



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)

Διπλωματική Εργασία

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ  
ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥΣ ΕΠΙ ΤΩΝ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ  
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Μπουντούρης Ηλίας

Επιβλέπων: Αναπληρωτής Καθηγητής Σώρρος Ιωάννης

Πειραιάς, 2015

Αφιερώνεται στους γονείς μου  
για όσα μου έχουν προσφέρει

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ Η  
ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Μπουντούρης Ηλίας

Σημαντικοί Όροι: Έλεγχος, Ελεγκτική, Πιστοποιητικό, Οικονομικές Καταστάσεις

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον διακρίνεται από διαρκείς μεταβολές και εξελίξεις. Η χρηματοπιστωτική κρίση τόσο σε Διεθνές όσο και σε Εθνικό επίπεδο έχει συντελέσει στη δημιουργία ενός κλίματος αβεβαιότητας και έντονης αμφισβήτησης αναφορικά με τη δυνατότητα των μηχανισμών ελέγχου στις δημόσιες και ιδιωτικές οικονομικές μονάδες και οργανισμούς να συμβάλλουν στην αντιμετώπιση και στον περιορισμό χρηματοοικονομικών σκανδάλων και στην πρόληψη της απάτης στην πραγματικότητα του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος. Μέσω της Ελεγκτικής διασφαλίζεται ως ένα βαθμό ότι οι λογιστικές πληροφορίες που θα προκύψουν θα είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη, σφάλματα, ανακρίβειες και παραλήψεις ούτως ώστε να συμβάλλουν στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Λαμβάνοντας υπόψη την αμφισβήτηση εξετάστηκε ο τρόπος με τον οποίο δύναται να επιδράσουν τα πιστοποιητικά των ορκωτών ελεγκτών στις οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων και οργανισμών. Αντικειμενικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η παρουσίαση και ανάδειξη του σημαίνοντα ρόλου και της ουσιαστικής συμβολής των εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών αλλά και συγχρόνως του τρόπου κατά τον οποίο επιδρούν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Σε αυτή τη βάση πραγματοποιήθηκε από το σύνολο των ελληνικών επιχειρήσεων επιλογή αντιπροσωπευτικού δείγματος από τον κλάδο των βιομηχανικών επιχειρήσεων. Η επιλογή βιομηχανικών επιχειρήσεων πραγματοποιήθηκε λόγω του γεγονότος ότι επιδέχονται τη μεγαλύτερη δυνατή αλλοίωση των αποτελεσμάτων τους. Μέσω της συγκριτικής ανάλυσης που διενεργήθηκε στο υπό εξέταση δείγμα τα αποτελέσματα που προκύπτουν καταδεικνύουν την σημαντική μεταβολή της εικόνας των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων, έπειτα από την αναμόρφωσή τους, χρησιμοποιώντας ως βάση τις παρατηρήσεις που αποτυπώνονται στο πιστοποιητικό ελέγχου που εκδίδουν οι ορκωτοί ελεγκτές.

## *Ευχαριστίες*

*Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες προς τον επιβλέποντα κ. Σώρρο Ιωάννη, Αναπληρωτή Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πειραιώς. Η συνεισφορά του στην πραγματοποίηση και ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν πολύτιμη και καθοριστικής σημασίας. Με τη συνεχή επίβλεψη και καθοδήγησή του στάθηκε σημαντικός αρωγός στην προσπάθειά μου και με υποστήριξε σε κάθε φάση της πορείας μου. Με τις ουσιαστικές συμβουλές του, τις υψηλού επιπέδου γνώσεις του και με τις πολυετείς επαγγελματικές του εμπειρίες σε επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα, συνέβαλε στην επιτυχή έκβαση του εγχειρήματός μου. Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω το φιλικό και οικογενειακό μου περιβάλλον για την συμπαράσταση και την εμπιστοσύνη τους.*

