής.

2.5 Νόμος 3873/2010

Σύμφωνα με το Νόμο 3873/2010 , οι Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά, υποχρεούνται να συμπεριλαμβάνουν στην ετήσια έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου και δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης. Η δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης είναι πλέον υποχρεωτική στην ετήσια έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου και περιέχει πληροφορίες σχετικά με τον Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης της εταιρείας, τις πρακτικές αυτής για την εταιρική διακυβέρνηση, τα κύρια χαρακτηριστικά των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, πληροφορίες για τη Γενική Συνέλευση, το Διοικητικό Συμβούλιο, κλπ. Η παρούσα έκδοση έχει σκοπό να παράσχει στον αναγνώστη γενική ενημέρωση επί των αναφερομένων θεμάτων. Καμία ενέργεια δεν πρέπει να γίνει χωρίς προηγουμένως να ληφθεί κατάλληλη επαγγελματική συμβουλή, που θα στηρίζεται στα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης. Τα ανωτέρω προϋποθέτουν ότι η εταιρεία έχει με κάποιο τρόπο κωδικοποιήσει και ήδη εφαρμόζει τις απαιτούμενες πρακτικές εταιρικής

διακυβέρνησης, ιδιαίτερα αφού η υποχρέωση για δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης έχει ήδη προβλεφθεί από το Νόμο 3873/2010²⁶.

Η έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή θα πρέπει να δηλώνει εάν έχει συνταχθεί δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης και εάν αυτή περιέχει όλα τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία. Με το Νόμο 3873/2010 προστίθενται επιπλέον πληροφορίες οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα που καταρτίζουν οι Ανώνυμες Εταιρείες, όπως πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον επιχειρηματικό στόχο των διακανονισμών που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό (για παράδειγμα, οι διακανονισμοί καταμερισμού κινδύνων και οφελών, οι υποχρεώσεις που απορρέουν από σύμβαση, όπως εξαγορά χρέους, συμφωνίες συνδυασμένης πώλησης και επαναγοράς, διακανονισμοί χρηματοδοτικής μίσθωσης, υπεργολαβίες κλπ.), τις οικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών, πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται με συνδεδεμένα μέρη, κλπ. Σε περίπτωση που το προσάρτημα και η έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου δεν περιλαμβάνουν τις πληροφορίες για τους διακανονισμούς, κλπ. και για τη δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης που αναφέρεται στην αρχή του παρόντος, προβλέπεται η επιβολή ποινών και στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.

Το προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να περιέχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον επιχειρηματικό στόχο του κάθε διακανονισμού όπως περιγράφεται ανωτέρω καθώς και περιγραφή διαφόρων πράξεων των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, εξαιρουμένων των πράξεων εντός της μητρικής εταιρείας. Οι εταιρείες που καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, υποχρεούνται επίσης να περιγράφουν τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου.

Οι νέες διατάξεις του Νόμου 3873/2010 αφορούν στην εξάλειψη της σχετικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις συγχώνευσης ή διάσπασης εταιρειών από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων τόσο της εκτίμησης των περιουσιακών στοιχείων όσο και της εξέτασης του σχεδίου συγχώνευσης ή διάσπασης και της υποχρέωσης σύνταξης έκθεσης εμπειρογνώμονα, εάν όλοι οι μέτοχοι αλλά και οι κάτοχοι των άλλων τίτλων που μπορούν να

²⁶ Νόμος 3873/2010 «Ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2006/46/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς εταιρειών ορισμένων μορφών και της Οδηγίας 2007/62/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την απαίτηση για τη σύνταξη έκθεσης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης ανωνύμων εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 150/06.09.2010

παράσχουν το δικαίωμα της ψήφου σε καθεμιά από τις εταιρείες οι οποίες και συμμετέχουν στη συγχώνευση ή στη διάσπαση, έχουν συμφωνήσει.

2.6 Νόμος 3884/2010

Με το Νόμο 3884/2010 διευκολύνεται η άσκηση των δικαιωμάτων των μετόχων στις Γενικές Συνελεύσεις, ενισχύοντας έτσι την ενεργό συμμετοχή των μετόχων στη λήψη των αποφάσεων, η οποία αποτελεί βασική προϋπόθεση για μια υγιή εταιρική διακυβέρνηση. Ειδικότερα, οι νέες διατάξεις προβλέπουν²⁷:

- ✓ Την ηλεκτρονική καταγραφή της ημερομηνίας απόκτησης της μετοχικής ιδιότητας στα αρχεία του φορέα (Ε.Χ.Α.Ε.) που τηρεί τις κινητές αξίες των εταιρειών με αξιοποίηση ηλεκτρονικών μέσων (record date).
- ✓ Την κατάργηση του συστήματος της δέσμευσης – κατάθεσης των μετοχών ως προϋπόθεση για τη συμμετοχή των μετόχων και την άσκηση του δικαιώματος ψήφου στις Γενικές Συνελεύσεις εισηγμένων εταιριών.
- ✓ Την πρόβλεψη από το καταστατικό της δυνατότητας συμμετοχής στη Γενική Συνέλευση με ηλεκτρονικά μέσα, χωρίς φυσική παρουσία στις Συνελεύσεις, με τη συμμετοχή αυτή να μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε μέσω της μετάδοσης της Γενικής Συνέλευσης σε πραγματικό χρόνο είτε μέσω της αμφίδρομης επικοινωνίας σε πραγματικό χρόνο, καθώς και τη δυνατότητα της συμμετοχής από απόσταση των μετόχων στην ψηφοφορία, είτε μέσω της άσκησης του δικαιώματος της ψήφου με ηλεκτρονικά μέσα είτε μέσω της ψηφοφορίας με τη χρήση της αλληλογραφίας.
- ✓ Την έγκαιρη δημοσιοποίηση της πρόσκλησης των Γενικών Συνελεύσεων καθώς και όλων των απαραίτητων εγγράφων και πληροφοριών στην ιστοσελίδα της κάθε εταιρείας εισηγμένης στο χρηματιστήριο
- ✓ Τη συμμετοχή των μετόχων στη Γενική Συνέλευση μέσω αντιπροσώπων και την υποχρέωση του αντιπροσώπου να γνωστοποιεί στην εταιρεία κάθε γεγονός που μπορεί να είναι χρήσιμο στους μετόχους για την αξιολόγηση του κινδύνου να εξυπηρετεί ο αντιπρόσωπος άλλα συμφέροντα πλην αυτών του μετόχου (θέματα σύγκρουσης συμφερόντων μετόχου και αντιπροσώπου).

²⁷ Νόμος 3884/2010 «Ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο της Οδηγίας 2007/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11^{ης} Ιουλίου 2007, σχετικά με την άσκηση ορισμένων δικαιωμάτων από μετόχους εισηγμένων εταιρειών – Τροποποίηση και προσαρμογή του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 Περί ανωνύμων εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 168/24.09.2010

- ✓ Την υποχρέωση των εισηγμένων εταιρειών να δημοσιεύουν στην ιστοσελίδα τους το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών, τα αποτελέσματα της ψηφοφορίας μετά από κάθε Γενική Συνέλευση, παρέχοντας επίσης πληροφορίες σχετικές με τον τρόπο ψήφισης κατά τη λήψη των αποφάσεων (για παράδειγμα, αριθμός ψήφων υπέρ και κατά κάθε απόφασης, αριθμός των αποχών, κλπ.).
- ✓ Το δικαίωμα της μειοψηφίας των μετόχων για την προσθήκη θεμάτων στην ημερήσια διάταξη των Γενικών Συνελεύσεων για όλες τις εταιρείες συμπεριλαμβανομένων και των εισηγμένων εταιρειών και για τις εταιρείες με μετοχές εισηγμένες σε χρηματιστήριο υποχρέωση του Διοικητικού Συμβουλίου τους να θέτει στη διάθεση των μετόχων σχέδια αποφάσεων που άπτονται θεμάτων τα οποία και έχουν περιληφθεί στην αρχική ή αναθεωρημένη ημερήσια διάταξη.
- ✓ Τη δυνατότητα του Διοικητικού Συμβουλίου να απαντά ενιαία σε ερωτήματα μετόχων με το ίδιο περιεχόμενο, και την υποχρέωση παροχής πληροφοριών, είτε όταν οι σχετικές πληροφορίες παρέχονται ήδη στην ιστοσελίδα της εταιρείας σε μορφή ερωτήσεων – απαντήσεων είτε εάν η αιτιολόγηση αντιβαίνει στο Νόμο και τα χρηστά ήθη.

2.7 Νόμος 4336/2015 – Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων

Σημαντικές αλλαγές στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, στο επάγγελμα των λογιστών αλλά και των ορκωτών ελεγκτών, επιφέρει ο νόμος 4336/2015. Σύμφωνα με την υποπαράγραφο Α1 της παραγράφου Α του Νόμου 4336/2015, καταργούνται οι διατάξεις για τον έλεγχο των Ανωνύμων Εταιρειών από ελεγκτές που είναι πτυχιούχοι ανωτάτων σχολών, μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή - Φοροτεχνικού Α' τάξεως, σύμφωνα με το Νόμο 2515/1997. Ο έλεγχος θα γίνεται πλέον υποχρεωτικά από ελεγκτές του Νόμου 3693/2008, δηλαδή από ορκωτούς ελεγκτές για τις μεσαίες και μεγάλες οντότητες, και προαιρετικά για τις μικρές. Επίσης, από την 01.01.2016 τίθενται πλέον νέα υψηλότερα όρια για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ελεγκτών του Νόμου 3693/2008. Έτσι ενώ μέχρι τώρα ο έλεγχος ήταν υποχρεωτικός για εταιρείες με καθαρό κύκλο εργασιών άνω των 5.000.000€, από 01.01.2016 το όριο αυτό ανεβαίνει έμμεσα στα 8.000.000€²⁸.

Ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι μια απαραίτητη προϋπόθεση επί του κύρους της έγκρισης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων

²⁸ <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/24914> (Ανάκτηση 03/09/2015)

από τη Γενική Συνέλευση της εταιρείας ή από κάποιο άλλο αρμόδιο όργανο. Το άτομο, ο νόμιμος ελεγκτής ή ακόμη και η εταιρεία, το ελεγκτικό γραφείο, δύναται να διορισθούν από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων ή τη Συνέλευση των εταίρων, η οποία και πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της χρήσης του ελέγχου. Το καταστατικό ή η Έκτακτη Συνέλευση, η οποία και γίνεται εντός τριών (3) μηνών από τη σύσταση της εταιρείας, έχει τη δυνατότητα να ορίσει έναν ελεγκτή για την πρώτη εταιρική χρήση. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου έχουν την ευθύνη έναντι της επιχείρησης, για την όποια παράλειψη επί του διορισμού ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψιν τα παραπάνω, αν δεν συγκάλεσαν σε έγκαιρο χρόνο την Τακτική Συνέλευση ή την Έκτακτη Συνέλευση, που έχει ως θέμα της ημερήσιας διάταξης το διορισμό του ελεγκτή.

Ο κάθε ελεγκτής θα πρέπει στη διάρκεια της χρήσης να παρακολουθεί, τόσο τη λογιστική όσο και τη διαχειριστική κατάσταση που επικρατεί στη επιχείρηση, έχοντας το δικαίωμα να μπορεί να λαμβάνει γνώση επί κάθε λογιστικού αρχείου, όπως επίσης και επί κάθε εταιρικού βιβλίου, η ύπαρξη του οποίου προβλέπεται από το Νόμο. Επίσης, ο κάθε ελεγκτής θα πρέπει να βρίσκεται στη Γενική Συνέλευση και να δίνει την κάθε πληροφορία η οποία μπορεί να είναι σχετική με τον έλεγχο που διενήργησε. Τέλος, ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα, κατόπιν αίτησής του προς το αρμόδιο διοικητικό όργανο της επιχείρησης, να ζητήσει τη σύγκληση μιας Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης.

Στην έκθεση ελέγχου που συντάσσει ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει εάν έχει συνταχθεί και η δήλωση περί της εταιρικής διακυβέρνησης, όπου παρέχονται σε αυτή όλα τα πληροφοριακά στοιχεία που απαιτούνται. Ο ελεγκτής διατυπώνει μια γνώμη αναφορικά με το εάν:

- ✓ η έκθεση επί της διαχείρισης έχει πλήρη αντιστοιχία επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του ίδιου οικονομικού έτους
- ✓ ο καταρτισμός της έκθεσης διαχείρισης έχει γίνει σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις
- ✓ σύμφωνα με τη γνώση και την κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντός της που αποκτήθηκαν κατά τον έλεγχο, έχει ή εντοπίσει πιθανές ουσιώδεις ανακρίβειες στην έκθεση διαχείρισης παρέχοντας παράλληλα ενδείξεις σχετικά με τη φύση των ανακριβειών αυτών.

Κεφάλαιο 3^ο: Εσωτερικός Έλεγχος Ανώνυμης Εταιρείας

3.1 Εισαγωγή – Ορισμός

Ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) αποτελεί μία από τις βασικότερες λειτουργίες μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού και έχει ως βασικό του αντικείμενο την εξέταση της αποτελεσματικότητας μιας οικονομικής μονάδας, μέσα από τη σύγκριση των αρχικών στόχων που έθεσε η επιχείρηση με τα τελικά της αποτελέσματα. Είναι μια ανεξάρτητη συμβουλευτική δραστηριότητα, δομημένη με τέτοιο τρόπο ώστε να προσθέτει αξία αλλά και να βελτιώνει τις όποιες λειτουργίες ενός οργανισμού. Βασικός στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθήσει την επιχείρηση να επιτύχει τους αντικειμενικούς της στόχους, διαμέσου μιας επιστημονικής προσέγγισης για την αποτίμηση αλλά και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης των κινδύνων, των εσωτερικών ελέγχων, αλλά και των διαδικασιών διοίκησης²⁹.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια άκρως αναγκαία λειτουργία στη σύγχρονη διοίκηση (management), αποτελώντας σημαντικό σύμβουλο σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. Η επισήμανση των αδυναμιών από τον εσωτερικό έλεγχο έχει ως βασικό στόχο τη βελτίωση των συστημάτων λειτουργίας, αλλά και τις διαδικασίες, και όχι τόσο την επιβολή ποινών. Οι γνώμες, οι προτάσεις, αλλά και οι απόψεις που διατυπώνονται από τους ελεγκτές είναι υπεύθυνες και δεν έχουν χαρακτήρα ιεραρχικών εντολών. Μέσα από τη διερεύνηση ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στο να διαβεβαιώνει, τόσο τα στελέχη όσο και τα τμήματα γενικότερα που εποπτεύουν, ότι οι εντολές που εκτελούν είναι με απόφαση της διοίκησης της επιχείρησης, το οποίο τους παρέχει και τη δυνατότητα της απαλλαγής από τις όποιες ευθύνες.

Στον εσωτερικό έλεγχο καμία λειτουργία δεν μπορεί να αποτελέσει εξαίρεση, από τη στιγμή που παρουσιάζει ελεγκτικό ενδιαφέρον. Ο εσωτερικός έλεγχος γενικότερα δεν υποκαθιστά τους επιτελείς ή τα στελέχη, συντάσσοντας κανονισμούς και διαδικασίες, αλλά αντίθετα, βοηθάει τα όργανα αυτά ώστε να υιοθετήσουν κανόνες λειτουργίας. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών³⁰,

²⁹ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

³⁰ Παπαστάθης, Π. Σ., (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς», Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π., Αθήνα

«Ο εσωτερικός έλεγχος, είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, καλά σχεδιασμένη και οργανωμένη, που μέσω των τεχνικών και επιστημονικών προσεγγίσεων, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (λειτουργίες – εφαρμογή διαδικασιών). Έτσι λοιπόν, προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού με σκοπό την αποτελεσματική αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, τον περιορισμό ή εξάλειψη αυτού, που αναλαμβάνει η διοίκηση να διαχειρισθεί για την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων».

3.2 Περιεχόμενο Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα³¹:

1. *Οργανόγραμμα*, που αναλύει όλα τα καθήκοντα όλων των τμημάτων μιας εταιρείας, όπως επίσης και τη θέση που θα έχουν μέσα σε αυτή ιεραρχικά.
2. *Χρονοδιάγραμμα*, με το οποίο συγκρίνονται οι αρχικοί στόχοι της εταιρείας με το τελικό αποτέλεσμα
3. Ένα *πρόγραμμα δράσης* σχετικά με τη μακροχρόνια και βραχυχρόνια λειτουργία της επιχείρησης
4. Ένα *καταστατικό* όπου θα αναφέρεται το αντικείμενο και οι σκοποί της εταιρείας.
5. *Πολιτικές πωλήσεων, αγορών, προσωπικού, επενδύσεων, μισθοδοσίας, λήψης δανείων*, καθώς επίσης και *συστήματα πληροφόρησης, εξουσιοδότησης, μηχανογράφησης, περιβαλλοντικής προστασίας, συστήματα ISO* τα ελέγχουν την ποιότητα των προϊόντων και των υπηρεσιών της εταιρείας, καθώς και τον *εσωτερικό έλεγχο* που απαιτείται ως προς την αξιολόγηση όλων των ανωτέρω διαδικασιών που συμπεριλαμβάνονται στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου.

3.3 Χαρακτηριστικά Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Εντός της επιχείρησης θα πρέπει να τηρούνται ορισμένες ουσιώδεις διαδικασίες, έτσι ώστε με τον τρόπο αυτό να αυξηθούν οι πιθανότητες πραγματοποίησης ενός αποτελεσματικού ελέγχου. Το προσωπικό της επιχείρησης θα πρέπει να είναι κατάλληλα καταρτισμένο αλλά και ακέραιο. Θα πρέπει να υφίσταται ένα σχέδιο οργάνωσης, το οποίο και θα προσδιορίζει τα καθήκοντά του κάθε εργαζόμενου, σχετικά με το τι θα πρέπει να ξέρει και

³¹ Παπαστάθης, Π. Σ., (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς», Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π., Αθήνα

τι θα πρέπει να κάνει, με σαφήνεια και λεπτομέρεια, τι υπευθυνότητες έχει και ποια η διαχειριστική του εξουσία εντός της επιχείρησης. Οι πληροφορίες επίσης που θα παρέχονται θα πρέπει να είναι, τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά επαρκής και μάλιστα να βρίσκονται και σε γραπτή μορφή. Με τον τρόπο αυτό, πέραν ότι διακινούνται σωστά οι πληροφορίες χωρίς αυτοσχέδιες παρεμβάσεις, υπάρχει και μεγαλύτερη διευκόλυνση προς το έργο του ελεγκτή³².

Γενικότερα, οι έλεγχοι που θα πραγματοποιηθούν από τους ελεγκτές, εντός της επιχείρησης, έχουν τις ακόλουθες μορφές:

➤ Έλεγχοι λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών γεγονότων

Ο ελεγκτής επιθυμεί να του παρέχεται η εγγύηση ότι, όλα τα οικονομικά γεγονότα της επιχείρησης έχουν αποτελέσει αντικείμενο λογιστικής εγγραφής. Κάθε λογιστική εγγραφή εκπροσωπεί και αιτιολογείται από ένα γεγονός και δεν υπάρχουν σφάλματα στις λογιστικές εγγραφές. Αυτή η εγγύηση παρέχεται μέσα από την επαλήθευση των εργασιών της λογιστικής απεικόνισης των διαφόρων οικονομικών γεγονότων.

➤ Έλεγχος στο προσωπικό της επιχείρησης

Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν ώστε να επισημοποιήσει ο ελεγκτής πως στην επιχείρηση υφίστανται, τόσο ιεραρχικοί έλεγχοι όσο και αμοιβαίοι έλεγχοι του διαχωρισμού των καθηκόντων. Στους ιεραρχικούς ελέγχους περιλαμβάνονται οι έλεγχοι εξουσιοδότησης, οι έλεγχοι επίβλεψης των εργασιών, κανονισμοί άδειας εισόδου στους χώρους της αποθήκης (εάν υπάρχουν εγκαταστάσεις). Κάθε εργαζόμενος εντός της επιχείρησης είναι υπεύθυνος και εξουσιοδοτημένος ώστε να πραγματοποιεί ορισμένες λειτουργίες. Για το λόγο αυτό, κάθε αρμόδιος όταν επαληθεύει την εργασία του υφισταμένου του θα πρέπει να υπογράφει, ώστε να υπάρχουν διασφαλισμένες διαδικασίες που επιτελούνται εντός της επιχείρησης. Επίσης, η επίβλεψη των εργασιών αποτελεί και αυτή με τη σειρά της μιας σημαντική πτυχή του ιεραρχικού ελέγχου. Όλες οι εργασίες που επιτελούνται θα πρέπει να επαληθεύονται και να υπογράφονται από το αρμόδιο προϊστάμενο. Ο κανονισμός της άδειας εισόδου σε καίριους και ζωτικούς χώρους της επιχείρησης διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διαφύλαξη της περιουσίας αυτής. Οι αμοιβαίοι έλεγχοι διαχωρισμού των καθηκόντων περιλαμβάνουν την πλέον σημαντική αρχή ενός εσωτερικού ελέγχου, που είναι ότι, το άτομο που λαμβάνει τις αποφάσεις (εντολέας), το άτομο που τις πραγματοποιεί (πληρωτής) και το άτομο που τις καταγράφει (λογιστής), δεν θα πρέπει να αποτελούν το ίδιο πρόσωπο. Αυτό δεν πρέπει να

³² Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., (2006), «Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

συμβαίνει διότι, κάθε ένα άτομο ξεχωριστά καλείται να κάνει αυτοέλεγχο, το οποίο και διασφαλίζει την αποτροπή πιθανών σφαλμάτων ή συμπτωμάτων απάτης.