*Μπουντούρης Ηλίας*

*Πειραιάς, 2015*

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

### Σελίδα

<b>Πίνακας 1:</b> Περιπτώσεις Διαφορετικών Κατηγοριών Ελέγχων	13
<b>Πίνακας 2:</b> Ενδεικτικά παραδείγματα απάτης	17
<b>Πίνακας 3:</b> Η διαδικασία παροχής λογιστικών πληροφοριών και ο ρόλος της ελεγκτικής	42
<b>Πίνακας 4:</b> Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη (Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο)	53
<b>Πίνακας 5:</b> Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη (Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου)	54
<b>Πίνακας 6:</b> Υπόδειγμα παραγράφων εξαίρεσης από τη σύμφωνη γνώμη λόγω περιορισμού του εύρους του πεδίου ελέγχου	56
<b>Πίνακας 7:</b> Υπόδειγμα παραγράφων εξαίρεσης από τη σύμφωνη λόγω σημαντικού λάθους, περίπτωση απόσβεσης παγίων	57
<b>Πίνακας 8:</b> Υπόδειγμα παραγράφων εξαίρεσης από τη Σύμφωνη Γνώμη λόγω σημαντικής παράλειψης	58
<b>Πίνακας 9:</b> Υπόδειγμα έκθεσης με άρνηση γνώμης	60
<b>Πίνακας 10:</b> Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη για ιδιαίτερα σημαντικό λάθος ή παράλειψη	61
<b>Πίνακας 11:</b> Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη για αδυναμία συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης	62
<b>Πίνακας 12:</b> Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου ειδικού σκοπού	65
<b>Πίνακας 13:</b> Αποτελέσματα πριν τις παρατηρήσεις	70
<b>Πίνακας 14:</b> Αποτελέσματα μετά τις παρατηρήσεις	71

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Σελίδα

<b>Διάγραμμα 1:</b> Ο ρόλος της ελεγκτικής στην ροή της διαδικασίας παροχής και αξιοποίησης οικονομικών πληροφοριών	6
<b>Διάγραμμα 2:</b> Χρήστες Λογιστικών Πληροφοριών	6
<b>Διάγραμμα 3:</b> Τα στάδια της Ελεγκτικής διαδικασίας	44
<b>Διάγραμμα 4:</b> Κατηγορίες Εκθέσεων Ελέγχου	51

# Περιεχόμενα

Σελίδα

<b>Ευχαριστίες</b>	<b>I</b>
<b>Κατάσταση Πινάκων</b>	<b>II</b>
<b>Κατάσταση Διαγραμμάτων</b>	<b>III</b>
<b>Κεφάλαιο 1ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	<b>1</b>
1.1: Γενικά	1
1.2: Αντικείμενο – σκοπός εργασίας	2
1.3: Συμβολή Εργασίας	2
1.4: Διάρθρωση Εργασίας	3
<b>Κεφάλαιο 2ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ</b>	<b>4</b>
2.1: Γενικά	4
2.2: Εννοιολογική Οριοθέτηση Ελεγκτικής	7
2.3: Κατηγορίες Ελέγχων	9
2.3.1: Γενικά	9
2.3.2: Κατηγορίες Ελέγχων	10
2.3.2.1: Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων	11
2.3.2.2: Έλεγχοι Συμμόρφωσης	11
2.3.2.3: Λειτουργικοί Έλεγχοι	12
2.3.2.4: Έλεγχοι Διοίκησης	13
2.3.2.5: Έλεγχοι Κοινωνικής Ευθύνης	14
2.3.2.6: Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης	15
2.3.2.7: Ειδικοί Έλεγχοι	17
2.3.2.8: Λοιπές Κατηγοριοποιήσεις Ελέγχων	18
2.4: Κατηγορίες Ελεγκτών	18
2.4.1: Εξωτερικοί Ελεγκτές	18
2.4.2: Εσωτερικοί Ελεγκτές	19
2.4.3: Κυβερνητικοί Ελεγκτές	20
2.5: Ελεγκτικά Πρότυπα	21
2.5.1: Γενικά	21
2.5.2: Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	21
2.5.2: Ελεγκτικά Πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών	22
2.5.3: Ελεγκτικά Πρότυπα Σώματος Ορκωτών Λογιστών	23
2.6: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	24
2.6.1: Ιστορική εξέλιξη της οργανωτικής δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα	24
2.6.2: Περίοδος μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το έτος 1957	25
2.6.3: Περίοδος λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (1957 -1992)	26
2.6.4: Περίοδος από το έτος 1993 έως σήμερα	28
2.7: Νομική Ευθύνη Ελεγκτών	32
2.7.1: Αστική	32
2.7.2: Ποινική	35
2.7.3: Πειθαρχική	36

2.8. Συμπεράσματα Κεφαλαίου	37
<b>Κεφάλαιο 3ο: ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ</b>	<b>38</b>
3.1: Γενικά	38
3.2: Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων	38
3.2.1. Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	39
3.2.2. Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με το FASB	40
3.3: Ανάγκη και σημασία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων	41
3.4: Στάδια Ελεγκτικής Διαδικασίας	43
3.5: Πιστοποιητικό Ελέγχου και Ευθύνη για τις Οικονομικές Καταστάσεις	46
3.6. Συμπεράσματα Κεφαλαίου	48
<b>Κεφάλαιο 4ο: ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>49</b>
4.1: Γενικά	49
4.2: Η Έκθεση Ελέγχου με βάση τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	49
4.3: Κατηγορίες Εκθέσεων Ελέγχου	51
4.3.1: Εκθέσεις Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη	52
4.3.2: Εκθέσεις Ελέγχου με Εξαίρεση (ή Εξαιρέσεις)	55
4.3.3: Εκθέσεις Ελέγχου με Άρνηση Γνώμης	59
4.3.4: Εκθέσεις Ελέγχου με Αρνητική Γνώμη	60
4.4: Αναλυτικές Εκθέσεις Ελέγχου	63
4.5: Εκθέσεις Ελέγχου για Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού	63
4.6. Συμπεράσματα Κεφαλαίου	66
<b>Κεφάλαιο 5ο: Συμπεράσματα – Προτάσεις</b>	<b>67</b>
5.1: Εμπειρική Έρευνα - Συμπεράσματα	67
5.2: Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα	72
<b>Βιβλιογραφία</b>	<b>73</b>
Ελληνική	73
Ξενόγλωσση	74
Δικτυακοί Τόποι	75



# Κεφάλαιο 1 – Εισαγωγή

## 1.1. Γενικά

Το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον διακρίνεται από υψηλή πολυπλοκότητα, συνθετότητα επιλογών και ρευστότητα μεταβολών και εξελίξεων. Τα τελευταία χρόνια μία επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να δραστηριοποιείται μέσα στα εθνικά της πλαίσια παράγοντας και πουλώντας υπηρεσίες και αγαθά. Οι υφιστάμενοι εθνικοί περιορισμοί δημιουργούσαν εμπόδια στις επιχειρήσεις καθώς δεν ευνοούσαν την ύπαρξη ευκαιριών και δυνατοτήτων για διεθνείς συνεργασίες που θα είχαν ως αποτέλεσμα υψηλότερα περιθώρια κέρδους. Οι εξελίξεις που παρατηρούνται στις σύγχρονες οικονομίες είναι συνεχείς. Η αύξηση και ανάπτυξη τόσο των δημόσιων όσο και των ιδιωτικών επιχειρήσεων και οργανισμών, η διεύρυνση και η απελευθέρωση των αγορών χρήματος και κεφαλαίου έχουν συντελέσει στη διαμόρφωση της σύγχρονης οικονομικής πραγματικότητας. Οι επιχειρήσεις καλούνται πλέον να λειτουργήσουν σε ένα διεθνοποιημένο περιβάλλον με περισσότερες ευκαιρίες αλλά και ολοένα αυξανόμενο ανταγωνισμό. Ο θεμιτός ή αθέμιτος ανταγωνισμός έχει ενταθεί σε τέτοιο βαθμό ώστε οι σύγχρονες οικονομικές μονάδες αφιερώνονται στην αναζήτηση εκείνων των συστατικών στοιχείων που αξιοποιώντας τα, θα είναι σε θέση να τους προσφέρουν σαφές, διακριτό και διατηρήσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και μέσα από τον τρόπο αυτό να συνεχίσουν τη λειτουργία των διαδικασιών τους και εν συνεχεία την περαιτέρω ανάπτυξή τους.

Η προαναφερθείσα ανάπτυξη των οικονομικών μονάδων προϋποθέτει την ύπαρξη ενός αισθήματος γενικότερης εμπιστοσύνης μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών, αλλά και εργαλείων τα οποία θα είναι σε θέση να παρέχουν σε συνδυασμό με τις σύγχρονες επιστημονικές μεθόδους και πρακτικές σωστές, χρήσιμες και επαρκείς χρηματοοικονομικές – λογιστικές πληροφορίες. Έργο της Ελεγκτικής Επιστήμης αποτελεί η διασφάλιση ότι οι λογιστικές πληροφορίες που θα προκύψουν από την ελεγκτική διαδικασία θα είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη, σφάλματα, ανακρίβειες και παραλήψεις ούτως ώστε τα στελέχη των επιχειρήσεων και των οργανισμών, έχοντας αξιόπιστες, σχετικές και ουσιώδεις πληροφορίες, να είναι σε θέση να λαμβάνουν τις κατά το δυνατό πιο ορθολογικές αποφάσεις.