3.3.1 Οργανωτικό Σχέδιο

Η διοίκηση της επιχείρησης ενδιαφέρεται για ένα αποτελεσματικό και λειτουργικό σύστημα του οποίου οι βασικές του προϋποθέσεις αφορούν, την αυτονομία και τη σωστή κατανομή των αρμοδιοτήτων ανάμεσα στα μέλη του εσωτερικού ελέγχου³³. Ως προς την αυτονομία του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου, επισημαίνεται πως, το κάθε τμήμα θα πρέπει να τη διατηρεί εντός της επιχείρησης και να έχει συγκεκριμένες αρμοδιότητες, χωρίς όμως από την άλλη πλευρά να απομονώνεται από τα υπόλοιπα τμήματα. Σε μια επιχείρηση, όλα της τα τμήματα διέπονται από κοινούς σκοπούς και στόχους, τους οποίους και επιτυγχάνουν με τη συνεργασία και το συντονισμό. Συνέπεια των ξεχωριστών καθηκόντων που μπορεί το κάθε τμήμα να διαθέτει και παράλληλα με τη συνεργασία που μπορεί όλα τα τμήματα μαζί να έχουν, διαφυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Ο διευθυντής της αποθήκης για παράδειγμα, μπορεί να έχει την ευθύνη των αποθεμάτων, και το λογιστήριο να τηρεί το βιβλίο της αποθήκης. Όμως, όταν πραγματοποιείται η ετήσια απογραφή των αποθεμάτων, τότε τα αποτελέσματα που προκύπτουν συγκρίνονται με τα αποτελέσματα στο βιβλίο της αποθήκης.

Σχετικά με την οργανωτική δομή του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε τμήμα υπάρχουν διάφορα καθήκοντα τα οποία μοιράζονται σε κάθε άτομο ξεχωριστά. Για παράδειγμα στο λογιστήριο ο εργαζόμενος που είναι υπεύθυνος για τους πιστωτές, διενεργεί την ενημέρωση του αναλυτικού καθολικού των πιστωτών, ενώ κάποιος άλλος εργαζόμενος διενεργεί την ενημέρωση στο γενικό καθολικό. Σε γενικές γραμμές, κάθε άτομο αναλαμβάνει να επιτελέσει και από μία αρμοδιότητα. Αν αναλάμβανε ένας εργαζόμενος όλες τις διαδικασίες ενός τμήματος, τότε σίγουρα θα γίνονταν σφάλματα, είτε από απροσεξία, είτε από κούραση, είτε εσκεμμένα. Επομένως, διαχωρίζοντας τις αρμοδιότητες κάθε εργαζόμενου, διαφυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και κατά συνέπεια, τα οικονομικά στοιχεία που προκύπτουν από τις διαδικασίες θα είναι αξιόπιστα.

3.3.2 Αρμοδιότητες & Ευθύνες

Ένα καλό σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να διαθέτει και ένα σύστημα εξουσιοδότησης, ευθύνη του οποίου είναι να φροντίζει ώστε να εκτελούνται όλες οι

³³ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

συναλλαγές της επιχείρησης από συγκεκριμένα εξουσιοδοτημένα άτομα. Έπειτα θα πρέπει να καταχωρούνται όλες οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται στα βιβλία της επιχείρησης από τους αρμόδιους επί του θέματος εργαζόμενους, αλλά επισημαίνεται πως θα πρέπει να υπάρχει και περιορισμένη πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα πως δεν θα μπορούν να έχουν όλοι πρόσβαση στην αποθήκη. Στο συγκεκριμένο τμήμα θα πρέπει να ορισθεί ένα συγκεκριμένο άτομο το οποίο και θα είναι υπεύθυνο παρακολουθώντας όλες τις εισαγωγές και τις εξαγωγές της αποθήκης. Τέλος, θα πρέπει να γίνεται σύγκριση των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την απογραφή, με τα υπόλοιπα των συναλλαγών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία³⁴.

3.3.3 Λογιστική Διάρθρωση

Η λογιστική διάρθρωση ως μια διαδικασία περιλαμβάνει το διάγραμμα των λογαριασμών της λογιστικής, στο οποίο και περιέχονται όλοι οι λογαριασμοί που κατά ομάδες χρησιμοποιήθηκαν, με τους τίτλους που έχουν, τους κωδικούς με τους οποίους και διακρίνονται, καθώς επίσης και τα ποσά που αντιστοιχούν στον κάθε ένα από τους λογαριασμούς αυτούς, σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο που τηρεί η εκάστοτε επιχείρηση. Επίσης περιλαμβάνει το εγχειρίδιο των λογιστικών στόχων και λογιστικών διαδικασιών το οποίο και θα πρέπει να διατηρούν όλες οι επιχειρήσεις και το οποίο περιγράφει όλες τις λογιστικές μεθόδους και διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν. Τηρώντας τη σωστή λογιστική διάρθρωση θα πρέπει να αναλύονται και τα καθήκοντα που αντιστοιχούν στον κάθε εργαζόμενο χωριστά, ενώ παράλληλα θα πρέπει να τηρούνται και οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί ελέγχου, που είναι απαραίτητοι για την τήρηση των αναλυτικών καθολικών. Τέλος, θα πρέπει όλα τα εσωτερικά έγγραφα να έχουν κατά αύξοντα αριθμό αρίθμηση, ώστε να καθίσταται εφικτή η καταχώρησή τους στο λογιστικό σύστημα.

3.3.4 Προσωπικό

Κάθε επιχείρηση για την επίτευξη των στόχων της θα πρέπει να διαθέτει ένα κατάλληλο καταρτισμένο προσωπικό, για την επιλογή και την πρόσληψη του οποίου θα πρέπει να οργανωθούν ειδικές διαδικασίες συνεντεύξεων για κάθε έναν υποψήφιο εργαζόμενο ξεχωριστά, ώστε να εξετασθεί η επαγγελματική του κατάρτιση αλλά και η εκπαίδευσή του. Από τη στιγμή που μια επιχείρηση επιλέξει κάποιο άτομο και το προσλάβει, τότε το άτομο αυτό θα πρέπει να εκπαιδευτεί, έτσι ώστε να έχει όλα τα εχέγγυα για να

³⁴ Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., (2006), «Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις που θα έχει η θέση και η εργασία που του ανατέθηκε. Επίσης, σύμφωνα με την πολιτική προσωπικού που ακολουθείται, θα πρέπει όλοι οι εργαζόμενοι της επιχείρησης να λαμβάνουν τις ετήσιες άδειές τους. Με τον τρόπο αυτό η επιχείρηση θα έχει τη δυνατότητα να διερευνήσει εάν έχει προκύψει κάποιο σφάλμα λόγω απροσεξίας ή κάποια απάτη, μιας και στη θέση του συγκεκριμένου εργαζόμενου που θα λάβει την άδεια και θα απουσιάζει, θα μπορέσει να τοποθετηθεί αντικαταστάτης, που θα διερευνήσει τις όποιες παραλήψεις ή σφάλματα³⁵.

Τέλος, η πολιτική του προσωπικού θα πρέπει να περιλαμβάνει και την επίβλεψη των εργαζόμενων, έτσι ώστε να διαπιστωθεί το κατά πόσο εκτελούνται σωστά οι εργασίες και εάν χρειαστεί να ληφθούν διορθωτικές αποφάσεις. Για να είναι αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος θα πρέπει να υπάγεται υπό τις οδηγίες και τις εντολές του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης ή υπό τον Πρόεδρο αυτής. Σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να υπαγόταν υπό τις οδηγίες της Διοίκησης, μιας και επειδή αυτή ελέγχεται από τους εσωτερικούς ελεγκτές ο έλεγχος δεν θα ήταν αντικειμενικός.

3.3.5 Επιτροπή Ελέγχου

Η επιτροπή ελέγχου τελεί υπό τις εντολές του Διοικητικού Συμβουλίου. Ο σκοπός της Επιτροπής είναι να προτείνει κάποιον εξωτερικό ελεγκτή, ο οποίος και θα εξετάσει τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αλλά και να κρίνει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στην περίπτωση κατά την οποία και εντοπίσει κάποια προβλήματα στον εσωτερικό έλεγχο θα τεθεί υπό συζήτηση με την επιτροπή ελέγχου. Επομένως, η επιτροπή ελέγχου συνδράμει στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου³⁶.

3.4 Μεθοδολογία & Περιγραφή Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν, για την όσο το δυνατόν καλύτερη κατανόηση του λογιστικού συστήματος και κυκλώματος μιας επιχείρησης, είναι οι εξής:

1. Ερωτηματολόγιο

Ένα ερωτηματολόγιο μπορεί να αποτελείται από μια πολυσέλιδη λίστα με ποικίλες ερωτήσεις, στις οποίες ερωτήσεις αυτές, οι απαντήσεις μπορεί να έχουν είτε τη μορφή

³⁵ Παπαστάθης, Π. Σ., (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς», Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π., Αθήνα

³⁶ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

κατάφασης («Ναι»), είτε τη μορφή άρνησης («Όχι»), είτε να απαιτούν ένα απλό σημάδι τσεκαρίσματος. Σε ορισμένα ερωτηματολόγια οι ερωτήσεις που τίθενται μπορεί να υπερβαίνουν τις ακόμη και τις πεντακόσιες (500) σε πλήθος. Τα ερωτηματολόγια διαμορφώνονται και δομούνται από ελεγκτές ή από ορκωτούς ελεγκτές ή ακόμη και από επιχειρήσεις ορκωτών ελεγκτών. Προετοιμάζονται λαμβάνοντας υπόψιν το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, δηλαδή εάν πρόκειται για εμπορική επιχείρηση, για βιομηχανική μονάδα – επιχείρηση, κλπ. Επίσης, τα ερωτηματολόγια συντάσσονται λαμβάνοντας υπόψιν και τις δραστηριότητες που υπάρχουν εντός της επιχείρησης, το οποίο συνεπάγεται πως για κάθε δραστηριότητα υπάρχει και το αντίστοιχο ερωτηματολόγιο³⁷.

Πίνακας 1: Ερωτηματολόγιο Εσωτερικού Ελέγχου

Γενικά	Απάντηση		Η απάντηση βασίζεται σε:		Σχόλια
	Ναι	Όχι	Ερώτηση	Παρατήρηση	
1. Η επιχείρηση διαθέτει οργανόγραμμα;					
2. Η επιχείρηση διαθέτει διάγραμμα λογαριασμών;					
3. Οι λογιστικές διαδικασίες καθορίζονται από το εγχειρίδιο λογιστικής;					
4. Υπάρχει περιγραφή των θέσεων εντός του λογιστηρίου;					
5. Υπάρχει κάποιο αντίγραφο του οργανογράμματος, του διαγράμματος λογαριασμών ή των διαφόρων εγχειριδίων;					

³⁷ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

6. Η επιχείρηση διαθέτει οικονομικό διευθυντή, γενικό ή κεντρικό ταμία, εσωτερικό ελεγκτή, ή προσωπικό εσωτερικού ελέγχου;					
7. Το τμήμα του λογιστηρίου είναι ξεχωριστό από: το τμήμα των αγορών, το τμήμα των πωλήσεων, το τμήμα των εισπράξεων και των πληρωμών;					
8. Οι εργαζόμενοι που διαχειρίζονται, μετρητά, επιταγές ή άλλα αντικείμενα αξίας διακρίνονται για την ακεραιότητά τους;					
9. Τηρείται η απαίτηση που υπάρχει για τη λήψη ολόκληρης της αδείας των ανωτέρω εργαζόμενων, ώστε να αντικαθίστανται από άλλους;					
10. Το κόστος της παραγωγής και τα διάφορα άλλα έξοδα, υπόκεινται σε προϋπολογιστικό έλεγχο;					
11. Υπάγεται ο εσωτερικός ελεγκτής υπό: τον πρόεδρο της επιχείρησης, το Δ.Σ. το διευθυντή του λογιστηρίου;					

12. Χρησιμοποιείται μηχανογράφηση από την επιχείρηση για τις διάφορες λογιστικές εφαρμογές (τιμολόγηση, καθολικά, κλπ.);					
--	--	--	--	--	--

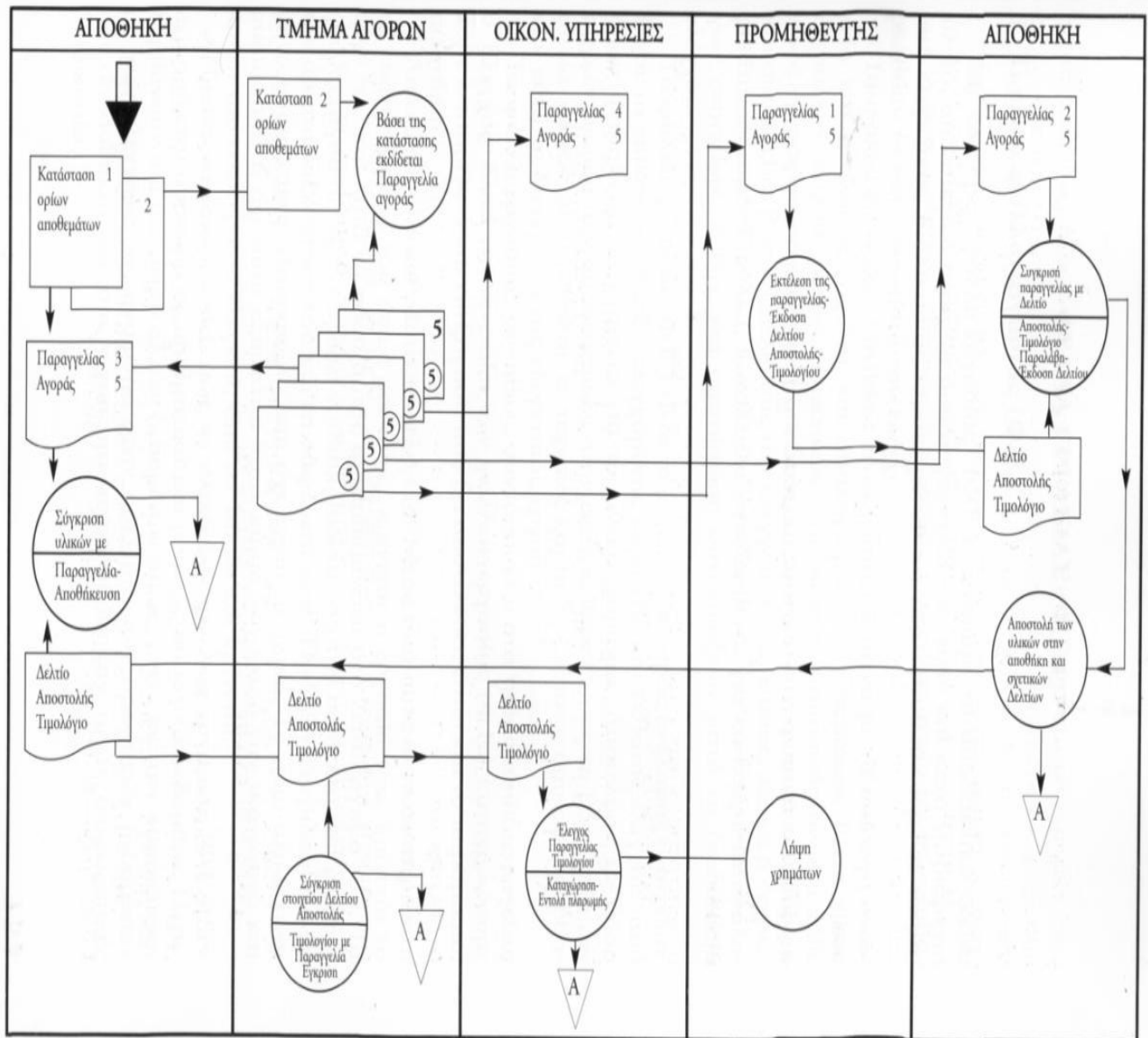
2. Διάγραμμα Ροής

Το διάγραμμα ροής αποτελεί μια γραφική παράσταση η οποία είναι συνδεδεμένη με σύμβολα και στοιχεία ή δικαιολογητικά, απεικονίζοντας τα στάδια ροής με μια λογική σειρά μιας διεργασίας. Παρουσιάζει συγκεκριμένες περιοχές, ειδικές δραστηριότητες, δομημένες αποφάσεις αλλά και πηγές δεδομένων, οριοθετώντας με τον τρόπο αυτό τη διαδικασία λειτουργίας μιας διεργασίας, από το αρχικό, μέχρι το τελικό της στάδιο. Παράλληλα, ένα διάγραμμα ροής μπορεί να απεικονίζει και τη συμμετοχή των τμημάτων αλλά και το βαθμό συνεργασίας στη διαδικασία της διεργασίας αυτής³⁸.

Ένας ελεγκτής για να καταφέρει να δομήσει ένα διάγραμμα ροής, θα πρέπει να είναι πολύ καλός γνώστης ολόκληρου του λογιστικού συστήματος. Η μέθοδος της εκπόνησης ενός διαγράμματος ροής διαθέτει μια σειρά από αρκετά πλεονεκτήματα, συγκριτικά με τις άλλες μεθόδους. Το βασικότερο εξ αυτών είναι ότι, διαμέσου του διαγράμματος ροής περιγράφονται όλες οι διαδικασίες της επιχείρησης, ακόμα και εκείνες που μπορούν να χαρακτηρισθούν ως οι πιο σύνθετες, ενώ παράλληλα μπορεί να γίνεται πιο εύκολα η ταξινόμηση αυτών. Επίσης, με την εκπόνηση και χρήση ενός διαγράμματος ροής καθίσταται εφικτή και περισσότερο κατανοητή η λειτουργία του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, μπορούν να εντοπισθούν πιο εύκολα οι τυχόν αδυναμίες και οι σπατάλες, ώστε να αποφευχθεί ο όποιος επιχειρηματικός κίνδυνος.

³⁸ Παπαστάθης, Π. Σ., (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς», Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π., Αθήνα

Σχεδιάγραμμα 1: Διάγραμμα Ροής



3. Περιγραφικές Εκθέσεις ή Σημειώματα Ελέγχου

Η μέθοδος των περιγραφικών εκθέσεων ή των σημειωμάτων ελέγχου παρέχει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να περιγράψει ολόκληρη τη διαδικασία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η μέθοδος της περιγραφικής έκθεσης μπορεί να αντικαταστήσει τόσο το ερωτηματολόγιο όσο και το διάγραμμα ροής, μιας και πρόκειται για μια ιδιαίτερα ευέλικτη μέθοδο. Στην πλειοψηφία όμως των περιπτώσεων, για την όσο το δυνατόν καλύτερη περιγραφή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, απαιτείται να γίνει συνδυασμός και των τριών (3) προαναφερθέντων μεθόδων. Ο ελεγκτής ο οποίος θα συντάξει την έκθεση θα πρέπει να είναι άριστος γνώσης και χειρισμού του γραπτού λόγου. Στον επίλογο της περιγραφικής

έκθεσης, το κάθε τμήμα λαμβάνει έναν χαρακτηρισμό, που μπορεί να είναι, είτε «πολύ δυνατό», είτε «επαρκές», είτε «αδύνατο»³⁹.

Περιγραφική Έκθεση ή Σημείωμα Ελέγχου

ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

Αθήνα 15.05.XXXX

ΠΡΟΣ: Κο / Κα Διευθύνοντα Σύμβουλο / Επιτροπή Ελέγχου

ΑΠΟ: Διευθυντή Εσωτερικού Ελέγχου

ΘΕΜΑ: Έλεγχος Α' Υλών

Κατόπιν τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε, στις 13.05.XXXX, συντάσσεται η κάτωθι έκθεση, που αφορά το Α' τρίμηνο του παρόντος έτους, εντός της οποίας περιγράφεται και η εξέταση εφαρμογής της πολιτικής και των διαδικασιών των αποθεμάτων της επιχείρησης. Σύμφωνα με το δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε, η εκτίμηση που προκύπτει είναι πως, το τμήμα της διαχείρισης των αποθεμάτων, παρουσιάζει υστερήσεις σε διαδικασίες, μη λειτουργώντας ικανοποιητικά, με συνέπεια την εμφάνιση πιθανών απωλειών λόγω κλοπών. Για την πληρέστερη εικόνα του ελέγχου, επισυνάπτεται σχετική αναφορά.

Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου

4. Ελεγκτικά Σύμβολα

Η χρήση των ελεγκτικών συμβόλων αποτελεί μια από τις βασικότερες προτεραιότητες των εσωτερικών ελεγκτών, με τα σύμβολα αυτά να είναι σχεδόν κοινά σε όλες τις ανεπτυγμένες χώρες, εκεί όπου οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από το νόμο να τηρούν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Η χρήση των ελεγκτικών συμβόλων συμβάλει αποφασιστικά στην επικοινωνία των εσωτερικών ελεγκτών σε διεθνές επίπεδο, μιας και αποτελεί μια διεθνή κοινή επαγγελματική γλώσσα, ενώ παράλληλα βοηθάει και τον ίδιο τον εσωτερικό ελεγκτή στο έργο του. Ο ελεγκτής σε μια τέτοια περίπτωση έχει τη δυνατότητα να

³⁹ Παπαστάθης, Π. Σ., (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς», Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π., Αθήνα

ανακτήσει και να χρησιμοποιήσει στοιχεία χρήσιμα, σε συνδυασμό με την ημερομηνία ανάκτησής τους⁴⁰.

Τέτοια ελεγκτικά σύμβολα μπορούν να αποτελούν σφραγίδες ή σύμβολα κωδικοποιημένα, τα οποία μπορούν περιλαμβάνουν υπολογισμούς, αναλύσεις, και γενικά στοιχεία που θα χρησιμοποιηθούν στη σύνταξη της τελικής έκθεσης των εσωτερικών ελεγκτών.