## 1.2. Αντικείμενο – Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας

Βασικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση και ανάλυση της έννοιας και του περιεχομένου των εκθέσεων ελέγχου που προκύπτουν ως αποτέλεσμα του ελεγκτικού έργου καθώς και να διερευνηθεί ο τρόπος που επιδρούν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, έχοντας ως βασικούς άξονες και σταθερά σημεία αναφοράς τη διεθνή και ελληνική αρθρογραφία και βιβλιογραφία. Από το σύνολο των ελληνικών επιχειρήσεων επιλέχθηκαν οι βιομηχανικές λόγω της πολυπλοκότητας των οικονομικών τους καταστάσεων οι οποίες τις καθιστούν αντιπροσωπευτικό δείγμα.

Επιμέρους στόχοι δύναται να θεωρηθούν:

- ✓ Η παρουσίαση ενός εννοιολογικού πλαισίου αναφορικά με την Ελεγκτική, σημαίνοντα κλάδο της Λογιστικής επιστήμης, τις κατηγορίες ελέγχου και ελεγκτών, τα πρότυπα που ακολουθούνται και τις ευθύνες που απορρέουν από το ελεγκτικό έργο.
- ✓ Η παρουσίαση της αναγκαιότητας και της σημασίας ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων καθώς και της ύπαρξης του πιστοποιητικού ελέγχου και
- ✓ Η παρουσίαση των διαφορετικών κατηγοριών εκθέσεων ελέγχου που χρησιμοποιούνται.

## 1.3. Συμβολή Διπλωματικής Εργασίας

Η δυσχερής οικονομική κατάσταση που απορρέει από την χρηματοπιστωτική κρίση τόσο σε Διεθνές όσο και σε Εθνικό επίπεδο έχει συντελέσει στη δημιουργία ενός κλίματος αβεβαιότητας και έντονης αμφισβήτησης αναφορικά με τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου στις δημόσιες και ιδιωτικές οικονομικές μονάδες και οργανισμούς. Επιστέγασμα του μηχανισμού ελέγχου και γενικότερα της ελεγκτικής διαδικασίας αποτελεί η αποτύπωση σκέψεων και συμπερασμάτων βασισμένα σε κοινά αποδεκτές τεχνικές, πρακτικές και στην κείμενη νομοθεσία σε ένα πιστοποιητικό ελέγχου.

Υπό το πρίσμα της αμφισβήτησης και του έντονου σκεπτικισμού το κύριο ερώτημα που θα κληθούμε να απαντήσουμε είναι με ποιο τρόπο δύναται να επιδράσουν τα πιστοποιητικά των ορκωτών ελεγκτών στις οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων και οργανισμών, ποιες καινούριες πληροφορίες μπορούν να προσφέρουν και σε ποιο βαθμό έχουν τη δυνατότητα να συμβάλλουν στην αντιμετώπιση και στον περιορισμό χρηματοοικονομικών σκανδάλων και γενικότερα στην πρόληψη της απάτης στην πραγματικότητα του σύγχρονου επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

#### **1.4. Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας**

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από πέντε κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το κύριο αντικείμενο της μελέτης, οι βασικοί και επιμέρους σκοποί καθώς η διάρθρωσή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρείται η εννοιολογική οριοθέτηση της Ελεγκτικής μέσα από ένα διαχρονικό πλήθος θεωρητικών προσεγγίσεων. Παρουσιάζονται οι κατηγορίες ελέγχων και ελεγκτών, τα Ελεγκτικά Πρότυπα που ακολουθούνται σε Διεθνές και τοπικό επίπεδο ενώ παράλληλα γίνεται αναφορά στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών καθώς και στις Νομικές ευθύνες που βαρύνουν τους ελεγκτές οικονομικών καταστάσεων.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια απόπειρα να παρουσιαστεί και να τεκμηριωθεί επαρκώς ο σκοπός, η ανάγκη, η σημασία, τα στάδια και η ύπαρξη του πιστοποιητικού ελέγχου στις οικονομικές καταστάσεις και να αποτυπωθούν με σαφήνεια οι λόγοι που τη χρίζουν επιτακτική.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται λεπτομερώς οι διαφορετικοί τύποι και κατηγορίες εκθέσεων ή πιστοποιητικών ελέγχου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο τέλος γίνεται η παρουσίαση και ανάλυση των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση της ερευνητικής διαδικασίας ενώ παράλληλα καταγράφονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την μελέτη.