5. Φύλλα Εργασίας

Τα Φύλλα Εργασίας χρησιμοποιούνται ως ένα αποδεικτικό υλικό το οποίο συγκεντρώνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές, τόσο πριν όσο και μετά από την ελεγκτική διαδικασία, με στόχο την επαλήθευση και την τεκμηρίωση των συμπερασμάτων του ελέγχου. Πρόκειται για κείμενα γραπτά, που περιλαμβάνουν αναλύσεις, υπολογισμούς, σχεδιαγράμματα, αλλά και τα δεδομένα στη φυσική τους μορφή, τα οποία μπορεί να είναι παραστατικά, πρακτικά Διοικητικών Συμβουλίων, καθώς και κάθε είδους έγγραφο το οποίο μπορεί να λειτουργήσει ως αποδεικτικό στοιχείο. Σε γενικές γραμμές, ένα Φύλλο Εργασίας περιλαμβάνει⁴¹:

- 1) Λογιστικές Καταστάσεις και Ισοζύγια, όπως επίσης και άλλου είδους στοιχεία που μπορεί να αφορούν τον έλεγχο, όπως είναι καταστάσεις κοστολόγησης και αποσβέσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- 2) Εκθέσεις και ελέγχους που μπορεί να έχουν συμπληρωθεί κατά τη διάρκεια ενός άλλου ελέγχου, φύλλα ανάλυσης, διαγράμματα ροής, αλλά και κάθε άλλο γραπτό στοιχείο που μπορεί να «γεννήθηκε» κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ελέγχου και να αποτελεί τεκμήριο για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή. Τα στοιχεία αυτά επίσης μπορεί να αποτελέσουν και τη βάση για την περαιτέρω ανάλυση και αξιολόγηση του εσωτερικού ελεγκτή.

Τα Φύλλα Εργασίας αποτελούν τον καθρέπτη του εσωτερικού ελεγκτή, μιας και μέσω αυτών αντικατοπτρίζεται τόσο το επαγγελματικό του ήθος, όσο και το ύφος του ελέγχου του. Περιλαμβάνουν ουσιαστικές πληροφορίες και διακρίνονται για την ποιότητα του υλικού τους, αλλά και για την άριστη ταξινόμησή τους και σαφήνειά τους. Τα Φύλλα

⁴⁰ Pickett, K.H.S., (2010), «The Internal Auditing Handbook», John Wiley & Sons Ltd, 3rd Edition

⁴¹ Whittington R., (2004), «The New Audit Documentation Requirements», Journal of Accountancy, v. 193, No 4

Εργασίας, κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου και τη σύνταξη του πορίσματος, δεν καταστρέφονται, αλλά αντίθετα επισυνάπτονται στην έκθεση και διατηρούνται ως αρχείο. Η φύλαξή τους είναι υποχρεωτική, μιας και μπορεί να ζητηθούν για τυχόν διευκρινήσεις ή να προκύψουν αμφισβητήσεις, οπότε να αναζητηθούν στο αρχείο και να επαναληφθεί ο έλεγχος.

Σε γενικές γραμμές, οι σκοποί των Φύλλων Εργασίας είναι οι ακόλουθοι:

1. Αποτελούν την οργάνωση και το συντονισμό της ελεγκτικής εργασίας, ενώ ταυτόχρονα απεικονίζουν και την οργάνωση και λειτουργία της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου που διαθέτει η επιχείρηση.
2. Αποτελούν τη βάση για τη διαμόρφωση της γνώμης του εσωτερικού ελεγκτή, σχετικά με το σκοπό του ελέγχου που διενεργείται, καθώς διευκολύνουν και καθοδηγούν τον ελεγκτή, έτσι ώστε να είναι αποδοτικός κατά τη σύνταξη του πορίσματος της έκθεσης του ελέγχου.
3. Διευκολύνουν αλλά και βοηθούν στην άριστη κατανομή της ελεγκτικής εργασίας, στα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.
4. Εξυπηρετούν τους ελέγχους που επαναλαμβάνονται, για τους οποίους ο ελεγκτής μπορεί να δει και να συγκρίνει, τόσο κατά το σχεδιασμό όσο και κατά τη διεξαγωγή του νέου ελέγχου, εν συγκρίσει με την αντίστοιχη εργασία που είχε διενεργηθεί στο παρελθόν.
5. Αποτελούν τη βάση αξιολόγησης των μελών της ελεγκτικής ομάδας, από τα οποία θα κριθεί και η ποιότητα των ελέγχων τους.

6. Φάκελοι Ελέγχου

Τα Φύλλα Εργασίας ενός ελέγχου αποτελούν έναν ολόκληρο φάκελο, ο οποίος παρουσιάζει ολόκληρη την εργασία που διενεργήθηκε από τον εσωτερικό ελεγκτή. Ένας Φάκελος Ελέγχου διακρίνεται στον Προσωρινό Φάκελο και στον Μόνιμο Φάκελο. Στον Προσωρινό Φάκελο συγκεντρώνονται όλα τα Φύλλα Εργασίας που αφορούν όλους τους ελέγχους που έγιναν μέσα στο έτος. Περιλαμβάνει το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, όπου αναγράφονται τα αντικείμενα ελέγχου, οι έλεγχοι που θα λάβουν χώρα μέσα στη χρήση, οι σκοποί και η έκταση του ελέγχου και σε γενικές γραμμές το πρόγραμμα δράσης. Επίσης, ο Προσωρινός Φάκελος περιλαμβάνει τον χρονικό προγραμματισμό, τον προϋπολογισμό, τον

αριθμό των ελεγκτών που θα διενεργήσουν τον έλεγχο, αλλά και το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου όπως και τυχόν αδυναμίες του⁴².

Από την άλλη πλευρά, ο Μόνιμος Φάκελος αποτελεί μια από τις κυριότερες πηγές άντλησης στοιχείων για τον εσωτερικό ελεγκτή, εξοικονομώντας χρόνο για την εκτέλεση του έργου του. Περιέχει στοιχεία που περιγράφουν το σκοπό και την έκταση του ελέγχου που διενεργήθηκε, τις αναλυτικές περιγραφές των συστημάτων και των διαδικασιών, τις περιγραφές των θέσεων εργασίας, όπως και των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται εντός του Μόνιμου Φακέλου παραμένουν αμετάβλητα για μεγάλο χρονικό διάστημα. Γενικά, ο Μόνιμος Φάκελος περιλαμβάνει:

- ✓ Το Καταστατικό και τους Νόμους που αφορούν την επιχείρηση (Φ.Ε.Κ., κλπ.), όπως επίσης το οργανόγραμμα και τις αρμοδιότητες των μελών της επιχείρησης.
- ✓ Τις σημειώσεις που έχουν κρατηθεί από τυχόν επανελέγχους που έλαβαν χώρα, σε περίπτωση που διαπιστώθηκαν αδυναμίες του συστήματος, κατόπιν παρατηρήσεων των ελεγκτών.
- ✓ Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά και τις φορολογικές δηλώσεις, παρελθουσών ετών.
- ✓ Αποφάσεις Διοικητικού Συμβουλίου, Γενικών Συνελεύσεων.

3.5 Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ως προς την αξιολόγηση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, υπάρχουν δύο (2) διαφορετικές προσεγγίσεις, με την πρώτη να σχετίζεται με τη θεώρηση του «Τελικού Αποτελέσματος», που επικεντρώνεται στο αποτέλεσμα και τη δεύτερη να αφορά τη θεώρηση της «Μεθόδου», η οποία στοχεύει στην αξιολόγηση του λογιστικού συστήματος. Η πρώτη λαμβάνει ένα μικρό δείγμα, όπως για παράδειγμα έναν αριθμό τιμολογίων και στη συνέχεια εξετάζει εάν έχουν καταχωρηθεί με το σωστό αύξοντα αριθμό και με τα σωστά ποσά. Η δεύτερη προσέγγιση εξετάζει τα ποιοτικά και τα ποσοτικά χαρακτηριστικά του συστήματος. Με την ολοκλήρωση της αξιολόγησης διαπιστώνεται το κατά πόσο είναι αξιόπιστο αλλά και αποτελεσματικό το σύστημα εσωτερικού ελέγχου⁴³.

⁴² Pickett, K.H.S., (2010), «The Internal Auditing Handbook», John Wiley & Sons Ltd, 3rd Edition

⁴³ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

Κεφάλαιο 4^ο: Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμης Εταιρείας

4.1 Εισαγωγή – Ορισμός

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι πολύ σημαντικός τόσο για τις επιχειρήσεις, όπως και για το επενδυτικό κοινό, με τους εξωτερικοί ελεγκτές είναι οι μόνοι εκείνοι που μπορούν να διαβεβαιώσουν για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, λόγω των προσόντων που έχουν αλλά και της ανεξαρτησίας που τους διακατέχει ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Εξωτερικός ονομάζεται,

«αυτός ο έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος και ακέραιο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση καθώς και ειδική πείρα, χωρίς να έχουν καμία υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση»⁴⁴.

Ο εξωτερικός ελεγκτής καλείται να εξετάσει πολύ προσεκτικά όλα τα στοιχεία που του παρέχει η διοίκηση της εταιρείας, ώστε να διαπιστώσει το κατά πόσο είναι αξιόπιστες οι λογιστικές της καταστάσεις. Κάτι τέτοιο μπορεί να επιτευχθεί διαμέσου της υλοποίησης συστηματικών και μεθοδικών ελεγκτικών διαδικασιών, οι οποίες και διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση, ανάλογα με το μέγεθός τους, το βαθμό πολυπλοκότητας, τη λογιστική οργάνωση, αλλά κυρίως την επιστημονική κατάρτιση και την επαγγελματική εμπειρία του ελεγκτή. Ένας σωστός εξωτερικός έλεγχος δεν θα πρέπει να εξαρτάται μόνον από τις γνώσεις και την εμπειρία του ελεγκτή, αλλά κυρίως από το χαρακτήρα που τον διέπει. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να είναι αμερόληπτος, αντικειμενικός, εχέμυθος και ανεξάρτητος από την επιχείρηση.

4.2 Είδη Εξωτερικού Ελέγχου

4.2.1 Χρηματοοικονομικοί Έλεγχοι

Οι χρηματοοικονομικοί έλεγχοι έχουν ως σκοπό τους την εξέταση των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης, με τον ελεγκτή να πρέπει να κρίνει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και να εξακριβώσει κατά πόσο οι καταστάσεις αυτές συντάχθηκαν σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος επίσης και να διερευνήσει το οποιοδήποτε στοιχείο μπορεί να

⁴⁴ Walter B. Meigs, E. John Larsen, Robert F. Meigs, (1984), «Ελεγκτική» Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

είναι εκείνο που θα του δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς την αξιοπιστία του. Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος έχει ιδιαίτερη και μεγάλη σημασία μιας και λόγω αυτού μπορούν να αποφεύγονται τα σφάλματα, οι απάτες και οι καταχρήσεις⁴⁵.

4.2.2 Έλεγχοι Συμμόρφωσης

Οι έλεγχοι συμμόρφωσης είναι εκείνοι που εξετάζουν κατά πόσο μια επιχείρηση συμμορφώνεται με τους κανόνες έχουν τεθεί από κάποιον ανώτερο ιεραρχικά φορέα, με το κυριότερο παράδειγμα να είναι τα πιστωτικά ιδρύματα τα οποία και θα πρέπει να συμμορφώνονται με τους κανόνες που έχει θέσει η Κεντρική Τράπεζα. Οι έλεγχοι συμμόρφωσης έχουν ως στόχο την εξέταση των χρηματοοικονομικών αλλά και λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, ώστε να διαπιστωθεί κατά πόσο οι δραστηριότητες αυτές συμμορφώνονται με τους κανόνες που έχουν τεθεί αλλά και με τις διατάξεις των Νόμων⁴⁶.

4.2.3 Λειτουργικοί Έλεγχοι

Οι λειτουργικοί έλεγχοι μελετούν τις δραστηριότητες της εκάστοτε επιχείρησης και στη συνέχεια συγκρίνουν τους αρχικούς στόχους που είχε θέσει με τα αποτελέσματα που επετεύχθησαν. Με τον τρόπο αυτό πραγματοποιείται η αξιολόγηση της απόδοσης της επιχείρησης. Όταν ο ελεγκτής κρίνει πως υπάρχει πρόβλημα, τότε μπορεί να προβεί στη διατύπωση και πρόταση λύσεων, για τη βελτίωση της αποδοτικότητας⁴⁷.

4.2.4 Έλεγχοι Αποδοτικότητας

Ο σκοπός των ελέγχων αποδοτικότητας είναι, η αξιολόγηση της αποδοτικότητας της διοίκησης της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ειδικότερα, οι ελεγκτές εξετάζουν τους στόχους που είχε θέσει η διοίκηση και το κατά πόσο αυτοί οι στόχοι έχουν υλοποιηθεί. Η αποδοτικότητα της διοίκησης μπορεί να καταμετρηθεί με τη χρήση των χρηματοοικονομικών της μεγεθών, όπως μπορεί να είναι για παράδειγμα ο δείκτης συνολικής αποδοτικότητας, ο δείκτης γενικής ρευστότητας, το περιθώριο κέρδους, κλπ.. Επίσης, η αποδοτικότητα μπορεί εκτιμηθεί και από ποικίλα υποκειμενικά χαρακτηριστικά που υπάρχουν, όπως είναι οι υφιστάμενες εργασιακές σχέσεις. Από την άλλη πλευρά όμως, οι έλεγχοι της αποδοτικότητας μπορεί να επιδράσουν ορισμένες φορές αρνητικά ως προς τη διοίκηση. Για παράδειγμα τα μέλη της διοίκησης μπορεί, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε να αποθαρρυνθούν και να μην αναλαμβάνουν

⁴⁵ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

⁴⁶ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

⁴⁷ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β΄ Έκδοση, Θεσσαλονίκη

πρωτοβουλίες, με συνέπεια αυτό να έχει άμεσο αντίκτυπο στην επιχείρηση. Ακόμα, είναι πολύ πιθανό να αποκαλυφθούν χρήσιμα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης προς τους ανταγωνιστές της⁴⁸.

4.2.5 Ειδικοί Έλεγχοι

Ως ειδικός έλεγχος μπορεί να θεωρηθεί ο κάθε έλεγχος που γίνεται από τους ελεγκτές και δεν ανήκει σε καμία από τις κατηγορίες ελέγχων που αναφέρθηκαν ανωτέρω⁴⁹. Σε αυτούς τους ελέγχους υπάγεται και ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, τη διενέργεια του οποίου δικαιούνται να ζητήσουν διάφορες ομάδες ελεγκτών ή ενδιαφερομένων από το αρμόδιο Πρωτοδικείο ή από το Εφετείο.

4.3 Χρησιμότητα Εξωτερικού Ελέγχου

Μια επιχείρηση μπορεί να αποκομίσει πολλά και ποικίλα οφέλη από τη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου που τηρείται, όπως είναι για παράδειγμα ότι, βελτιώνεται η αποτελεσματικότητά της εξαιτίας του εξωτερικού ελεγκτή, ο οποίος και εξετάζει τα στοιχεία που προέκυψαν από τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, υπάρχει μια συνεχής βελτίωση που λαμβάνει χώρα στο λογιστικό σύστημα και κύκλωμα της εξεταζόμενης επιχείρησης. Οι λογιστικές καταστάσεις της επιχείρησης, ως συνέπεια του εξωτερικού ελέγχου που υφίστανται και ως αποτέλεσμα του πιστοποιητικού ελέγχου το οποίο συντάσσει ο ελεγκτής, αποκτούν μια νομιμότητα έτσι ώστε να αυξάνεται η εγκυρότητα και η πληρότητά τους. Κατά συνέπεια, οι σωστά ενημερωμένοι επενδυτές έχουν τη δυνατότητα να αντλήσουν με ασφάλεια τα κεφάλαια από την επιχείρηση, μιας και έχει μειωθεί ενδεχομένως και στο ελάχιστο, ο όποιος επενδυτικός κίνδυνος. Επίσης, περιορίζεται τόσο ο χρόνος όσο και η έκταση του φορολογικού ελέγχου που μπορεί να υποστεί η επιχείρηση, μιας και από τη στιγμή που ο ελεγκτής του δημοσίου (Δ.Ο.Υ.) γνωρίζει πως η επιχείρηση έχει ήδη ελεγχθεί από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή, δεν θα προβεί σε ενδελεχή και επαναληπτικό έλεγχο. Τέλος, σε σχέση με τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, η θέση των οικονομικών στελεχών έναντι των μετόχων, μπορεί είτε να ενισχυθεί, είτε να αποδυναμωθεί⁵⁰.

⁴⁸ Τσακλάγκανος, Α., (2005), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Β' Έκδοση, Θεσσαλονίκη

⁴⁹ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

⁵⁰ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

Αναφορικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις, υπάρχουν και ορισμένα σημαντικά πρόσθετα οφέλη:

1. Οι επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούν κάποιο ορκωτό ελεγκτή, μετά τον έλεγχο θα πρέπει να εκδίδουν ένα ειδικό πιστοποιητικό, το οποίο θα τις απαλλάσσει από τον οποιοδήποτε επανέλεγχο και στο οποίο θα πρέπει να αναγράφεται η αμοιβή του προσωπικού που απασχολήθηκε.
2. Οι επιχειρήσεις, ως συνέπεια του εξωτερικού ελέγχου τον οποίο έχουν διεξάγει, μπορούν να μην υφίστανται φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή, ο ορκωτός ελεγκτής συνεργάζεται με τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και του παραδίδει το πιστοποιητικό ελέγχου αναφορικά με το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης, στο οποίο υποχρεωτικά θα πρέπει να αναγράφεται πως εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι ελήφθησαν υπόψιν όλες οι κείμενες διατάξεις των Νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Επίσης, ο ορκωτός ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να δώσει οποιαδήποτε πληροφορία ή επεξήγηση του ζητηθεί στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ⁵¹.

4.4 Μειονεκτήματα Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος δεν έχει τη δυνατότητα να εγγυηθεί την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων λόγω του ότι είναι αδύνατο ο ελεγκτής να μπορεί να εξετάσει την κάθε συναλλαγή ξεχωριστά, οπότε εφαρμόζει διάφορους δειγματοληπτικούς ελέγχους. Επίσης, οι διάφορες πληροφορίες που μπορεί να έχει στη διάθεσή του, δεν είναι δυνατόν να είναι αντικειμενικές, επειδή τις έχει λάβει από στελέχη της ελεγχόμενης εταιρείας. Ο ελεγκτής δεν μπορεί να εξετάσει τον κάθε λογαριασμό ξεχωριστά, αλλά το σύνολο ή την ομάδα των λογαριασμών αυτών. Τέλος, υπάρχει η περίπτωση να υπάρξουν σφάλματα στις λογιστικές καταστάσεις, είτε λόγω της κούρασης είτε λόγω της απροσεξίας του ελεγκτή⁵².

4.5 Αναγκαιότητα Εξωτερικού Ελέγχου

Ως συνέπεια της εξέλιξης αλλά και της ανάπτυξης των Ανώνυμων Εταιρειών, καθώς και των πιστωτικών και ασφαλιστικών οργανισμών, δημιουργήθηκαν τεράστια χρηματικά κεφάλαια τα οποία κλήθηκαν να διαχειριστούν πολλά πρόσωπα. Κατά συνέπεια, θα έπρεπε

⁵¹ Μπαλής Θ., (1998), «Σύγχρονη Ελεγκτική», Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη

⁵² Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

να υπάρξει μία λύση, έτσι ώστε να μην υπάρχει ο κίνδυνος των καταχρήσεων και των ατασθαλιών. Η ανάγκη της προστασίας του κοινωνικού πλούτου είναι και αυτό που αποτέλεσε την αφορμή για τη δημιουργία πιο ειδικευμένων ελεγκτών, των ορκωτών ελεγκτών, που ασκούν το έργο του ελέγχου υπεύθυνα, αντικειμενικά, ανεξάρτητα και ανεπηρέαστα. Οι ορκωτοί ελεγκτές με τους ελέγχους που διενεργούν διασφαλίζουν, τόσο τα συμφέροντα της μειοψηφίας από την πλειοψηφία των μετόχων που διοικούν την επιχείρηση, όσο και τα συμφέροντα της πλειοψηφίας των μετόχων από τη διοίκηση. Αυτό το δεύτερο συμβαίνει διότι, εντός της διοίκησης αναλαμβάνουν πρόσωπα τα οποία έχουν εξειδικευμένες γνώσεις για τη σωστή λειτουργία μιας επιχείρησης.

Το έργο των ορκωτών ελεγκτών μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένα δημόσιο λειτούργημα. Οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν το δικαίωμα της άσκησης κριτικής στη λογιστική οργάνωση και στη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης, ενώ και λόγω των προσόντων που διαθέτουν μπορούν να αναλάβουν τη λογιστική αναδιοργάνωση για κάθε επιχείρηση. Από την ώρα που θα ολοκληρώσουν το έργο τους, τότε δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, οι οποίες με τον τρόπο αυτό θεωρούνται περισσότερο αξιόπιστες, με συνέπεια το επενδυτικό κοινό να στραφεί προς τη συγκεκριμένη επιχείρηση. Από τα παραπάνω συνεπάγεται ότι ο έλεγχος των ορκωτών ελεγκτών συμβάλει στην ανάπτυξη της οικονομίας και στη συνεχή εξέλιξη της κεφαλαιαγοράς⁵³.

4.6 Μεθοδολογία Εξωτερικού Ελέγχου

Ένα από τα βασικότερα σημεία της επιστημονικής ελεγκτικής εργασίας είναι η εκτενής εφαρμογή της δειγματοληψίας για την άντληση όλων των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων με το ελάχιστο δυνατό κόστος. Εκτός της συγκεκριμένης μεθοδολογίας, ο ελεγκτής ακολουθεί πάντοτε τις μεθόδους του οριζόντιου και του κάθετου ελέγχου. Ως οριζόντιος ή προοδευτικός έλεγχος αναφέρεται εκείνος που αποσκοπεί στη συγκέντρωση των πληροφοριακών στοιχείων τα οποία αποδεικνύουν ότι όλα τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί κανονικά και νομότυπα στα βιβλία της. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών που απεικονίζουν τα λογιστικά γεγονότα μιας προκαθορισμένης χρονικής περιόδου, όπως για παράδειγμα τις τελευταίες δέκα (10) ημέρες

⁵³ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

του προηγούμενου λογιστικού έτους και ακολουθεί την ίδια ροή των καταχωρήσεων στο λογιστικό σύστημα που ακολούθησε αρχικά ο λογιστής της επιχείρησης⁵⁴.

Ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει προσεκτικά τα εξής:

- ✓ Όλα τα δικαιολογητικά του δείγματος σχετικά με την πληρότητα και τη νομιμότητά τους.
- ✓ Την ακριβή μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών, από τα δικαιολογητικά στα ημερολόγια και στα αναλυτικά καθολικά.
- ✓ Τις καταχωρήσεις στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και τη μεταφορά τους στο γενικό καθολικό, με σκοπό την εξεύρεση τυχόν σφαλμάτων ή παραλείψεων.
- ✓ Την κατάρτιση των ισοζυγίων και την τήρηση του βιβλίου αποθήκης για την εξεύρεση τυχόν σφαλμάτων και παραλείψεων.
- ✓ Τη διαδικασία κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων, όσον αφορά τη νομιμότητά τους.

Πέρα του οριζόντιου – προοδευτικού ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής ακολουθεί διαδικασίες κάθετου ή αναδρομικού ελέγχου, με στόχο τη συγκέντρωση στοιχείων που θα του επιτρέψουν να αποδείξει ότι το περιεχόμενο των λογαριασμών αναφέρεται σε συναλλαγές (γεγονότα) που πραγματικά έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης και αφορούν την ίδια την επιχείρηση. Επιλέγει ένα δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού και στη συνέχεια ακολουθεί μια διαδικασία, η οποία είναι αντίστροφη από αυτή που αρχικά ακολουθήθηκε από το λογιστή. Κατά συνέπεια, ελέγχει με επιμέλεια τα εξής:

- ✓ Την ακρίβεια του οριστικού ισοζυγίου και των ισοζυγίων των αναλυτικών καθολικών.
- ✓ Την πληρότητα του βιβλίου απογραφής και τη νομιμότητα των διαδικασιών της απογραφής.
- ✓ Την ακρίβεια της μεταφοράς των λογιστικών πληροφοριών από το ημερολόγια στα γενικά και αναλυτικά καθολικά.
- ✓ Την ύπαρξη, την πληρότητα και τη νομιμότητα των δικαιολογητικών εγγράφων που αντιστοιχούν στο δείγμα των καταχωρήσεων που επιλέχθηκαν.

Στη συνέχεια, τα ευρήματα της διενέργειας, τόσο του οριζοντίου – προοδευτικού ελέγχου, όσο και του κάθετου – αναδρομικού ελέγχου συσχετίζονται και αναλύονται στο τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας, έτσι ώστε να μπορέσει ο ελεγκτής να συνάγει χρήσιμα

⁵⁴ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

συμπεράσματα σχετικά με τη νομιμότητα των λογιστικών διαδικασιών και μεθόδων, την ειλικρίνεια των λογιστικών στοιχείων και την αντικειμενικότητα των λογιστικών καταστάσεων.

Πέρα από τις μεθόδους του οριζοντίου – προοδευτικού και του κάθετου – αναδρομικού ελέγχου, ο ελεγκτής εφαρμόζει και μεθόδους κριτικής ανάλυσης των λογιστικών στοιχείων. Προβαίνει σε διαχρονικές συγκρίσεις ορισμένων χαρακτηριστικών λογιστικών καταστάσεων που έχουν κοινά στοιχεία. Καταρτίζει αριθμοδείκτες ρευστότητας, κυκλοφοριακής ταχύτητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Μέσα από τη χρήση των αριθμοδεικτών και των άλλων μεθόδων κριτικής ανάλυσης, ο εξωτερικός ελεγκτής εξετάζει πόσο εύλογα είναι τα βασικά χρηματοοικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Στην περίπτωση κατά την οποία, ορισμένα από αυτά δεν θεωρούνται εύλογα ή δεν δικαιολογούνται από τις γενικές συγκυρίες της αγοράς, τότε προβαίνει σε έλεγχος τους σε μεγαλύτερο βάθος.

Κεφάλαιο 5^ο: Έλεγχος Ανώνυμης Εταιρείας & ο Ρόλος του Ορκωτού Λογιστή

5.1 Στάδια Ελεγκτικής Εργασίας

Για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων απαιτείται μια σειρά από ενέργειες που θα επιτρέψουν στον ελεγκτή να διαμορφώσει άποψη επί του ακριβοδίκαιου των οικονομικών καταστάσεων. Τα στάδια και ο τρόπος δόμησης του ελεγκτικού έργου είναι απολύτως φυσιολογικό να διαφέρουν ανάλογα με την περίπτωση και τις ανάγκες που προκύπτουν, εξαιτίας των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της κάθε ελεγχόμενης επιχείρησης. Εκτός των διαφορών όμως που υφίστανται, το ελεγκτικό έργο είναι εφικτό να δομηθεί, κατά την κλασική προσέγγιση, σε γενικές γραμμές στα ακόλουθα στάδια⁵⁵:

- ✓ Προκαταρκτική εργασία
- ✓ Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου
- ✓ Έλεγχοι τεκμηρίωσης
- ✓ Ολοκλήρωση του ελέγχου
- ✓ Έκφραση γνώμης

5.1.1 Προκαταρκτικές Εργασίες

Στο στάδιο της προκαταρκτικής εργασίας ο ελεγκτής προχωράει στη συγκέντρωση εισαγωγικών πληροφοριών, για την επιχείρηση την οποία καλείται να ελέγξει. Πρόκειται ουσιαστικά για μια αρχική προσέγγιση κατά την οποία, γίνεται η συγκέντρωση όλων των εισαγωγικών πληροφοριών, ώστε ο ελεγκτής να έχει μια ευρύτερη εικόνα για την επιχείρηση που θα κληθεί να ελέγξει. Σε αυτό το πρώτο στάδιο θα συγκεντρώσει στοιχεία αναφορικά με τον κλάδο και το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον της εξεταζόμενης επιχείρησης, τη νομική της μορφή, τις δραστηριότητες και την οργανωτική της δομή. Επίσης, θα μελετήσει τις σχέσεις που μπορεί να έχει η επιχείρηση αυτή με άλλες, τον τρόπο άσκησης της διοίκησης, αλλά και τη λογιστική της οργάνωση⁵⁶.

Στο στάδιο αυτό, ο ελεγκτής διαμορφώνει μια αρχική άποψη αναφορικά με την ίδια την επιχείρηση, τον κλάδο, αλλά και το πιο στενό εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο

⁵⁵ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

⁵⁶ Παπάς Α., (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπέλου, Αθήνα

δραστηριοποιείται. Συγκεντρώνει επίσης πληροφορίες σχετικά με το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας και τις νομικές και καταστατικές υποχρεώσεις της επιχείρησης. Η γενική αυτή ενημέρωση προέρχεται από συζητήσεις με το προσωπικό αλλά και τα μέλη της διοίκησης της επιχείρησης, από τη μελέτη του περιβάλλοντος και του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται, από τις επιτόπιες επισκέψεις που πραγματοποιούν οι ελεγκτές στους χώρους της επιχείρησης, καθώς και από τη μελέτη των συμβάσεων, του καταστατικού και των διαφόρων εσωτερικών κανονισμών.

5.1.2 Μελέτη & Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το ελληνικό ελεγκτικό πρότυπο «4400», ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που να του επιτρέπει την ανάπτυξη μιας αποτελεσματικής προσέγγισης για τον έλεγχο. Οφείλει να εξασφαλίζει την κατανόηση των δικλίδων ασφαλείας καθώς και να προχωράει σε προκαταρκτική εκτίμηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας, για την κάθε κατηγορία υπολοίπων ή συναλλαγών⁵⁷.

Σε πρώτη φάση είναι πολύ σημαντικό για την ελεγκτική διαδικασία να προχωρήσει σε μια προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Στο στάδιο αυτό διαμορφώνει άποψη για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, διαμέσου της αποτύπωσης του τρόπου λειτουργίας του συστήματος αυτού. Ειδικότερα, ο ελεγκτής εδώ ενημερώνεται αναφορικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου με την υποβολή ερωτήσεων, τη μελέτη των εγχειριδίων εσωτερικού ελέγχου, την προσωπική επισκόπηση των στοιχείων εσωτερικού ελέγχου και την παρακολούθηση της ροής συναλλαγών, μέσα από τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και την κατάρτιση διαγραμμάτων ροής.

Επομένως, στο στάδιο αυτό ο ελεγκτής κρίνει εάν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου είναι εφικτό να περιορίσει την ύπαρξη σφαλμάτων ή παραβιάσεων. Εάν τα πορίσματα είναι θετικά, τότε μπορεί να προχωρήσει σε δοκιμασίες των δικλίδων ασφαλείας. Διαμέσου των δοκιμασιών αυτών, ο ελεγκτής μπορεί να αξιολογήσει τη λειτουργία των επιλεγμένων από αυτόν τμημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και καταγράφει τυχόν αποκλίσεις των πραγματικών αποτελεσμάτων από τις προδιαγραφές. Στη συνέχεια και αφού έχει συγκεντρώσει τα αποτελέσματα, ο ελεγκτής μπορεί να προβεί στην

⁵⁷ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

αξιολόγηση του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Ο στόχος της διαδικασίας αυτής είναι να διαπιστώσει εάν, ο μηχανισμός εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εντοπίσει ορισμένης σημαντικότητας σφάλματα και παραλείψεις. Τα πορίσματα της αξιολόγησης αυτής είναι εξαιρετικά σημαντικά ώστε να προσδιοριστεί ο βαθμός εμπιστοσύνης στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και κατ' επέκταση, να καθοριστεί το εύρος των ελέγχων τεκμηρίωσης που θα απαιτηθούν.

5.2 Κατάρτιση Προγράμματος Ελέγχου Τεκμηρίωσης

Αναφορικά με την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου τεκμηρίωσης, μπορεί να διατυπωθεί το ερώτημα, κατά πόσο είναι δυνατό ο ελεγκτής να αποφανθεί, με σχετική βεβαιότητα, για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων, όταν η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει ισχυρό σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Με άλλα λόγια, η εξακρίβωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή είναι αρκετή για τη διατύπωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων; Η απάντηση που προκύπτει είναι αρνητική, μιας και ακόμη και η ύπαρξη του πιο αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου δεν διαφυλάσσει τον ελεγκτή από τον κίνδυνο να καταλήξει σε λανθασμένα συμπεράσματα για την αντικειμενικότητα των λογιστικών πληροφοριών. Οι λόγοι για τους οποίους συμβαίνει κάτι τέτοιο είναι οι εξής⁵⁸:

- i. Η διοίκηση της επιχείρησης έχει την πλήρη αρμοδιότητα και ευθύνη για την καθιέρωση, την οργάνωση και τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως έχει και τη δυνατότητα να παρεμβαίνει με ή χωρίς δόλο, στο έργο του εσωτερικού ελεγκτή.
- ii. Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί να εντοπίσει και να αντιμετωπίσει έγκαιρα όλα τα σφάλματα, τις παραλείψεις και τις νοθεύσεις που υπάρχουν.
- iii. Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί, κατά την αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων, να εκτιμήσει πλήρως και αντικειμενικά την ακεραιότητα του χαρακτήρα των μελών της διοίκησης και των υπεύθυνων για τον εσωτερικό έλεγχο,
- iv. Ο εξωτερικός ελεγκτής εξετάζει και αξιολογεί δειγματοληπτικά τον εσωτερικό έλεγχο και κατά συνέπεια αντιμετωπίζει τον κίνδυνο που υπάρχει από μια τυχαία δειγματοληψία.

⁵⁸ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

Οι ανωτέρω συνθήκες που διατυπώθηκαν υποχρεώνουν τον εξωτερικό ελεγκτή να ασκήσει άμεσο έλεγχο των στοιχείων, όχι δηλαδή, μέσω της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου, αλλά επαληθεύοντας ουσιαστικά την αρτιότητα του λογιστικού συστήματος και ειδικότερα, την ακρίβεια των αποτελεσμάτων της απογραφής τέλους χρήσης. Προσπαθεί να αποδείξει τα σφάλματα και τις παραλείψεις που πραγματοποιήθηκαν, ενώ με την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, προσπαθεί να εντοπίσει τι άλλα σφάλματα θα μπορούσαν να γίνουν. Ο έλεγχος αυτός είναι δειγματοληπτικός και ονομάζεται «έλεγχος τεκμηρίωσης ή ουσιαστικός έλεγχος». Διακρίνεται σε δυο (2) μεγάλες κατηγορίες: στον έλεγχο των συναλλαγών και στον έλεγχο των υπολοίπων των λογαριασμών. Ο πρώτος διενεργείται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ ο δεύτερος μετά το τέλος της χρήσης. Ο ελεγκτής καταρτίζει το πρόγραμμα του ελέγχου τεκμηρίωσης, δηλαδή καθορίζει:

- ✓ Τους σκοπούς των ελέγχων.
- ✓ Τον τρόπο επαλήθευσης επί της ακρίβειας της καταχώρησης των συναλλαγών αλλά και της αντικειμενικότητας των υπολοίπων των λογαριασμών του τέλους χρήσης
- ✓ Το δείγμα των συναλλαγών εκείνων που θα εξετάσει αλλά και τις διαδικασίες που θα πρέπει ακολουθήσει ως προς τον έλεγχο της πληρότητας και της νομιμότητας των λογιστικών καταχωρήσεων.
- ✓ Το δείγμα των λογαριασμών που θα πρέπει να ελέγξει στο τέλος της χρήσης αλλά και τις απαιτούμενες ελεγκτικές διαδικασίες
- ✓ Την οργάνωση και τον καταμερισμό του ελεγκτικού έργου στο ελεγκτικό προσωπικό και στο συντονισμό της ελεγκτικής εργασίας.

Ο ελεγκτής στο τελευταίο αυτό στάδιο, καθορίζει επίσης την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης, λαμβάνοντας υπόψιν του τα εξής⁵⁹:

- ✓ Την αποτελεσματικότητα του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Όσο πιο ισχυρός είναι ο εσωτερικός έλεγχος τόσο πιο περιορισμένη είναι η έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης και αντιθέτως.
- ✓ Τον αποδεκτό βαθμό του ελεγκτικού κινδύνου. Όσο πιο υψηλός είναι, τόσο πιο εκτεταμένος πρέπει να είναι και ο έλεγχος τεκμηρίωσης.
- ✓ Τη φύση του περιουσιακού ή του λογιστικού στοιχείου που πρόκειται να ελεγχτεί.
- ✓ Το κόστος της διενέργειας του ελέγχου.

⁵⁹ Παπάς Α., (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπέλου, Αθήνα

Την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης προσδιορίζουν επίσης τα συμπεράσματα της κριτικής ανάλυσης ορισμένων λογιστικών μεγεθών. Με την εφαρμογή στοιχειωδών μεθόδων ανάλυσης, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει εάν υπάρχει εύλογη συσχέτιση μεταξύ:

1. Ανόμοιων λογιστικών στοιχείων που αναφέρονται στην παρούσα λογιστική χρήση.
2. Όμοιων λογιστικών στοιχείων που αφορούν διαφορετικές λογιστικές χρήσεις της ίδιας επιχείρησης.
3. Όμοιων λογιστικών στοιχείων που αφορούν διαφορετικές επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου και για το ίδιο χρονικό διάστημα.

Οι περισσότερες από τις ανωτέρω συσχετίσεις αποδίδονται συνήθως με αριθμοδείκτες και χρονολογικές σειρές. Εάν οι συσχετίσεις δεν είναι εύλογες, δηλαδή δεν δικαιολογούνται από το επίπεδο της επιχείρησης και τις συγκυρίες της αγοράς ο ελεγκτής διευρύνει την έκταση του ελέγχου τεκμηρίωσης. Το πρόγραμμα του ελέγχου τεκμηρίωσης υπόκειται σε αλλαγές, καθώς ο ελεγκτής αποκτά κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας μια καλύτερη εικόνα όλων των παραγόντων που προσδιορίζουν τη φύση, την έκταση και το συντονισμό των ελεγκτικών διαδικασιών.

5.3 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Συναλλαγών

5.3.1 Αγορών – Πωλήσεων

Οι επιχειρήσεις κατά την διαδικασία αγοράς εμπορευμάτων δημιουργούν βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις οποίες μέσω του εσωτερικού συστήματος έλεγχου και διεκπεραιώνουν. Η λογιστική παρακολούθηση των αγορών γίνεται μέσω των λογαριασμών της Ομάδος Δυο (2) αναλυτικά από τους εξής⁶⁰:

- ✓ 20.00.01 «Αγορές χρήσεως»
- ✓ 20.00.05 ή 20.98 «Εκπτώσεις αγορών»
- ✓ 20.00.06 «Επιστροφές αγορών»
- ✓ 38.00 «Ταμείο»
- ✓ 31 «Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους»
- ✓ 50 «Προμηθευτές»
- ✓ 51 «Γραμμάτια πληρωτέα»
- ✓ 53.90 «Επιταγές πληρωτέες»

⁶⁰ Σαρσέντης Β., (1989), «Ενιαία Λογιστική – Βασικές Αρχές Λογιστικής», Τόμος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς

- ✓ 54.00 «Φ.Π.Α»
- ✓ 56.01 – 56.02 «Μεταβατικοί λογαριασμοί»
- ✓ 65.06 «Τόκοι αγορών»

Με τη χρήση των ανωτέρω λογαριασμών παρακολουθείται το κύκλωμα αγορών λογιστικά, πέραν όμως αυτού, υπάρχουν διαδικασίες ελέγχου που σκοπό έχουν να εξακριβώσουν εάν πραγματοποιήθηκαν όλες οι αγορές που εμφανίζονται στους ανωτέρω λογαριασμούς και εάν η παρουσίαση τους σε αυτούς είναι πλήρης και ακριβής, εάν καταχωρήθηκαν στα βιβλία όλες οι υποχρεώσεις από τις αγορές και επιπλέον, εάν αποτιμήθηκαν σωστά οι σχετικές υποχρεώσεις και εάν έχουν εξοφληθεί ή όχι.

Ο βασικός σκοπός του ελέγχου των στοιχείων των ανωτέρω λογαριασμών είναι να διαπιστωθεί από τον εξωτερικό ελεγκτή εάν⁶¹:

1. Έγιναν πράξη όλες οι πωλήσεις, αλλά και οι επιστροφές των πωλήσεων ενώ χορηγήθηκαν και όλες οι εκπτώσεις που αναγράφονται στους σχετικούς λογαριασμούς
2. Υπάρχουν ορισμένα δικαιώματα και οι απαιτήσεις, τα οποία και αναγράφονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς
3. Πραγματοποιήθηκαν όλες οι εισπράξεις, όπως αναφέρουν τα λογιστικά βιβλία
4. Έγινε κανονική καταχώρηση όλων των συναλλαγών, που πραγματοποιήθηκαν και οι οποίες αφορούν την πραγματοποίηση πωλήσεων και επιστροφών πωλήσεων, τη χορήγηση εκπτώσεων σε πελάτες, τη δημιουργία απαιτήσεων και την είσπραξη τους και την πραγματοποίηση διαφόρων εξόδων
5. Καταχωρήθηκαν όλες οι συναλλαγές, έτσι όπως ορίζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
6. Οι συναλλαγές αφορούν την επιχείρηση και την παρούσα χρήση και έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της παρούσας χρήσης.

Ο εξωτερικός ελεγκτής για να επιτύχει τους σκοπούς αυτούς θα πρέπει πρώτα να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα των μέτρων του εσωτερικού ελέγχου στο κάτωθι κύκλωμα:

Πωλήσεις → Απαιτήσεις → Εισπράξεις

και κατόπιν να διενεργήσει έλεγχο τεκμηρίωσης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

⁶¹ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Ο σκοπός του ελέγχου τεκμηρίωσης πωλήσεων είναι, να επιτρέψει στον ελεγκτή να εξακριβώσει εάν⁶²:

1. Οι πωλήσεις, οι επιστροφές και οι εκπτώσεις των πωλήσεων που παρουσιάζουν οι λογιστικές καταστάσεις έγιναν πραγματικά στη διάρκεια της χρήσης και αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση
2. Όλες οι πωλήσεις, οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων έχουν καταχωρηθεί πλήρως στα βιβλία της επιχείρησης
3. Όλες οι πωλήσεις έχουν τιμολογηθεί κανονικά
4. Όλες οι σχετικές με τις πωλήσεις πιστώσεις έχουν χορηγηθεί ύστερα από νομότυπη έγκριση του εξουσιοδοτημένου οργάνου
5. Όλες οι επιστροφές πωλήσεων έγιναν κατόπιν σχετικής έγκρισης της επιχείρησης.

Για να επιτύχει το σκοπό αυτό ο ελεγκτής:

- ✓ Ελέγχει τα στοιχεία που περιέχει δείγμα τιμολογίων πωλήσεων και τα συγκρίνει με τα αντίστοιχα των εντολών πωλήσεων, των δελτίων αποστολής και των τιμοκαταλόγων
- ✓ Επαληθεύει τους υπολογισμούς στα τιμολόγια του δείγματος, όπως είναι η ποσότητα, η τιμή και η μονάδα, ο Φ.Π.Α, κλπ.
- ✓ Ελέγχει την πληρότητα των καταχωρήσεων του δείγματος των τιμολογίων στα ημερολόγια και στους αντίστοιχους λογαριασμούς,
- ✓ Ελέγχει δείγμα πιστωτικών σημειωμάτων ως προς την εγκυρότητα των υπογραφών, την αρτιότητα των καταχωρήσεών τους στα ημερολόγια και στους αναλυτικούς λογαριασμούς, την απόδοση του Φ.Π.Α στο Δημόσιο και την ακρίβεια των υπολογισμών
- ✓ Ανατρέχει στα παραστατικά που αντιστοιχούν στο δείγμα των καταχωρήσεων στους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών και ελέγχει εάν αφορούν πραγματοποιημένες πωλήσεις, με τον έλεγχο των απαραίτητων υπογραφών των πελατών
- ✓ Εξετάζει εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις χορήγησης των εκπτώσεων και έγκρισης των επιστροφών.

Πέραν των ανωτέρω διαδικασιών, ο ελεγκτής ελέγχει δειγματοληπτικά ορισμένα τιμολόγια πωλήσεων και πιστωτικά σημειώματα, ως προς τη συνέχεια της αρίθμησής τους,

⁶² Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

καθώς και ως προς τους λόγους της ακύρωσης συγκεκριμένων τιμολογίων και επαληθεύει την ορθότητα των αριθμητικών πράξεων και των υπολογισμών τους. Με τον τρόπο αυτό μπορεί να εντοπίσει τη χρήση εικονικών τιμολογίων και να ανακαλύψει παραλείψεις ή δολιοφθορές.

5.3.2 Απαιτήσεων

Ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει τους λογαριασμούς των απαιτήσεων στην προσπάθειά του να αποδείξει⁶³:

1. Την πληρότητα της καταχώρησης των συναλλαγών που οδήγησαν στη δημιουργία των απαιτήσεων
2. Την αντικειμενικότητα του περιεχομένου τους
3. Την ορθότητα της αποτίμησης των απαιτήσεων
4. Τη σαφήνεια της παρουσιάσής τους στον Ισολογισμό τέλους χρήσης.

Προκειμένου να εξασφαλίσει το απαραίτητο αποδεικτικό υλικό, ο ελεγκτής:

- ✓ συγκρίνει το περιεχόμενο των ισοζυγίων των λογαριασμών απαιτήσεων με τα υπόλοιπα των λογαριασμών των αναλυτικών καθολικών ή του βιβλίου των γραμματίων εισπρακτέων
- ✓ ελέγχει τους όρους των πιστώσεων που χορηγήθηκαν, συγκρίνοντάς τους με αυτούς που καθορίζει η εκάστοτε πιστωτική πολιτική της επιχείρησης
- ✓ ελέγχει την ακρίβεια της καταχώρησης δείγματος συναλλαγών διαμέσου της παρακολούθησης της ροής των πληροφοριών από τα παραστατικά στα ημερολόγια, τα αναλυτικά καθολικά, το γενικό καθολικό και τις λογιστικές καταστάσεις
- ✓ ελέγχει την αντικειμενικότητα και την πληρότητα των καταχωρήσεων με την επιλογή δείγματος καταχωρήσεων, την αναδρομή στα δικαιολογητικά τους και τον εντοπισμό λαθών ή παραλείψεων
- ✓ επαληθεύει την ορθότητα των υπολογισμών.

Οι ενέργειες αυτές δεν οδηγούν ούτε στην επαλήθευση της ορθότητας των αποτελεσμάτων της αποτίμησης και του υπολοίπου των λογαριασμών των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης, αλλά ούτε και στον έλεγχο της σαφήνειας με την οποία παρουσιάζονται οι

⁶³ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

λογαριασμοί στον Ισολογισμό. Αυτά επιτυγχάνονται με τη διενέργεια του ελέγχου τεκμηρίωσης του υπολοίπου των λογαριασμών.

Προκειμένου ο ελεγκτής να διαπιστώσει εάν πράγματι υπάρχουν οι συγκεκριμένες απαιτήσεις και ότι τα εισπρακτέα ποσά είναι αυτά που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών, θα πρέπει να⁶⁴:

- ❖ εξασφαλίζει επιβεβαίωση των υπολοίπων των λογαριασμών από τους ίδιους τους πελάτες, τους χρεώστες ή τις τράπεζες
- ❖ αναγνωρίσει και μετρήσει τις συναλλαγματικές ή τα γραμμάτια και τις μεταχρονολογημένες επιταγές που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης
- ❖ εξασφαλίσει την επαλήθευση από τρίτους της ύπαρξης των συναλλαγματικών και των άλλων πιστωτικών τίτλων που έχουν εκχωρηθεί σε αυτούς για είσπραξη, προεξόφληση, εγγύηση δανείων, κλπ.
- ❖ παρακολουθήσει τα μεταγενέστερα της χρήσης γεγονότα, τα οποία συμβάλλουν στην επαλήθευση ή τη διάψευση της αξιοπιστίας των υπολοίπων των λογαριασμών.

Στην περίπτωση του ελέγχου του υπολοίπου του λογαριασμού «30 – Πελάτες» , ο ελεγκτής εξασφαλίζει την επιβεβαίωση της ύπαρξης των απαιτήσεων από τους ίδιους τους πελάτες. Συγκεκριμένα, και κατόπιν εντολής του, η επιχείρηση στέλνει επιστολή – αίτηση σε ένα δείγμα πελατών της και τους ζητά να ενημερώσουν γραπτώς τον ελεγκτή της εάν συμφωνούν ή όχι με το υπόλοιπο του λογαριασμού, όπως αυτό αναφέρεται στην επιστολή. Πρόκειται για επιστολή θετικής επιβεβαίωσης, η οποία χρησιμοποιείται όταν το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης είναι χαλαρό. Στην αντίθετη περίπτωση, χρησιμοποιείται επιστολή αρνητικής επιβεβαίωσης, σύμφωνα με την οποία οι πελάτες καλούνται να ενημερώσουν τον ελεγκτή μόνο όταν διαφωνούν με το ποσό που αναγράφεται στην επιστολή.

Ανάλογες διαδικασίες ακολουθούνται για την επαλήθευση της ύπαρξης γραμματίων, συναλλαγματικών και μεταχρονολογημένων επιταγών που έχουν εκχωρηθεί σε τρίτους, όπως για παράδειγμα σε τράπεζες, προμηθευτές, δικηγόρους, κλπ. για είσπραξη ή προεξόφληση. Η επιχείρηση στέλνει, για λογαριασμό του ελεγκτή, επιβεβαιωτική επιστολή στους τρίτους, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία όλων των πιστωτικών τίτλων που έχει εκχωρήσει σε αυτούς και ζητά να απαντήσουν επαληθεύοντας ή όχι την ακρίβεια των όσων αναγράφει το

⁶⁴ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

έντυπο. Το περιεχόμενο των επιβεβαιωτικών επιστολών που απευθύνουν οι τρίτοι στον ελεγκτή διασταυρώνεται με τα στοιχεία που περιέχει το βιβλίο των εκχωρημένων γραμματίων ή των μεταχρονολογημένων επιταγών. Στην περίπτωση γραμματίων που έχουν εκχωρηθεί σε τράπεζα, το περιεχόμενο της απαντητικής επιστολής συγκρίνεται με το πινάκιο αποστολής των γραμματίων στην τράπεζα για είσπραξη, προεξόφληση, κλπ.

Η επαλήθευση της ύπαρξης των απαιτήσεων δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η είσπραξή τους είναι βέβαιη. Χρειάζεται να αξιολογηθεί η φερεγγυότητα των πελατών της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης. Για αυτό το σκοπό ο ελεγκτής ενημερώνεται από τους υπεύθυνους σχετικά με τα κριτήρια και τη διαδικασία που ακολουθούν για το χαρακτηρισμό ορισμένων απαιτήσεων ως επισφαλών ή ανεπίδεκτων είσπραξης. Ελέγχει ένα δείγμα επισφαλών απαιτήσεων για να εξακριβώσει πόσο ορθολογικά αποδεικνύονται τα συγκεκριμένα μέτρα κατά την εφαρμογή τους. Ένας τρόπος ελέγχου είναι να παρατηρήσει πόσοι από τους επισφαλείς πελάτες της προηγούμενης χρήσης δεν έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους και πόσο ήταν το μέγεθος της απώλειας σε σύγκριση με αυτό που έχει προβλεφθεί⁶⁵.

Η ορθότητα της αξιολόγησης της φερεγγυότητας των πελατών επιβεβαιώνεται με την κατάρτιση ενός πίνακα ληκτότητας των απαιτήσεων και την εφαρμογή διαφόρων αναλυτικών αριθμοδεικτών. Διευκρινίζεται ότι δεν είναι δυνατό να θεωρηθούν επισφαλείς οι βεβαιωμένες απαιτήσεις έναντι του Δημοσίου, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των κρατικών τραπεζών, καθώς και οι απαιτήσεις για είσπραξη μερισμάτων αξιόπιστων εταιριών. Επίσης δε θεωρούνται επισφαλείς οι απαιτήσεις που καλύπτονται πλήρως με εμπράγματα ασφάλειες ή με ανέκκλητες εγγυήσεις τραπεζών, κλπ.

Συνήθως η κατάρτιση του πίνακα ληκτότητας ανατίθεται στο προσωπικό της επιχείρησης, ενώ ο ελεγκτής ελέγχει την αξιοπιστία των λογαριασμών που περιέχει. Σε ένα πίνακα ληκτότητας, οι απαιτήσεις που έχουν ήδη λήξει ταξινομούνται κατά ηλικία, η οποία εκφράζεται σε μήνες που μεσολάβησαν από τη λήξη τους. Ένας τυπικός πίνακας ληκτότητας είναι ο ακόλουθος:

⁶⁵ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

Πίνακας 2: Πίνακας Ληκτότητας

ΠΕΛΑΤΗΣ - ΟΦΕΙΛΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ (ΣΕ €)	ΗΛΙΚΙΑ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΣΕ ΜΗΝΕΣ				
		0 ΕΩΣ 1	1 ΕΩΣ 2	2 ΕΩΣ 4	4 ΕΩΣ 6	6 ΚΑΙ ΑΝΩ
A	950,00	700,00	0,00	250,00	0,00	0,00
B	6.200,00	0,00	2.300,00	0,00	3.900,00	0,00
Γ	7.800,00	5.000,00	0,00	0,00	0,00	2.800,00
Δ	3.100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	600,00
ΣΥΝΟΛΟ	18.050,00	5.700,00	2.300,00	250,00	3.900,00	3.400,00

Τα συμπεράσματα που εξάγει ο ελεγκτής από την ανάλυση των στοιχείων του πίνακα ληκτότητας ενισχύονται ή αποδυναμώνονται με την κριτική διερεύνηση της σχέσης των επισφαλών προς τις φερέγγυες απαιτήσεις, που διαμορφώθηκε στο προηγούμενα χρόνια. Η διαχρονική αυτή σχέση εκφράζεται με αριθμοδείκτες και υποδηλώνει την αυξητική ή πτωτική τάση των επισφαλών απαιτήσεων ως ποσοστό του συνόλου των απαιτήσεων. Επιτρέπει δε την επισήμανση αδικαιολόγητων αποκλίσεων και την ανάγκη για επανεκτίμηση της ορθότητας των κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της φερεγγυότητας των τρίτων, όπως για παράδειγμα των πελατών. Τα πορίσματα του ελεγκτή ελέγχονται σε συνάρτηση με το υπόλοιπο που παρουσιάζουν οι λογαριασμοί των φερέγγυων επισφαλών πελατών.

Ο ελεγκτής ολοκληρώνει την εργασία του προσπαθώντας να διαπιστώσει εάν οι λογαριασμοί όλων των κατηγοριών απαιτήσεων παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις τέλους της χρήσης, σύμφωνα με όσο προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Η διαδικασία του ελέγχου στο σημείο αυτό είναι απλή και στηρίζεται στην παρατήρηση των υπό κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων. Ειδικότερα, ο ελεγκτής παρατηρεί εάν οι λογαριασμοί των απαιτήσεων της παρούσας και της προηγούμενης χρήσης παρουσιάζονται με σαφήνεια. Επίσης σχετικά με τα ανωτέρω ο ελεγκτής εξετάζει εάν:

- Το υπόλοιπο των λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης έχει μεταφερθεί σωστά στον ισολογισμό της παρούσας χρήσης

- Οι λογαριασμοί «32.00 – Παραγγελίες πάγιων στοιχείων» και «32.01 – Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων, παρουσιάζονται στην ομάδα των λογαριασμών των παγίων και των αποθεμάτων αντιστοίχως, αν και απεικονίζουν απαιτήσεις
- Οι λογαριασμοί των απαιτήσεων από προπληρωμένα έξοδα και από έσοδα εισπρακτέα, εμφανίζονται στα πλαίσια της ομάδας των λογαριασμών με τίτλο «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού».

5.3.3 Αμοιβών

Η εργασία αποτελεί έναν από τους βασικότερους συντελεστές της παραγωγικής και συναλλακτικής δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων και εκφράζει τη συμβολή των εργαζόμενων στην επίτευξη των σκοπών τους. Η αμοιβή της εργασίας αποτελεί σημαντικό στοιχείο του κόστους της παραγωγής αγαθών και παροχής υπηρεσιών και θεωρείται ως το πιο ανελαστικό από τα ταμειακά λειτουργικά έξοδα. Επίσης, επηρεάζει σε σημαντικό βαθμό τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, οι αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων καταχωρούνται στη χρέωση των κάτωθι λογαριασμών⁶⁶:

- ✓ 60.00 «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού»
- ✓ 60.01 «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού»
- ✓ 60.02 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»
- ✓ 61.00 «Αμοιβές και έξοδα ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος»
- ✓ 61.01 «Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος»
- ✓ 61.02 «Λοιπές προμήθειες τρίτων»
- ✓ 61.03 «Επεξεργασίες από τρίτους»

Οι εργοδοτικές εισφορές και η υποχρέωση για απόδοσή τους μαζί με τις κρατήσεις των εργαζόμενων και των τρίτων παρουσιάζονται στους κάτωθι λογαριασμούς:

- ✓ 60.03 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού»
- ✓ 60.04 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού»

⁶⁶ Σαρσέντης Β., (1989), «Ενιαία Λογιστική – Βασικές Αρχές Λογιστικής», Τόμος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς

- ✓ 54.03 «Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού»
- ✓ 55.0 «Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.)».

Οι λογαριασμοί των αμοιβών του προσωπικού ενημερώνονται με τα στοιχεία που περιέχει η μισθοδοτική κατάσταση ή οι ατομικές εκκαθαρίσεις των εργαζομένων. Αντιθέτως, οι λογαριασμοί των τρίτων ενημερώνονται με βάση τις αποδείξεις παροχή υπηρεσιών που εκδίδουν υπέρ της επιχείρησης.

Ο βασικός σκοπός του ελέγχου των συναλλαγών είναι να εξακριβωθεί η αξιοπιστία του περιεχομένου των λογαριασμών, για τις αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων. Αναλυτικότερα, ο εξωτερικός ελεγκτής επιδιώκει να εξακριβώσει, διαμέσου κατάλληλων διαδικασιών εάν⁶⁷:

- ❖ τα έξοδα των αμοιβών του προσωπικού και των τρίτων, όπως εμφανίζονται στους σχετικούς λογαριασμούς, είναι δεδουλευμένα, εάν, δηλαδή, έχουν προσφερθεί στην επιχείρηση πραγματικά οι αντίστοιχες υπηρεσίες από τους εργαζόμενους και τους τρίτους
- ❖ όλα τα πραγματοποιηθέντα έξοδα μισθών, ημερομισθίων, εργοδοτικών εισφορών και αμοιβών τρίτων έχουν καταχωρηθεί κανονικά στα βιβλία της επιχείρησης
- ❖ τα ποσά των αμοιβών είναι αυτά που αναφέρουν οι ατομικές και οι συλλογικές συμβάσεις εργασίας ή παροχής έργου
- ❖ η κατάρτιση των μισθολογικών καταστάσεων και η πληρωμή των αμοιβών γίνονται κατόπιν σχετικής έγκρισης του κατάλληλα εξουσιοδοτημένου προσώπου,
- ❖ οι κρατήσεις από τις αποδοχές του προσωπικού και τις αμοιβές των τρίτων, καθώς και οι εργοδοτικές εισφορές υπολογίζονται και αποδίδονται στους δικαιούχους σύμφωνα με όσα ορίζει η νομοθεσία
- ❖ η υποχρέωση για απόδοση των κρατήσεων και για πληρωμή των εργοδοτικών εισφορών καταχωρείται στους κατάλληλους λογαριασμούς
- ❖ οι υποχρεώσεις για αποδοχή κρατήσεων και πληρωμή εισφορών, όπως εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, δεν είναι εικονικές.

Ως αρχικό βήμα προς την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών, ο ελεγκτής αξιολογεί της αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στις αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων. Στη συνέχεια, διεξάγει τον έλεγχο τεκμηρίωσης των λογαριασμών των αμοιβών.

⁶⁷ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Αρχικά, ο εξωτερικός ελεγκτής ενημερώνεται σχετικά με τα μέτρα εσωτερικού ελέγχου της διεύθυνσης προσωπικού στις διαδικασίες πρόσληψης, μετάθεσης, προαγωγής, απόλυσης ή συνταξιοδότησης του προσωπικού και της επιλογής των ελεύθερων επαγγελματιών. Στη συνέχεια, επιλέγει δείγμα φακέλων του προσωπικού και τρίτων και αντλεί από αυτούς πληροφορίες σχετικά με τα προσωπικά στοιχεία του κάθε εργαζομένου, του όρους και την ημερομηνία πρόσληψής του, τα καθήκοντά του και το ύψος των αποδοχών του. Εξετάζει εάν υπάρχουν μέτρα ελέγχου που εγγυώνται την πληρότητα και τη νομιμότητα των συμβάσεων εργασίας και ανάθεσης έργου σε τρίτους, την τήρηση των προϋποθέσεων για τις προαγωγές, τη χορήγηση αδειών, την παροχή χρηματικών διευκολύνσεων, κλπ. και την έγκαιρη ενημέρωση των φακέλων.

Αφού εξακριβώσει την πληρότητα των φακέλων του προσωπικού ο ελεγκτής αξιολογεί την επάρκεια ως προς τα μέτρα του εσωτερικού ελέγχου που αφορά την κατάρτιση της μισθοδοτικής κατάστασης στην πληρωμή των καθαρών αμοιβών στο προσωπικό και στους τρίτους αλλά και στην απόδοση των κρατήσεων και των εισφορών, στους δικαιούχους οργανισμούς και το δημόσιο. Επιλέγει ένα μέρος των στοιχείων από τις μισθοδοτικές καταστάσεις άλλων μηνών αλλά και από τις καταστάσεις πληρωμής των αμοιβών τρίτων και αναζητάει παραστατικά, όπως είναι οι καταστάσεις παρουσίας, που εμφανίζουν τις ώρες της κανονικής και της υπερωριακής εργασίας ή τις μονάδες που παράγει κάθε εργαζόμενος ή το έργο που έχουν προσφέρει οι τρίτοι και τα εξετάζει ως προς της πληρότητα και τη νομιμότητά τους.

Ο βασικός σκοπός του ελέγχου τεκμηρίωσης είναι να εξακριβώσει την πληρότητα της καταχώρησης των σχετικών συναλλαγών καθώς επίσης και την αντικειμενικότητα του περιεχομένου των λογαριασμών των αμοιβών. Παρόμοια είναι και η επιδίωξη του ελεγκτή ώστε να διαπιστώσει τη σωστή ενσωμάτωση των εξόδων στο κόστος παραγωγής. Ειδικότερα, ο εξωτερικός ελεγκτής προσπαθεί, διαμέσου συστηματικών διαδικασιών να εξακριβώσει τα σφάλματα και τις παραλείψεις που τυχόν έγιναν κατά⁶⁸:

- την παρακολούθηση κάθε εργαζομένου και τρίτου με την τήρηση των ατομικών φακέλων
- την κατάρτιση των μισθοδοτικών καταστάσεων, τον έλεγχο του περιεχομένου τους και την έγκρισή τους από τα αρμόδια στελέχη

⁶⁸ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

- τη λογιστική απεικόνιση της πραγματοποίησης και της πληρωμής των αμοιβών και της δημιουργίας της υποχρέωσης για την απόδοση των κρατήσεων και την πληρωμή των εισφορών
- τη διαφύλαξη των μέσων πληρωμής των αμοιβών

Αρχικά, ο ελεγκτής επιλέγει δείγμα καταχωρήσεων από τους λογαριασμούς των αμοιβών του προσωπικού και των τρίτων, που είναι αντιπροσωπευτικό του σχετικού πληθυσμού των εργαζομένων. Στο δείγμα συμπεριλαμβάνονται οι περιπτώσεις αμοιβής εργαζόμενων που έχουν μεγάλο αριθμό απουσιών ή που έχουν προεισπράξει σημαντικά ποσά από τις αμοιβές τους ή εισπράττουν τις αμοιβές τους εκπρόθεσμα. Συγκρίνει τα στοιχεία των καταχωρήσεων με τα στοιχεία των ατομικών φακέλων και των παραστατικών παροχής της εργασίας και της παραγωγής έργου. Ελέγχει επίσης την περίπτωση της μη καταβολής των κατώτατων τουλάχιστον ποσών των μισθών και των ημερομισθίων, που προβλέπουν οι νόμοι και οι συλλογικές συμβάσεις εργασίας. Τυχόν αποκλίσεις οδηγούν στην εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την καταβολή αμοιβών:

- σε ανύπαρκτα πρόσωπα ή σε πρόσωπα που δεν έχουν προσφέρει την απαιτούμενη εργασία ή δεν έχουν ολοκληρώσει συγκεκριμένο έργο
- που είναι κατώτερες από τα ελάχιστα νόμιμα ποσά ή από ό,τι προβλέπει ο κανονισμός του προσωπικού της επιχείρησης.

Ο ελεγκτής επαληθεύει την ορθότητα των υπολογισμών της ωριαίας και συνολικής αμοιβής του κάθε εργαζόμενου χρησιμοποιώντας τα στοιχεία που περιέχει το σχετικό δείγμα παραστατικών. Ελέγχει επίσης μήπως οι κρατήσεις και οι εισφορές δεν έγιναν σύμφωνα με όσα ορίζουν οι νόμοι και μήπως δεν έχουν αποδοθεί εγκαίρως. Τυχόν διαφορές υποδηλώνουν ότι υπάρχουν λάθη στον υπολογισμό του ύψους των κρατήσεων και των εισφορών ή ότι δεν αποδόθηκαν στο δημόσιο και τους άλλους δικαιούχους τα ποσά που πραγματικά οφείλονται. Στη συνέχεια ο ελεγκτής εξετάζει τις μισθοδοτικές καταστάσεις για να διαπιστώσει εάν έχουν τις υπογραφές, τόσο των υπευθύνων για την κατάρτισή του και για την έγκριση πληρωμής των σχετικών ποσών όσο και των εργαζόμενων. Εάν λείπουν υπογραφές από την τελευταία μισθοδοτική κατάσταση, ο ελεγκτής εξετάζει εάν οι συγκεκριμένοι δικαιούχοι έχουν πληρωθεί, οπότε αναζητά τους λόγους για τους οποίους παρέλειψαν να υπογράψουν ή εάν δεν έχουν πληρωθεί αναζητά τα απλήρωτα ποσά στο ταμείο, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό τον κίνδυνο ιδιοποίησης τους.

Τελικά, ο ελεγκτής ελέγχει κατά πόσο ορθά έχουν καταχωρηθεί στου λογαριασμούς των εξόδων, των υποχρεώσεων και των προκαταβολών, οι αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων και οι πληρωτέες κρατήσεις που περιέχονται στο σχετικό δείγμα των καταχωρήσεων. Εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει σύστημα αναλυτικής λογιστικής και τηρεί τους λογαριασμούς της Ομάδας Εννέα (9) του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ο ελεγκτής εξετάζει κατά πόσο είναι ορθολογικός ο επιμερισμός κόστους παραγωγής και του αποτελέσματος της χρήσης. Επίσης ελέγχει εάν τα έξοδα των αμοιβών εμφανίζονται στη χρέωση του λογαριασμού «80.00 – Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης». Κατά την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου τεκμηρίωσης, ο εξωτερικός ελεγκτής έχει συλλέξει επαρκή και κατάλληλα στοιχεία, που θεμελιώνουν τη γνώμη του σχετικά με την αξιοπιστία των λογαριασμών των αμοιβών του προσωπικού και των τρίτων.

5.3.4 Αποθεμάτων

Η λειτουργία των αποθεμάτων αφορά όλες τις οικονομικές ενέργειες μιας επιχείρησης που σχετίζονται με⁶⁹:

- ✓ την είσοδο στην επιχείρηση
- ✓ την κατανάλωση από την επιχείρηση για τη διενέργεια της παραγωγικής διαδικασίας
- ✓ τη δημιουργία από την ίδια την επιχείρηση
- ✓ την έξοδο από την επιχείρηση

Τα αποθέματα αποτελούν το σπουδαιότερο ενεργητικό στοιχείο μιας επιχείρησης και το πλέον ευαίσθητο στα σημαντικά σφάλματα, από οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο. Οι ελεγκτές δίνουν μεγάλη σημασία στα αποθέματα μιας και οι τιμές τους παρουσιάζουν διαχρονικά μεταβολές και επομένως αυτό μπορεί να εγκυμονεί κινδύνους για την επιχείρηση. Σημασία επίσης έχει η αξία των αποθεμάτων, διότι επηρεάζει το κόστος των πωληθέντων προϊόντων, ενώ ασκεί και επίδραση στα καθαρά ετήσια κέρδη.

Ο εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί τον έλεγχο τεκμηρίωσης των αποθεμάτων για να εξακριβώσει εάν⁷⁰:

⁶⁹ Παπιάς Α., (1998), «Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά & Πρακτικά Θέματα», Τόμος Α, Έκδόσεις Μπένου, Αθήνα

⁷⁰ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

1. Τα αποθέματα που απεικονίζουν οι σχετικοί λογαριασμοί βρίσκονται πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης
2. Όλα τα αποθέματα κυριότητας της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς
3. Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού αποθεμάτων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφει το βιβλίο των απογραφών
4. Τα αποθέματα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και η σχετική νομοθεσία
5. Οι λογαριασμοί των αποθεμάτων εμφανίζονται με σαφήνεια στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης.

Για την επίτευξη των ανωτέρω, ο ελεγκτής χρειάζεται να επαληθεύσει την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, την αρτιότητα της διαδικασίας απογραφής των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης και την πληρότητα της παρουσίασης των λογαριασμών των αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις.

Έως ένα σημείο ο ελεγκτής μπορεί να γνωρίζει πόσο αποδοτικά λειτουργεί το λογιστικό σύστημα ως στοιχείο του εσωτερικού ελέγχου. Μπορεί να θεμελιώσει περαιτέρω την άποψή του διενεργώντας πρόσθετους ελέγχους στις διαδικασίες της λογιστικής απεικόνισης της κίνησης των αποθεμάτων. Για το σκοπό αυτό προβαίνει στις ακόλουθες κινήσεις:

- ✓ Καταρτίζει ισοζύγιο λογαριασμών αποθεμάτων και συγκρίνει τα στοιχεία του με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων περιληπτικών λογαριασμών
- ✓ Αναζητά τις μερίδες αποθήκης που θα πρέπει να τηρούνται για κάθε είδος αποθέματος και ελέγχει τα σημεία που φέρουν σχετικά με τις μεταβολές που παρουσιάζουν η ποσότητα και το κόστος του αποθέματος και τις επαληθεύει μέσω των σχετικών παραστατικών
- ✓ Εξετάζει τις εγγραφές που γίνονται στο τέλος της παρούσας χρήσης και στις αρχές της επόμενης χρήσης και ελέγχει εάν υπάρχουν αγορές και πωλήσεις της παρούσας χρήσης που πιθανόν να έχουν καταχωρηθεί ως γεγονότα της επόμενης χρήσης και αντιστρόφως
- ✓ Ελέγχει τις εγγραφές προσαρμογής των λογαριασμών στα αποτελέσματα της απογραφής των αποθεμάτων, όπως για παράδειγμα ελλείμματα ή πλεονάσματα, κλπ.
- ✓ Εξετάζει εάν υπάρχουν αποκλίσεις ανάμεσα, στα αποτελέσματα της απογραφής και των στοιχείων που αναγράφονται στο βιβλίο των απογραφών,

- ✓ Ελέγχει εάν έχουν εξισωθεί στο τέλος της χρήσης όλοι οι λογαριασμοί της Ομάδος Εννέα (9) της Αναλυτικής Λογιστικής.

Σύμφωνα με τα πρότυπα της Ελεγκτικής⁷¹, ο ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να διενεργήσει αυτός τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων. Αυτή προγραμματίζεται και διεξάγεται από το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης και με ευθύνη της διοίκησής της. Η διάκριση αυτή επιβάλλεται από την αρχή της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Εάν ο ελεγκτής διενεργούσε ο ίδιος τη φυσική απογραφή, αυτό θα σήμαινε ότι είναι υπεύθυνος για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ο μοναδικός υπεύθυνος για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων και τη διενέργεια της φυσικής απογραφής, που συμβάλλει ουσιαστικά στη διαμόρφωση των λογιστικών καταστάσεων δεν είναι ο ελεγκτής αλλά η διοίκηση της επιχείρησης.

Προτού αρχίσει η διενέργεια της φυσικής απογραφής, ο ελεγκτής ενημερώνεται από το αρμόδιο στέλεχος για τη διαδικασία που έχει σχεδιάσει και τις ενέργειες που έχει προγραμματίσει η διοίκηση, για την αποτελεσματική μέτρηση και αποτίμηση των αποθεμάτων της. Μπορεί να διατυπώσει ορισμένες παρατηρήσεις και συστάσεις σχετικά με τις προτεινόμενες διαδικασίες και μεθόδους και να επιμείνει στην εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών απογραφής, όπως για παράδειγμα, η μέτρηση των αποθεμάτων με υψηλό κατά μονάδα κόστος να γίνεται από δυο (2) διαφορετικούς υπαλλήλους, ή τα αποθέματα που έχουν ήδη καταμετρηθεί να διαχωρίζονται από αυτά που πρόκειται να μετρηθούν, ώστε να αποφεύγεται ο κίνδυνος διπλής μέτρησης, κλπ. Κατά τη διενέργεια της φυσικής απογραφής ο ελεγκτής παρακολουθεί την εργασία τους και προσπαθεί να εξακριβώσει εάν ακολουθούν με συνέπεια τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης. Επεμβαίνει όμως όταν παρατηρεί σημαντικές αποκλίσεις στα ακόλουθα επίπεδα:

- αναγνώρισης των αποθεμάτων, όπου το επίπεδο αυτό αποσκοπεί στον εντοπισμό και την περιγραφή των αγαθών κυριότητας της επιχείρησης και προϋποθέτει το διαχωρισμό των αποθεμάτων, την περιγραφή των αποθεμάτων και την κατάταξή τους σε κατηγορίες
- μέτρησης των αναγνωρισθέντων αποθεμάτων, μιας και η ακριβής και πλήρης μέτρηση ορισμένων αποθεμάτων είναι δυσχερής ή και αδύνατη, όπως για παράδειγμα, η αρίθμηση χιλιάδων διαφορετικών ανταλλακτικών μιας βιομηχανίας παραγωγής ηλεκτρονικών συσκευών

⁷¹ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

- αποτίμησης των αποθεμάτων που καταμετρήθηκαν, μιας και το επίπεδο αυτό προϋποθέτει της επιλογή της κατάλληλης τιμής για κάθε μονάδα αποθέματος και τον υπολογισμό του γινόμενου της με την ποσότητά του.

Στο σημείο αυτό του ελέγχου τεκμηρίωσης, ο ελεγκτής έχει αποδείξει ότι υπάρχουν στην κυριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης τα αποθέματα που απεικονίζουν τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών. Στη συνέχεια, ελέγχει εάν η παρουσίαση των λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις είναι σύμφωνη με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και εάν τα υπόλοιπά τους δεν παρουσιάζουν αποκλίσεις από αυτά που έχει ελέγξει. Τα αποθέματα συνιστούν στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία προορίζονται για ρευστοποίηση το αργότερο μέσα στην επόμενη χρήση και για το λόγο αυτό οι λογαριασμοί τους εντάσσονται στην ομάδα των λογαριασμών του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Στον Ισολογισμό παρουσιάζονται ως εξής⁷²:

- ❖ 20 1. «Εμπορεύματα»
- ❖ 21 και 22 2. «Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή – Υποπροϊόντα και Υπολείμματα»
- ❖ 23 3. «Παραγωγή σε εξέλιξη»
- ❖ 24, 25, 26 και 28 4. «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Αναλώσιμα υλικά ανταλλακτικά και Είδη συσκευασίας»
- ❖ 32.01, 32.02, 5. «Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων»
- ❖ 32.03 και Χρεωστικό Υπόλοιπο 50 «Προμηθευτές»

Η παράθεση των υπολοίπων των ανωτέρω λογαριασμών αφορά δύο (2) συνεχόμενες χρήσεις και ο ελεγκτής καλείται να ελέγξει εάν τα μεγέθη της προηγούμενης χρήσης έχουν μεταφερθεί χωρίς λάθη στις λογιστικές καταστάσεις της παρούσας χρήσης.

5.4 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Παγίων

Με τον όρο Πάγια νοούνται όλα τα υλικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν λειτουργική διάρκεια μεγαλύτερη από ένα έτος και χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία μιας επιχείρησης. Γενικά στην κατηγορία αυτή κατατάσσονται τέσσερις (4) μεγάλες ομάδες περιουσιακών στοιχείων⁷³:

⁷² Σαρσέντης Β., (1989), «Ενιαία Λογιστική – Βασικές Αρχές Λογιστικής», Τόμος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς

⁷³ Παπιάς Α., (1998), «Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά & Πρακτικά Θέματα», Τόμος Α, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

- i. Τα γήπεδα και τα οικόπεδα
- ii. Τα κτίρια, τα μηχανήματα, ο εξοπλισμός και οι βελτιώσεις γηπέδων
- iii. Οι φυσικοί πόροι, όπως είναι οι πετρελαιοπηγές, τα ανθρακωρυχεία και τα δάση ξυλείας
- iv. Τα άυλα ή ασώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, οι μακροχρόνιες μισθώσεις, η φήμη και πελατεία και τα προνόμια εκμετάλλευσης.

Εφόσον το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ρυθμίζει τα θέματα της παρουσίασης των λογαριασμών των παγίων στις λογιστικές καταστάσεις, ο ελεγκτής παρατηρεί εάν οι λογαριασμοί των ενσωμάτων και των άυλων παγίων παρουσιάζονται στον Ισολογισμό σύμφωνα με το ακόλουθο υπόδειγμα:

Ομάδα Γ – Πάγιο Ενεργητικό

I. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις

- ❖ 16.11 – 12 «Εξοδα έρευνας και ανάπτυξης»
- ❖ 16.01 – 03 «Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας»
- ❖ 16.00 «Υπεραξία επιχείρησης»
- ❖ 16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακίνητοποιήσεων»
- ❖ 16.04 – 05 «Λοιπές ασώματες ακίνητοποιήσεις»

II. Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

- ❖ 10.00, 10.10 «Γήπεδα – οικόπεδα»
- ❖ 44.10 μείον «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων»
- ❖ 10.01 – 06 «Ορυχεία – Μεταλλεία – Λατομεία»
- ❖ 10.11 – 16, 10.99 «Αγροί – Φυτείες – Δάση»
- ❖ 11 «Κτίρια και τεχνικά έργα»
- ❖ 12 «Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις και λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός»
- ❖ 13 «Μεταφορικά μέσα»
- ❖ 14 «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός»
- ❖ 15, 32.00, «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση»

Η ελεγκτική διαδικασία ξεκινάει με τον έλεγχο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία περιλαμβάνει⁷⁴:

1. Εξέταση ποιών νέων αγορών και βελτιώσεων έχουν πραγματοποιηθεί επί των παγίων, μελετώντας την αξία και την εγκυρότητα αυτών των αγορών.
2. Τη διάκριση των παγίων σε αυτά που χρησιμοποιούνται ήδη και σε εκείνα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στο μέλλον, αφού όμως προηγηθεί η βελτίωση και η ανάπτυξη αυτών.
3. Εξέταση ότι, η μείωση της αξίας των πάγιων στοιχείων έχει καταχωρηθεί με το σωστό τρόπο στα λογιστικά έγγραφα.
4. Την αναζήτηση της φυσικής ύπαρξης των παγίων, τα οποία εξακολουθούν να βρίσκονται στην κατοχή και κυριότητα της εταιρείας.
5. Το σωστό υπολογισμό των προβλεπόμενων συντελεστών απόσβεσης.
6. Την ασφάλιση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
7. Ακολουθείται η ίδια λογιστική αρχή σε κάθε έτος με συνέπεια, για την καταχώρηση των παγίων στα βιβλία της επιχείρησης.

Η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος αποδεικνύεται και επιμετρείται στο στάδιο της μελέτης και της αξιολόγησης των μέτρων του εσωτερικού ελέγχου. Εκεί, ο ελεγκτής συγκεντρώνει τα αποδεικτικά στοιχεία που χρειάζεται και εάν τα στοιχεία αυτά δεν επαρκούν τότε συλλέγει πρόσθετα ώστε να περιορίσει το βαθμό του ελεγκτικού κινδύνου. Για το σκοπό αυτό ο ελεγκτής:

- ✓ Καταρτίζει μια κατάσταση στην οποία εμφανίζονται το αρχικό υπόλοιπο κάθε λογαριασμού παγίων και οι μεταβολές του και συγκρίνει τα στοιχεία αυτά με τα αντίστοιχα του μητρώου παγίων
- ✓ Διασταυρώνει το περιεχόμενο των λογαριασμών των παγίων που έχουν εκποιηθεί με αυτό των λογαριασμών των κερδών (ζημιών) που προέκυψαν από τη διάθεση των συγκεκριμένων στοιχείων
- ✓ Αναλύει σε ξεχωριστό πίνακα τις δαπάνες της επιχείρησης για τη συντήρηση και τις επισκευές των παγίων και διαπιστώνει το εύλογο του μεγέθους τους
- ✓ Διασταυρώνει το περιεχόμενο των βελτιώσεων και των προσθηκών σε πάγια με τα αυξημένα ποσά αποσβέσεων της χρήσης

⁷⁴ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

- ✓ Επαληθεύει την ορθότητα της καταχώρησης των αποσβέσεων συγκρίνοντας το έξοδο της απόσβεσης κάθε παγίου με τη διαφορά που παρουσιάζουν το αρχικό και το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού των συσσωρευμένων αποσβέσεων του παγίου.

Σε επόμενο στάδιο, ο ελεγκτής επαληθεύει την ορθότητα και την πληρότητα των διαδικασιών που ακολούθησε το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ο ελεγκτής παρατηρεί εάν είναι σαφής η διάκριση καταρχήν των ενσώματων παγίων σε ελεύθερα και υποθηκευμένα, σε κινητά και ακίνητα και σε αποσβέσιμα και μη αποσβέσιμα και στη συνέχεια των άυλων σε υπεραξία (φήμη και πελατεία) και σε δικαιώματα χρήσης και εκμετάλλευσης. Η ορθότητα αυτής της ταξινόμησης επηρεάζει καθοριστικά την πληρότητα της αποτίμησής τους και την αρτιότητα της παρουσίασης των λογαριασμών στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης⁷⁵.

Κατόπιν, ο ελεγκτής εστιάζει την προσοχή του στην επαλήθευση των αποτελεσμάτων της αποτίμησης. Ελέγχει εάν η αποτίμηση των παγίων γίνεται στην αρχική τιμή κτήσης τους. Ως αρχική τιμή κτήσης θεωρείται το κόστος κτήσης ή ιδιοκατασκευής αλλά και το τιμαριθμικά αναπροσαρμοσμένο κόστος κτήσης, αυξημένο με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένο κατά το σύνολο των αποσβέσεων. Επίσης ελέγχει εάν η αποτίμηση των παγίων, τα οποία παρουσιάζουν σημαντική μείωση της τρέχουσας αξίας τους, γίνεται στην υποτιμημένη τρέχουσα αξία. Υποτίμηση εμφανίζουν τόσο τα αποσβέσιμα όσο και τα μη αποσβέσιμα πάγια. Ο ελεγκτής προσπαθεί να κρίνει εάν, η υποτίμηση είναι πραγματική και όχι φαινομενική και εάν το ύψος της σχηματισμένης πρόβλεψης είναι επαρκές.

Τελικά, αντιπαραβάλλει τα μεγέθη των παγίων που αναγράφονται στο βιβλίο των απογραφών με αυτά που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Η ύπαρξη τυχόν διαφορών σημαίνει ότι δεν έχουν ενημερωθεί σωστά οι λογαριασμοί των παγίων ή το βιβλίο απογραφών ή δεν έχει διενεργηθεί κατά τρόπο αλάνθαστο η απογραφή.

5.5 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Χρεογράφων

Οι λογαριασμοί των χρεογράφων ανήκουν στην ομάδα Δ των λογαριασμών του ενεργητικού. Κατέχουν την τελευταία θέση ανάμεσα στους λογαριασμούς της υπόψιν ομάδος, μιας και τα χρεόγραφα ρευστοποιούνται συντομότερα από ότι τα αποθέματα και οι

⁷⁵ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

απαιτήσεις. Ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει εάν οι λογαριασμοί των χρεογράφων εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις τέλους χρήσης με την ακόλουθη σειρά⁷⁶:

- ❖ 34.00 – 03, 34.10 – 13, 34.20 – 21 «Μετοχές»
- ❖ 34.05 – 6, 34.15 – 16, 34.22 – 23 «Ομολογίες»
- ❖ Υπόλοιπο λογαριασμού 34 «Λοιπά χρεόγραφα»
- ❖ 34.25 «Ίδιες μετοχές».

Κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας των χρεογράφων, ο ελεγκτής ενδιαφέρεται κυρίως για να διαπιστώσει τα εξής⁷⁷:

- ✓ Αν υπάρχει ικανοποιητικός έλεγχος επί των χρεογράφων, καθώς και των εσόδων από τις επενδύσεις σε χρεόγραφα
- ✓ Την πραγματική – φυσική ύπαρξη των χρεογράφων στα χέρια του πελάτη
- ✓ Τη σωστή εκτίμηση της αξίας τους
- ✓ Τη σωστή ταξινόμηση τους στον Ισολογισμό, εάν είναι βραχυχρόνια ή μακροχρόνια
- ✓ Την έγκαιρη είσπραξη όλων των εσόδων από τις επενδύσεις και την εμπρόθεσμη καταχώρησή τους στα λογιστικά βιβλία.

Το πρόγραμμα της ελεγκτικής εργασίας των χρεογράφων περιλαμβάνει τις εξής διαδικασίες:

- ✓ Ετοιμασία μιας περιγραφής του εσωτερικού ελέγχου των χρεογράφων
- ✓ Αναγνώριση των συναλλαγών πώλησης και αγοράς χρεογράφων, με την εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- ✓ Επισκόπηση των εκθέσεων των εσωτερικών ελεγκτών που υποβάλλονται μετά τις περιοδικές επισκοπήσεις των χρεογράφων
- ✓ Επισκόπηση των μηνιαίων εκθέσεων που υποβάλλονται από τον υπεύθυνο της εταιρείας για τα χρεόγραφα που ανήκουν, αγοράστηκαν ή πουλήθηκαν από την εταιρεία, καθώς και για το εισόδημα που εισπράχτηκε από χρεόγραφα
- ✓ Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου για τα χρεόγραφα.

Στη συνέχεια, η ελεγκτική διαδικασία αναφέρεται σε ελέγχους τεκμηρίωσης που γίνονται και περιλαμβάνει τα εξής:

⁷⁶ Παπός Α., (1998), «Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά & Πρακτικά Θέματα», Τόμος Α, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

⁷⁷ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

- ✓ Καταρτισμό αναλύσεων των λογαριασμών των επενδύσεων σε χρεόγραφα και σχετικών λογαριασμών των εσόδων από χρεόγραφα
- ✓ Εξέταση των χρεογράφων που ανήκουν στην εταιρεία και σύγκριση των αυξόντων αριθμών με εκείνους που καταγράφηκαν κατά τον προηγούμενο έλεγχο
- ✓ Επαλήθευση των χρεογράφων που έχουν δοθεί για φύλαξη σε τρίτους
- ✓ Επαλήθευση των συναλλαγών αγορών και πωλήσεων, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του λογιστικού έτους, καθώς και για ένα μικρό χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού
- ✓ Επαλήθευση των ζημιών ή των κερδών από τις συναλλαγές επί των χρεογράφων και συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών για την κατάρτιση της δήλωσης φόρου εισοδήματος
- ✓ Ανεξάρτητος υπολογισμός των εσόδων από χρεόγραφα, σύμφωνα με τα βιβλία καταχώρησης των μερισμάτων ή άλλες πρωτογενείς πηγές
- ✓ Διερεύνηση της λογιστικής μεθόδου παρακολούθησης των επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις και σε άλλες τοποθετήσεις
- ✓ Καθορισμός της τρέχουσας αξίας των χρεογράφων, κατά την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού
- ✓ Καθορισμός της παρουσίας των χρεογράφων στον Ισολογισμό.

Ο ελεγκτής καλείται να επαληθεύσει την αρτιότητα των διαδικασιών που ακολούθησε το προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης, για την αναγνώριση, τη μέτρηση και την αποτίμηση των χρεογράφων στο τέλος της χρήσης, προκειμένου να εκφέρει γνώμη για τη αξιοπιστία των αποτελεσμάτων. Για το σκοπό αυτό, ερευνά το τη λογική εξαγωγής των σχετικών αποτελεσμάτων και προσπαθεί να επισημάνει τις σοβαρές αποκλίσεις που ενδεχομένως να υπάρχουν από τα όσα διαδικαστικά ορίζουν οι σχετικές οδηγίες της διοίκησης. Η διαδικασία της επαλήθευσης διαφέρει ανάλογα με το εάν τα χρεόγραφα βρίσκονται στην κατοχή (χαρτοφυλάκιο) της επιχείρησης ή στα χέρια τρίτων για εγγύηση δανείων κλπ. Στην πρώτη περίπτωση, ο ελεγκτής είναι ιδιαίτερα προσεκτικός όταν επαληθεύει την ορθότητα της αναγνώρισης και της μέτρησης των φυσικών τίτλων, των άυλων τίτλων και των εταιρικών μερίδων.

5.6 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Διαθεσίμων

Διαθέσιμα είναι τα χρηματικά μέσα και τα άμεσα ρευστοποιήσιμα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην κυριότητα της επιχείρησης. Ο εξωτερικός ελεγκτής επιδιώκει

να εξακριβώσει εάν η παράθεση των λογαριασμών των διαθέσιμων στο Ισολογισμό είναι σύμφωνη με το υπόδειγμα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου⁷⁸:

- ❖ 38.00 1. «Ταμείο»
- ❖ 38.02 2. «Ληγμένα τοκομερίδια εισπρακτέα»
- ❖ 38.03 – 06 3. «Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας»

Ο ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει εάν η διαχρονική παρουσίαση των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων χαρακτηρίζεται από συνέπεια. Παρατηρεί επίσης εάν ο μεταβατικός λογαριασμός «36.01 – Έσοδα καταθέσεων προθεσμίας», εμφανίζεται στο τέλος του ενεργητικού.

Με τη διενέργεια του ελέγχου των υπολοίπων των λογαριασμών των διαθέσιμων, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξακριβώσει εάν⁷⁹:

1. Τα διαθέσιμα που υποδηλώνουν τα υπόλοιπα των λογαριασμών υπάρχουν πράγματι και ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης
2. Όλα τα διαθέσιμα της επιχείρησης είναι καταχωρημένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς
3. Το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού διαθέσιμων συμφωνεί με το αντίστοιχο ποσό που αναγράφεται στο βιβλίο των απογραφών
4. Τα διαθέσιμα έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
5. Οι λογαριασμοί των διαθέσιμων παρουσιάζονται στον Ισολογισμό με σαφήνεια, ώστε να βελτιώνεται η δυνατότητα της παροχής πληροφοριών.

Για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών, ο ελεγκτής θα πρέπει να γνωρίζει πόσο ακριβής είναι η καταχώρηση των ταμειακών συναλλαγών στον σχετικούς λογαριασμούς και πόσο πλήρης είναι η διαδικασία της απογραφής των διαθέσιμων στο τέλος της χρήσης. Επειδή η διενέργεια της απογραφής των χρηματικών μέσων είναι διαφορετική από τη διενέργεια της απογραφής των καταθέσεων όψεως και προθεσμίας, ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να ακολουθήσει διαφορετικές ελεγκτικές διαδικασίες για την επαλήθευση των αποτελεσμάτων τους.

⁷⁸ Σαρσέντης Β., (1989), «Ενιαία Λογιστική – Βασικές Αρχές Λογιστικής», Τόμος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς

⁷⁹ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Ο ελεγκτής αποδεικνύει την ύπαρξη των χρηματικών μέσων και την ορθότητα του υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού με τρεις (3) τρόπους. Ο πρώτος, επαληθεύοντας τη συμφωνία ταμείου ή διενεργώντας ο ίδιος τη συμφωνία ταμείου της τελευταίας ημέρας της χρήσης. Έπειτα, αναγνωρίζοντας τα μετρητά, τις επιταγές και τις εντολές που ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης. Τρίτον, προβαίνοντας ο ίδιος στη μέτρησή του. Στην πρώτη περίπτωση, ο ελεγκτής διαπιστώνει την ακρίβεια της παρακολούθησης των ταμειακών συναλλαγών και της ροής των χρηματικών μέσων της συγκεκριμένης ημέρας, ενώ στη δεύτερη και πιο πολύπλοκη περίπτωση, διαπιστώνει τη χρηματικά μέσα που υπάρχουν πράγματι στην κυριότητα της επιχείρησης και ελέγχει το πλήθος τους. Ανάλογη διαδικασία ακολουθείται και για τον έλεγχο του μικρού ταμείου και των ληγμένων τοκομεριδίων. Θα πρέπει να τονιστεί ότι, η μέτρηση των μετρητών, των επιταγών και των άλλων χρηματικών μέσων διενεργείται αιφνιδιαστικά και ταυτόχρονα σε όλα τα ταμεία της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό, αποκλείεται η μεταφορά διαθέσιμων από το ταμείο που έχει ήδη ελεγχθεί σε άλλο ταμείο, με σκοπό την κάλυψη τυχόν ελλείμματος. Κατά την αναγνώριση και τη μέτρηση θα πρέπει να είναι πάντοτε παρών ένας εκπρόσωπος της επιχείρησης, ώστε να μην κατηγορηθεί ο ελεγκτής για υπεξαίρεση⁸⁰.

Για τη διενέργεια της διαδικασίας συμφωνίας των τραπεζικών εμβασμάτων με τα υπόλοιπα των ταμείων, ο ελεγκτής αναθέτει την κατάρτιση μιας κατάστασης τραπεζικής συμφωνίας στο προσωπικό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Στη συνέχεια, επαληθεύει την ακρίβεια του περιεχόμενου της κατάστασης και των σχετικών υπολογισμών που έγιναν. Επίσης εξετάζει τη σοβαρότητα των συναλλαγών στις οποίες αποδίδονται οι τυχόν διαφορές που παρουσίαζαν τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών καταθέσεων. Η όλη διαδικασία της επαλήθευσης επιτρέπει στον ελεγκτή να εξακριβώσει καταρχήν εάν, συμφωνεί το υπόλοιπο των ταμείων με την τραπεζική κατάσταση (extrait), για την ίδια χρονική περίοδο. Έπειτα ελέγχει εάν, οι καταθέσεις παρουσίασαν μια ανεξήγητη και αδικαιολόγητη αύξηση, εάν υπήρχε κάποιο ταμειακό έλλειμμα που συγκαλύφτηκε με ένα αριθμητικό λάθος ή με παράλειψη καταχώρησης πληρωμής με επιταγή, κλπ. και τέλος, εάν καταχωρήθηκαν σε μεταβατικούς λογαριασμούς και όχι σε λογαριασμούς του ενεργητικού και οι δεδουλευμένοι τόκοι των καταθέσεων προθεσμίας.

⁸⁰ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

5.7 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Υποχρεώσεων

Οι υποχρεώσεις αποτελούν οφειλές σε χρήμα, σε είδος και υπηρεσίες και είναι το αποτέλεσμα λογιστικών γεγονότων που έχουν χαρακτήρα οριστικό. Από λογιστική άποψη, μια οφειλή για να θεωρηθεί ως υποχρέωση θα πρέπει να είναι οριστική και το ύψος της να είναι γνωστό. Οι υποχρεώσεις μπορεί να είναι βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες σε διάρκεια και διακρίνονται σε υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές, προς τις τράπεζες, από τη λήψη δανείων, προς δημόσιους φορείς και προς διάφορους τρίτους.

Ο ελεγκτής διενεργεί τον έλεγχο της τεκμηρίωσης των υπολοίπων των λογαριασμών των υποχρεώσεων για να εξακριβώσει κατά πόσο⁸¹:

- i. οι οφειλές της επιχείρησης συνιστούν έννομες υποχρεώσεις της
- ii. τα υπόλοιπα των λογαριασμών υποδηλώνουν τα ποσά που πράγματι οφείλει η επιχείρηση στο τέλος της χρήσης
- iii. όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, σύμφωνα με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- iv. οι υποχρεώσεις λήγουν κατά το χρόνο που αναγράφεται στα βιβλία
- v. όλες οι υποχρεώσεις αποτιμήθηκαν σύμφωνα με όσα ορίζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή προβλέπει η σχετική νομοθεσία
- vi. οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων παρουσιάζονται με σαφήνεια στον Ισολογισμό.

Για να επιτύχει τους συγκεκριμένους στόχους, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει καταρχήν να επαληθεύσει την ακρίβεια των υπολοίπων των λογαριασμών των υποχρεώσεων και έπειτα, να ελέγξει την ορθότητα των διαδικασιών αποτίμησης των υποχρεώσεων. Τέλος, καλείται να διαπιστώσει εάν οι σχετικοί λογαριασμοί παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις όπως ορίζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Στο στάδιο της επαλήθευσης της ακρίβειας, ο ελεγκτής επαληθεύει τόσο την ύπαρξη των υποχρεώσεων που αναγράφουν οι σχετικοί λογαριασμοί όσο και την ακρίβεια του ύψους και της ληκτότητάς τους και ακολουθεί διαδικασίες άμεσης επιβεβαίωσης. Συγκεκριμένα, επιλέγει ένα δείγμα από τον πληθυσμό των προμηθευτών, δανειστών και πιστωτών της επιχείρησης, στο οποίο θα πρέπει να περιλαμβάνει προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού, προμηθευτές με επισφαλείς ή επίδικες απαιτήσεις έναντι της επιχείρησης, τράπεζες προς τις

⁸¹ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

οποίες υπάρχουν δανειακές υποχρεώσεις, δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, κλπ. Το προσωπικό της επιχείρησης στέλνει στους επιλεγμένους προμηθευτές, πιστωτές, κλπ. επιβεβαιωτικές επιστολές για λογαριασμό του εξωτερικού ελεγκτή.

Ο προμηθευτής, η τράπεζα και ο οποιοσδήποτε άλλος οφειλέτης ενημερώνει απευθείας τον ελεγκτή για το εάν συμφωνεί ή διαφωνεί με το ποσό της υποχρέωσης που αναγράφεται στην επιστολή. Στην περίπτωση κατά την οποία υπάρχει διαφωνία, θα πρέπει να αναγράφονται τα πιθανά της αίτια. Πολλές φορές, ο ελεγκτής δεν αναγράφει στην επιστολή το ποσό της οφειλής και ζητά από τους τρίτους να του το αναφέρουν. Εάν παρουσιάζεται απόκλιση ανάμεσα στο ποσό που αναγράφεται στην απαντητική επιστολή και στο υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού, ο ελεγκτής αναζητά τα αίτια της διαφοράς και διευρύνει την έκταση του ελέγχου του. Για την επαλήθευση της ύπαρξης των υποχρεώσεων από φόρους, τέλη και από απλήρωτους μισθούς και ημερομίσθια, ο ελεγκτής ακολουθεί διαφορετικές διαδικασίες. Στηρίζεται περισσότερο στην εξέταση των παραστατικών που τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση της υποχρέωσης, την ορθότητα του ύψους της και την αποπληρωμή μέρους της οφειλής. Για τις φορολογικές υποχρεώσεις επαληθεύει την ακρίβεια των υπολογισμών του φορολογητέου εισοδήματος και των προκαταβολών του φόρου και ερευνά το φάκελο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τον εντοπισμό φορολογικών εκκρεμοτήτων, προστίμων και διακανονισμών. Επίσης, διασταυρώνει τα στοιχεία της ετήσιας εκκαθάρισης του Φ.Π.Α. με αυτά των μηνιαίων δηλώσεων Φ.Π.Α. και ελέγχει για την έγκαιρη και ορθή απόδοση του φόρου⁸².

Στο στάδιο απογραφής των υποχρεώσεων της επιχείρησης ο ελεγκτής ενδιαφέρεται για την ορθότητα των διαδικασιών που ακολουθεί το προσωπικό της επιχείρησης για την αναγνώριση και την αποτίμηση κάθε σημαντικής υποχρέωσης και για την κατάλληλη προσαρμογή των υπολοίπων των λογαριασμών στα αποτελέσματα της απογραφής. Για το σκοπό αυτό, καταβάλλει μεθοδικές προσπάθειες προκειμένου να εξακριβώσει εάν:

- ✓ Η αποτίμηση των υποχρεώσεων έγινε σύμφωνα με όσα ορίζει η σχετική νομοθεσία
- ✓ Τα αποτελέσματα της αποτίμησης έχουν καταχωρηθεί με ακρίβεια στο βιβλίο απογραφών
- ✓ Οι κανόνες της αποτίμησης εφαρμόζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση

⁸² Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

Η εργασία του ελέγχου των λογαριασμών των υποχρεώσεων ολοκληρώνεται με την παρατήρηση εκ μέρους του ελεγκτή του τρόπου παράθεσής τους στον Ισολογισμό τέλους χρήσης. Ο ελεγκτής εξετάζει επίσης εάν:

1. Έχουν μεταφερθεί σωστά τα υπόλοιπα των λογαριασμών της προηγούμενης χρήσης στο Ισολογισμό της παρούσας χρήσης
2. Εμφανίζονται οι λογαριασμοί των υποχρεώσεων από προεισπραχθέντα έσοδα και δεδουλευμένα έξοδα στην ομάδα των λογαριασμών με τίτλο, «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού»
3. Παρουσιάζει ο λογαριασμός «30 – Πελάτες» πιστωτικό υπόλοιπο

Επίσης, ελέγχει εάν περιέχονται στο Προσάρτημα των λογιστικών καταστάσεων τέλους χρήσης πληροφορίες σχετικά με τις υποχρεώσεις από ενδεχόμενα γεγονότα (εγγυήσεις προϊόντων), με τα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν εκχωρηθεί σε εγγύηση ορισμένων υποχρεώσεων, όπως για παράδειγμα σε εμπράγματα ασφάλειες, με τις υποχρεώσεις που έχουν λήξει καθώς και τις επιβαρύνσεις από τόκους και διάφορα έξοδα και τέλος, με τους κανόνες αποτίμησης κάθε κατηγορίας υποχρεώσεων.

5.8 Έλεγχος Τεκμηρίωσης Καθαρής Θέσης

Ο έλεγχος των ιδίων κεφαλαίων διαφέρει από τον έλεγχο του ενεργητικού και των τρεχουσών υποχρεώσεων στο ότι οι συναλλαγές στους λογαριασμούς αυτούς είναι ελάχιστες σε αριθμό αλλά σημαντικές από την άποψη των ποσών. Οι κύριοι στόχοι των ελεγκτών, στην περίπτωση των λογαριασμών των ιδίων κεφαλαίων είναι⁸³:

1. Να αξιολογήσουν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται στον χειρισμό των μετοχών, των συναλλαγών επί των μετοχών και των μερισμάτων
2. Να εξακριβώσουν αν όλες οι συναλλαγές που έγιναν κατά την διάρκεια του οικονομικού έτους και επηρέασαν τους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων, είχαν εγκριθεί από τα αρμόδια όργανα και έγινε σωστά η καταχώρησή τους
3. Να εξακριβώσουν εάν έχουν τηρηθεί όλες οι νομικές διαδικασίες που διέπουν το κεφάλαιο των Ανώνυμων Εταιρειών
4. Να διαπιστώσουν εάν οι λογαριασμοί των ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται σωστά στις οικονομικές εκθέσεις.

⁸³ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Ο έλεγχος τεκμηρίωσης, τόσο των συναλλαγών όσο και των υπολοίπων των λογαριασμών των στοιχείων της καθαρής θέσης είναι λεπτομερής, λόγω των πολυάριθμων περιορισμών που θέτει ο νομοθέτης αναφορικά με τη σταθερότητα του μετοχικού κεφαλαίου, το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη δημοσιοποίηση των μεταβολών του κεφαλαίου. Συνήθως, η έκταση του ελέγχου είναι περιορισμένη λόγω του μικρού αριθμού των πράξεων και των συναλλαγών που επηρεάζουν την καθαρή θέση της εταιρείας. Ο ελεγκτής χρειάζεται να επαληθεύσει πόσο αποτελεσματικά λειτουργεί το λογιστικό σύστημα και πόσο πλήρης είναι η εμφάνιση των λογαριασμών στον Ισολογισμό τέλους της χρήσης.

Αν και ο ελεγκτής αποκτά μία σαφή εικόνα της λειτουργίας του λογιστικού συστήματος στα πλαίσια της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας των μέτρων εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να διερευνήσει περισσότερο εμπειριστατωμένα ορισμένα σημεία αυτού. Επομένως χρειάζεται να:

- ✓ εξακριβώσει εάν τα σχετικά με την καθαρή θέση λογιστικά γεγονότα είναι σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας και του καταστατικού της εταιρείας, αλλά και με τις αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των μετόχων και του Διοικητικού Συμβουλίου
- ✓ συντάξει έναν πίνακα με τα κυριότερα μεγέθη των στοιχείων της καθαρής θέσης, όπως για παράδειγμα το καταβλημένο και οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο και τον αριθμό των κοινών και των προνομιούχων μετοχών
- ✓ ερευνήσει εάν τηρείται βιβλίο μετόχων και μετοχών και εάν είναι πλήρως ενημερωμένο
- ✓ εξετάσει εάν συμφωνεί το βιβλίο μετοχών με το υπόλοιπο του λογαριασμού «40.00 – Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών», ως προς την αξία των μετοχών που έχουν εκδοθεί και κυκλοφορούν
- ✓ καταρτίσει κατάσταση για κάθε στοιχείο της καθαρής θέσης και να συμφωνήσει τα μεγέθη της με τα υπόλοιπα των περιληπτικών λογαριασμών
- ✓ ελέγξει εάν ορισμένοι λογαριασμοί της καθαρής θέσης, όπως για παράδειγμα τα αφορολόγητα αποθεματικά και οι επιχορηγήσεις επενδύσεων, τηρούνται σύμφωνα με όσα προβλέπουν οι σχετικοί νόμοι
- ✓ επιβεβαιώσει την ακρίβεια των μερισμάτων που πληρώθηκαν, την αρτιότητα της παρακολούθησης των ημερομηνιών μετατροπής ομολογιών σε μετοχές ή άσκησης προνομίων για αγορά μετοχών κλπ.

- ✓ ελέγξει την διαδικασία της παρακολούθησης των μετοχών που έχουν αποσβεσθεί ή έχουν αντικατασταθεί με νέες⁸⁴.

Ο ελεγκτής στέλνει επιβεβαιωτικές επιστολές σε μετόχους για να ελέγξει εάν οφείλουν τα ποσά που αναγράφονται στους αναλυτικούς λογαριασμούς του «33.04 – Οφειλόμενο Κεφάλαιο». Ανάλογες ενέργειες ακολουθεί για να εξασφαλίσει από την ανάδοχο τράπεζα την επιβεβαίωση του αριθμού των μετοχών που έχουν εκδοθεί και τεθεί σε κυκλοφορία, του ύψους της οφειλόμενης σε αυτήν αμοιβής, του αριθμού των μετοχών που δεν έχουν διατεθεί και βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιό της για φύλαξη κλπ. Τα πορίσματα από την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος επιτρέπουν στον ελεγκτή να οριστικοποιήσει την γνώμη του σχετικά με την αξιοπιστία των πληροφοριών που παρέχουν οι σχετικοί λογαριασμοί.

Στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής εργασίας, ο ελεγκτής εστιάζει στον τρόπο με τον οποίο απεικονίζονται οι λογαριασμοί της καθαρής θέσης στον Ισολογισμό της ελεγχόμενης επιχείρησης. Έτσι, ελέγχει εάν τα στοιχεία της καθαρής θέσης ταξινομούνται σε ενότητες λογαριασμών, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Οι ενότητες – υποομάδες είναι οι εξής⁸⁵:

- Μετοχικό κεφάλαιο
- Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων
- Αποθεματικά κεφάλαια
- Αποτελέσματα εις νέο
- Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

5.9 Εκθέσεις Ελέγχου

Στην ελεγκτική διαδικασία, το τελευταίο στάδιο είναι η σύνταξη και η υπογραφή της έκθεσης ελέγχου. Η έκθεση αυτή αποτελεί το βασικό προϊόν του ελέγχου και προσδίδει αξία στις οικονομικές καταστάσεις, μιας και απεικονίζει τη γνώμη του ελεγκτή σχετικά με το ακριβοδίκαιο των καταστάσεων. Δεδομένων φυσικά των εγγενών δυσκολιών που εμφανίζονται στην ελεγκτική διαδικασία, η γνώμη που απεικονίζεται στην έκθεση ελέγχου

⁸⁴ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

⁸⁵ Σαρσέντης Β., (1989), «Ενιαία Λογιστική – Βασικές Αρχές Λογιστικής», Τόμος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς

παρέχει μια εύλογη διασφάλιση, αλλά όχι εγγύηση, ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Επομένως, η γνώμη του ελεγκτή περιέχεται μαζί με άλλα στοιχεία στην έκθεση ελέγχου. Οι εκθέσεις των ελεγκτών δημοσιεύονται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται. Αποτελούν το αποτέλεσμα της σύνθετης διαδικασίας ελέγχου που παρουσιάζεται στο ευρύ κοινό και χρησιμοποιούνται ως στοιχεία για τη λήψη χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁸⁶.

Πέρα από το πιστοποιητικό του ελέγχου μπορεί να υποβληθεί από τον εξωτερικό ελεγκτή, προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και μια έκθεση με συμπληρωματικές πληροφορίες και παρατηρήσεις, με στόχο τη βελτίωση της οργάνωσης της επιχείρησης και την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου. Επομένως, οι ελεγκτές μπορούν να εκδώσουν αναλυτικές εκθέσεις ελέγχου με περισσότερες πληροφορίες συγκριτικά με τα πιστοποιητικά ελέγχου. Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι, προτού δημοσιευτούν τα πιστοποιητικά των οικονομικών καταστάσεων κρίνεται απαραίτητο να έχει προηγηθεί μια συζήτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ο ελεγκτής σε αυτή τη συζήτηση θα πρέπει να στηρίζει τη γνώμη του με στοιχεία, αλλά και να διαθέσει και ένα πνεύμα ευαισθησίας και συνεργασίας, αναφορικά με τις πιθανές ενστάσεις της διοίκησης της επιχείρησης.

Σε σχέση με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, αυτή μπορεί να χωριστεί σε τρία (3) διακριτά μέρη. Στο πρώτο μέρος γίνεται η περιγραφή του σκοπού, της φύσης και της έκτασης του ελέγχου. Παρουσιάζονται χαρακτηριστικά όπως είναι, η ποιότητα, τα είδη και τα όρια του ελέγχου. Γενικά, στο πρώτο μέρος διαπιστώνεται εάν ο έλεγχος έχει πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τα γενικά παραδεκτά ελεγκτικά πρότυπα και εάν αυτό δεν έχει συμβεί, κρίνεται αναγκαίο να αναφερθεί ποια από τα πρότυπα αυτά δεν εφαρμόστηκαν και ποιες είναι οι αδυναμίες του ελέγχου, εξαιτίας αυτής ακριβώς της έλλειψης των προτύπων. Στο δεύτερο τμήμα του ελέγχου, εάν υπάρχουν ευρήματα, γίνεται η παρουσίαση αυτών και αναλύονται οι επιπτώσεις που ενδέχεται να έχουν στην αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, στο τρίτο μέρος του ελέγχου, από τη στιγμή που υπάρχει ήδη η αναφορά στα προβλήματα και στα ζητήματα που έχουν προκύψει από την επισκόπηση και τον έλεγχο, διατυπώνεται η γνώμη του ελεγκτή.

Το τρίτο αυτό τμήμα του ελέγχου αποτελεί ουσιαστικά και την ανακοίνωση της εικόνας που έχει σχηματίσει ο ελεγκτής για την επιχείρηση. Θα πρέπει να έχει προηγηθεί μια

⁸⁶ Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς

καταγραφή στοιχείων, όπως είναι η τήρηση των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών, η συνέπεια της τήρησής τους από χρήση σε χρήση, καθώς και τυχόν επιφυλάξεις που μπορεί να έχουν δημιουργηθεί. Επίσης, στο τμήμα αυτό εάν υπάρξει μια θετική, άνευ επιφυλάξεων έκθεση ή μια αντίθετα αρνητική έκθεση, θα αναφέρεται στο σύνολο των λογιστικών καταστάσεων, μιας και στις δυο (2) αυτές περιπτώσεις απαιτούνται ικανά και ισχυρά τεκμήρια προκειμένου να υποστηριχθούν.

Τα κοινά στοιχεία που περιλαμβάνουν όλες οι εκθέσεις ελέγχου των επιχειρήσεων είναι τα ακόλουθα⁸⁷:

- Τίτλος έκθεσης
- Αποδέκτης της έκθεσης
- Εισαγωγική παράγραφος, στην οποία περιλαμβάνονται, ο προσδιορισμός των ελεγχθεισών οικονομικών καταστάσεων και ο συνοπτικός προσδιορισμός των ευθυνών της διοίκησης και των ελεγκτών
- Ο προσδιορισμός του εύρους του πεδίου ελέγχου (περιγραφή της φύσης του ελέγχου)
- Αναφορικά στα ελεγκτικά πρότυπα
- Συνοπτική περιγραφή του ελεγκτικού έργου
- Παράγραφος διατύπωσης του συμπεράσματος του ελέγχου
- Αναφορά στα λογιστικά πρότυπα, σύμφωνα με τα οποία έχουν συνταχθεί οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις
- Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή, επί των οικονομικών καταστάσεων
- Ημερομηνία της έκθεσης του ελέγχου
- Διεύθυνση του ελεγκτή
- Ονοματεπώνυμο και υπογραφή του ελεγκτή
- Α.Μ. Σ.Ο.ΕΛ. του ελεγκτή
- Όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, την οποία δεσμεύει ο ελεγκτής
- Α.Μ. Σ.Ο.ΕΛ. της ελεγκτικής εταιρείας

Οι εκθέσεις ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, με κριτήριο της γνώμης του ελεγκτή που αποτυπώνεται σε αυτές, μπορούν να χωρισθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

⁸⁷ Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», 4^η Έκδοση, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα

1. Εκθέσεις Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη

Για να καταλήξει ο ελεγκτής στο συμπέρασμα ότι, οι οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και κατάσταση μιας επιχείρησης, θα πρέπει να έχει ακολουθήσει τα γενικών παραδεκτά πρότυπα της ελεγκτικής και τους νόμους και να έχει εξετάσει ότι, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχει έχουν τηρηθεί οι γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Παράλληλα, θα πρέπει να έχει συγκεντρώσει τα κατάλληλα εκείνα λεκτικά τεκμήρια και να έχει αξιολογήσει την πληροφόρηση που παρέχεται μέσα από τις καταστάσεις και τις σημειώσεις που τις συνοδεύουν. Τέλος, θα πρέπει να έχει εξετάσει ο ελεγκτής εάν προκύπτουν ασυνήθιστες αβεβαιότητες και κίνδυνοι, έτσι ώστε να μην καθίσταται εφικτή η διαχείρισή τους από την ελεγχόμενη επιχείρηση⁸⁸.

2. Εκθέσεις Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη με Θέματα Έμφασης

Από τον έλεγχο μπορεί να προκύψει, με βάση τα πορίσματα, η ανάγκη να διαφοροποιηθεί η γνώμη του ελεγκτή. Υπάρχει η περίπτωση να δοθεί έμφαση σε ζητήματα που δεν επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή, αλλά είναι πιθανό ο έλεγχος να καταλήξει στη διαπίστωση προβλημάτων στα οποία θα πρέπει να δοθεί έμφαση και να γίνει μια ιδιαίτερη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή. Τέτοια προβλήματα μπορεί να είναι⁸⁹:

- ✓ αβέβαιη έκβαση αγωγής σε εξέλιξη. Από τον έλεγχο μπορεί να προκύψει ότι, υπάρχει μια δικαστική διένεξη, της οποίας όμως το αποτέλεσμα δεν μπορεί να προβλεφθεί και επομένως δεν επηρεάζει ουσιαστικά την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ αβέβαιη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας. Ο ελεγκτής κρίνει πως υπάρχει μια αβεβαιότητα σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης. Η εναλλακτική προσέγγιση για το ζήτημα αυτό είναι να δώσει ο ελεγκτής μια αρνητική γνώμη, γεγονός όμως το οποίο επαφίεται στην κρίση του, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης.
- ✓ αβέβαιη έκβαση μελλοντικών φορολογικών ελέγχων. Αποτελεί μια περίπτωση κατά την οποία ο ελεγκτής, κατόπιν του ελέγχου διαπιστώνει πως υπάρχουν ανέλεγκτες

⁸⁸ Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη

⁸⁹ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

φορολογικές χρήσεις και ότι η έκβαση των οικονομικών ελέγχων δεν μπορεί να προβλεφθεί κατά το χρονικό διάστημα διενέργειας του ελέγχου.

3. Εκθέσεις Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη με Εξαίρεση ή Εξαιρέσεις

Εάν κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο ελεγκτής διαπιστώσει προβλήματα και αδυναμίες, τα οποία είναι σημαντικά, τότε αυτά θα πρέπει να αναφερθούν στην έκθεση ελέγχου. Εκτός των ζητημάτων που αναφέρθηκαν στην περίπτωση μιας έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη σε θέματα έμφασης, μπορεί να προκύψουν και ορισμένες περιπτώσεις που επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή και τον οδηγούν στην έκδοση σύμφωνης γνώμης, αλλά με εξαίρεση ή εξαιρέσεις. Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι ακόλουθες⁹⁰:

- ✓ Περιορισμός του εύρους του πεδίου του ελέγχου
- ✓ Σημαντικό σφάλμα
- ✓ Σημαντική παράλειψη

Στις ανωτέρω περιπτώσεις ο ελεγκτής θα πρέπει να εκθέσει το ζήτημα στο πιστοποιητικό, συμπεριλαμβάνοντας την εξής φράση

«με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου του έτους 2XXX και τα αποτελέσματα των εργασιών της, καθώς και τις μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της εταιρείας της χρήσεως που έληξε σε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου, είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις».

Ένας από τους σημαντικότερους λόγους που μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου και να θέσει περιορισμούς και εξαιρέσεις, είναι ο περιορισμός του εύρους του ελέγχου, η ουσιαστική απόκλιση από τα λογιστικά πρότυπα και η έλλειψη ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Η έκθεση ελέγχου, με εξαίρεση από τη σύμφωνη γνώμη είναι γνωστή και ως έκθεση ελέγχου με επιφυλάξεις, μιας και ο ελεγκτής κρίνει ότι, οι

⁹⁰ Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη

οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την κατάσταση της ελεγχόμενης επιχείρησης, αλλά θεωρεί πως υπάρχει η ανάγκη για τη διατύπωση ορισμένων επιφυλάξεων.

4. Εκθέσεις Ελέγχου με Άρνηση Γνώμη

Με τις εκθέσεις αυτές ο ελεγκτής διατυπώνει την αδυναμία του να εκφέρει γνώμη για τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις, μιας και οι συνθήκες υπό τις οποίες διενεργήθηκε ο έλεγχος δεν του επέτρεψαν να διατυπώσει μια σαφή γνώμη για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το υλικό που συγκέντρωσε. Τα προβλήματα που μπορεί να έχει αντιμετωπίσει ο ελεγκτής και να μην του επιτρέπουν να καταλήξει σε ασφαλή πορίσματα, μπορεί να είναι ο σημαντικός περιορισμός του εύρους του ελέγχου, η ύπαρξη σοβαρής αβεβαιότητας που να επηρεάζει τη θέση της επιχείρησης, η διακύβευση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, οι σοβαρές αδυναμίες του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και η χρήση της εργασίας άλλου ελεγκτή⁹¹.

5. Εκθέσεις Ελέγχου με Αρνητική Γνώμη

Με τις εκθέσεις ελέγχου με αρνητική γνώμη οι ελεγκτές δηλώνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης, με ακριβοδίκαιο τρόπο. Ο ελεγκτής καταλήγει στην έκφραση αρνητικής γνώμης από τη στιγμή που οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη, καθώς και όταν η αδυναμία της επιχείρησης να συνεχίσει τις δραστηριότητές της, δεν παρουσιάζεται με επάρκεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επίσης, ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει σε μια τέτοια έκθεση, όταν η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι σύμφωνη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την ελληνική νομοθεσία, όταν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εμφανίζει ουσιώδεις αδυναμίες ή όταν το λογιστικό σύστημα είναι αναποτελεσματικό. Με την αρνητική του έκθεση ο ελεγκτής εκφράζει την ισχυρή του αντίθεση στην παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Όταν ληφθεί η απόφαση για μια αρνητική έκθεση ελέγχου τότε θα πρέπει στις ενδιάμεσες παραγράφους να αναφέρονται οι λόγοι που οδήγησαν στην εξαγωγή των συγκεκριμένων συμπερασμάτων.

⁹¹ Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», 4^η Έκδοση, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα

Κεφάλαιο 6^ο: Συμπεράσματα

Όλες οι επιχειρήσεις στο σύνολό τους, λαμβάνουν πολλαπλές ωφέλειες από την εργασία που επιτελούν οι ορκωτοί λογιστές σε αυτές. Τα οφέλη τα οποία μπορούν να αποκομίσουν οι επιχειρήσεις δικαιολογούν σε απόλυτο σχεδόν βαθμό, το σημαντικό κόστος με το οποίο καλούνται να επιφορτιστούν οι επιχειρήσεις, από την εργασία των ορκωτών λογιστών. Επιπρόσθετα, η χρήση των ορκωτών λογιστών, για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, δημιουργεί και άλλα οφέλη, όπως είναι, ο χαρακτήρας της νομιμότητας και της εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων, των εταιρειών, η συνεχής βελτίωση του λογιστικού συστήματος, αλλά και του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου που διενεργείται εντός της εξεταζόμενης επιχείρησης. Τέλος, οι ορκωτοί ελεγκτές, ως όργανα που επιτελούν τους ελέγχους των επιχειρήσεων, διακρίνονται για το ανεπίληπτο ήθος τους, την άρτια επιστημονική τους κατάρτιση, αλλά και την απαιτούμενη εμπειρία, ώστε να εφαρμόσουν τις γνώσεις που διαθέτουν στην πράξη⁹².

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποβλέπει στην επιβεβαίωση της αξιοπιστίας του περιεχομένου τους. Στην περίπτωση κατά την οποία, στη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας προκύψουν ζητήματα είτε νομιμότητας, είτε πληρότητας και μη εφαρμογής των παραδεκτών λογιστικών αρχών και μεθόδων, τότε ο ορκωτός ελεγκτής έχει το δικαίωμα να διαφοροποιήσει τη γνώμη του, προκειμένου να ενημερώσει, είτε τη διοίκηση της εξεταζόμενης επιχείρησης, είτε την ελεγκτική εταιρεία στην οποία υπάγεται, για την επιρροή που θα έχουν τα ζητήματα αυτά στην αξιοπιστία και στα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων. Κατά συνέπεια, κατά τη διάρκεια του ελέγχου και της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων, ενδεχομένως να πρέπει να γίνουν όλες οι απαραίτητες αναμορφώσεις που θα προκύψουν από τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών, προκειμένου να είναι πληρέστερη και περισσότερο αξιόπιστη η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης εξεταζόμενης επιχείρησης⁹³.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία από τις πλέον σημαντικές λειτουργίες στο εσωτερικό μιας επιχείρησης. Αποτελεί την ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία στοχεύει στη σωστή σχεδίαση και βελτίωση των λειτουργιών μιας επιχείρησης. Εφαρμόζοντας τις κατάλληλες μεθόδους και έχοντας ένα πολύ

⁹² Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη

⁹³ Καραμάνης, Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

καλό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα της εξεταζόμενης αυτής επιχείρησης.

Από την άλλη πλευρά, εξίσου σημαντικός είναι και ο εξωτερικός έλεγχος. Κύριο χαρακτηριστικό του εξωτερικού ελέγχου είναι ότι διενεργείται οι ορκωτοί ελεγκτές που επιτελούν τους ελέγχους δεν έχουν καμία εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση, σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι και εργαζόμενοι της ελεγχόμενης επιχείρησης. Με τον εξωτερικό έλεγχο πιστοποιείται περαιτέρω η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης και επομένως, αυξάνεται το ενδιαφέρον των επενδυτών προς αυτήν⁹⁴.

Γενικά με τη διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών, τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου, επιτυγχάνεται η πρόληψη και η καταστολή απρόβλεπτων γεγονότων, όπου εντοπίζονται οι αδυναμίες της ελεγχόμενης επιχείρησης, γίνεται ορθολογικότερη διαχείριση των πόρων της επιχείρησης, οι οικονομικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη αξιοπιστία και αυξάνεται η αποδοτικότητα της. Αυτό που κρίνεται απαραίτητο να σημειωθεί είναι πως, κατά τη διενέργεια του ελέγχου μπορεί να εντοπιστούν ορισμένες ανακρίβειες, λόγω απροσεξίας του ελεγκτή ή έλλειψης χρόνου, είτε επειδή δεν είχε τους απαιτούμενους πόρους που χρειάζεται. Επίσης, ορισμένες ανακρίβειες ή παραβάσεις μπορεί να οφείλονται και σε καταδολιεύσεις, σε ανειλικρινή στοιχεία και σε απάτες. Τέλος, ένας πρόσθετος λόγος που μπορεί να εμφανίζονται ανακρίβειες είναι πως, οι ελεγκτές δεν εξετάζουν όλους τους λογαριασμούς ξεχωριστά αλλά λαμβάνουν ένα δείγμα αυτών.

Σε όλα τα επαγγέλματα, στα οποία απαιτείται ειδική εμπειρία, το άτομο που προσφέρει τις υπηρεσίες του, δεν μπορεί να υποσχεθεί πως θα επιφέρει το βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα, χωρίς τυχόν σφάλματα ή παραλείψεις. Από την άλλη πλευρά όμως, υπάρχει η υποχρέωση της εκτέλεσης της ανατιθέμενης εργασίας ευσυνείδητα, αμερόληπτα και υπεύθυνα, χωρίς όμως να αποκλείονται τυχόν λάθη κατά την εκτέλεση της εργασίας. Οι ορκωτοί ελεγκτές προσφέρουν τις υπηρεσίες τους τόσο προς τις επιχειρήσεις, όσο και προς το κοινωνικό σύνολο. Επομένως, οφείλουν από τη μια πλευρά, να διαθέτουν την απαραίτητη γνώση και εμπειρία και από την άλλη πλευρά, να έχουν το ήθος και το σθένος που αρμόζει στο ελεγκτικό τους έργο⁹⁵.

⁹⁴ Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική», Β' Έκδοση, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

⁹⁵ Evans S., (2011), «Vultures and voyeurs», Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol 24

Στη σημερινή εποχή υπάρχει έντονη η πεποίθηση ότι, η οικονομική κρίση που μαστιάζει τις παγκόσμιες οικονομίες, έχει ως κύριο χαρακτηριστικό την έλλειψη εμπιστοσύνης. Το παγκόσμιο χρηματοπιστωτικό σύστημα έχει προσβληθεί από αλληπάλληλα οικονομικά σκάνδαλα, τα οποία και υπονομεύουν τόσο το παρόν όσο και το μέλλον του ελεγκτικού επαγγέλματος, ενώ πολλοί από τους βασικούς θεσμούς της ελεγκτικής λειτουργίας καθίστανται αδύνατοι στην εφαρμογή τους. Τα οικονομικά σκάνδαλά που έχουν ξεσπάσει έχουν κλονίσει την εμπιστοσύνη των εμπλεκόμενων φορέων, είτε αυτοί είναι επενδυτές είτε είναι οι ίδιοι οι μέτοχοι των επιχειρήσεων. Το σύγχρονο οικονομικό σύστημα στηρίζεται στην εμπιστοσύνη και προϋποθέτει την ύπαρξη διαφανών διαδικασιών και ελέγχων, με στόχο την προάσπιση του κύρους των επιχειρήσεων αλλά και των στελεχών, ώστε να προάγεται η ακεραιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών.

Κεφάλαιο 7^ο: Βιβλιογραφία

➤ Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα
2. Κάντζος Κ. (1995), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Α' Έκδοση, Αθήνα
3. Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., (2006), «Ελεγκτική: θεωρία & πρακτική», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
4. Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία και πρακτική, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», Εκδόσεις Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών
5. Τσακλάγκανος, Α., (1987), «Ελεγκτική», Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Α' Έκδοση, Θεσσαλονίκη
6. Καζαντζής, Χ., (2006), «Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus Πειραιάς
7. Παπαστάθης, Π. Σ., (2003), «Ο Σύγχρονος Εσωτερικός έλεγχος (Internal Audit) στις Επιχειρήσεις – Οργανισμούς», Εκδόσεις Ο.Π.Α.Π., Αθήνα
8. Μπαλής Θ., (1998), «Σύγχρονη Ελεγκτική», Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλη
9. Σαρσέντης Β., (1989), «Ενιαία Λογιστική – Βασικές Αρχές Λογιστικής», Τόμος Ι, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς
10. Βλάχος Χ., Λουκά Α., (2007), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», 4^η Έκδοση, Εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα
11. Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιρειών», Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη
12. Φ.Ε.Κ. 1589, (2004), Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα», Τεύχος Β', 22.10.2004
13. Νόμος 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 37/Α'
14. Ε.Ε.Π. 2240 (2004), «Η ευθύνη του ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ενδεχόμενο εκούσιων και ακούσιων λαθών», Εφημερίδα της Κυβέρνησης, Τεύχος Β', 22.10.2004

15. Νόμος 3604/2007 «Αναμόρφωση και Τροποποίηση του Κωδικοποιημένου Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών και άλλες διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 189/08.08.2007
16. Νόμος 3756/2009 «Σύστημα Άυλων Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 53/A'/31.03.2009
17. Νόμος 3763/2009 «Ενσωμάτων Οδηγιών 2006/98/EK, 2008/8/EK και 2007/74/EK, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/EK και 2006/69/EK, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις», Φ.Ε.Κ. 80/27.05.2009
18. Νόμος 3873/2010 «Ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2006/46/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς εταιρειών ορισμένων μορφών και της Οδηγίας 2007/62/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την απαίτηση για τη σύνταξη έκθεσης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης ανωνύμων εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 150/06.09.2010
19. Νόμος 3884/2010 «Ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο της Οδηγίας 2007/36/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11^{ης} Ιουλίου 2007, σχετικά με την άσκηση ορισμένων δικαιωμάτων από μετόχους εισηγμένων εταιρειών – Τροποποίηση και προσαρμογή του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 Περί ανωνύμων εταιρειών», Φ.Ε.Κ. 168/24.09.2010

➤ Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

20. Hayes R., (2005), «Principles of Auditing: an introduction to international standards on auditing» Pearson Education Limited
21. Chambers D., Payne J., (2011), «Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre – and post – Sarbanes – Oxley periods», Managerial Auditing Journal, Vol. 26
22. Pickett, K.H.S., (2010), «The Internal Auditing Handbook», John Wiley & Sons Ltd, 3rd Edition
23. Whittington R., (2004), «The New Audit Documentation Requirements», Journal of Accountancy, v. 193, No 4

24. Walter B. Meigs, E. John Larsen, Robert F. Meigs, (1984), «Ελεγκτική» Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα

25. Evans S., (2011), «Vultures and voyeurs», Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol 24

➤ Διαδίκτυο

26. <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/24914> (Ανάκτηση 03/09/2015)