## Κεφάλαιο 2 – Εισαγωγή στην Ελεγκτική

### 2.1. Γενικά

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις καλούνται να δραστηριοποιηθούν και να αναπτυχθούν σε ένα εξαιρετικά σύνθετο και διαρκώς μεταβαλλόμενο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον. Η παγκοσμιοποίηση συνέβαλε στην ολοκληρωμένη διεθνοποίηση των αγορών και των επιχειρήσεων μεταβάλλοντας το σύγχρονο επιχειρείν. Παγκοσμιοποίηση η διεθνοποίηση είναι η αυτονόμηση όλων εκείνων των παραμέτρων (οικονομία, επικοινωνία κλπ) οι οποίες μέχρι πρόσφατα (μερικές δεκαετίες) επεδίωκαν να έχουν σύνορα μέσα σε ένα κράτος - προστάτη. Παράμετροι που τείνουν να ελευθερώνονται και να διαχέονται, ακολουθώντας την παγκοσμιοποίηση, είναι το εμπόριο, η κοινωνική δομή, η τεχνολογία, η κουλτούρα, το πολιτικό σύστημα, η γνώση κλπ. Ο όρος συχνά χρησιμοποιείται στην επιχειρηματολόγηση για την ανάγκη μιας νέας καθολικού τύπου ηγεμονίας στον κόσμο. Ο όρος χρησιμοποιείται τουλάχιστον από το 1944 και ο πρώτος που τον χρησιμοποίησε σε οικονομικό πλαίσιο ήταν ο Θήοντορ Λέβιτ<sup>1</sup>. Ένας τυπικός, αν και περιοριστικός, ορισμός είναι αυτός που δίνει το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, ο οποίος δίνει έμφαση στην αυξανόμενη οικονομική αλληλεξάρτηση των χωρών παγκόσμια μέσω του αυξανόμενου όγκου και ποικιλίας διεθνών συναλλαγών αγαθών και υπηρεσιών, της ελεύθερης ροής κεφαλαίου διεθνώς, και της γρήγορης και ευρείας διάχυσης της τεχνολογίας. Παρόλο που η παγκοσμιοποίηση είναι ένα ιδιαίτερα περίπλοκο σύμπλεγμα φαινομένων και σχέσεων, εντούτοις μπορεί κάποιος να διαχωρίσει διάφορες πτυχές όπως η βιομηχανική, η πολιτιστική, η οικονομική, η χρηματοπιστωτική και της πληροφόρησης.

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών χρήματος και η ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων, η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων και των πολύπλοκων οργανισμών, ο έντονος ανταγωνισμός (θεμιτός και αθέμιτος) μεταξύ των επιχειρήσεων σε συνδυασμό με την ολοένα αυξανόμενη τάξη των επαγγελματιών στελεχών είναι μόνο

---

1. Levitt, Theodore. Globalization of markets, Harvard Business Review, 1983

ορισμένες από τις εξελίξεις που συντελούνται στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

Η ελεύθερη μετακίνηση εργασίας, γνώσης και κεφαλαίου είναι πλέον εφικτή με μεγαλύτερη ταχύτητα και λιγότερες αντιστάσεις από ότι στο πρόσφατο παρελθόν<sup>[2]</sup>. Οι λόγοι οι οποίοι έχουν συμβάλει στη διαμόρφωση του συγκεκριμένου ιδιόμορφου περιβάλλοντος είναι αποτέλεσμα της υιοθέτησης και εφαρμογής σύνθετων οικονομικών, πολιτικών και κοινωνικών παρεμβάσεων του κράτους στην οικονομική λειτουργία της χώρας και κατά επέκταση της επιχείρησης. Μέσα σε αυτό το κλίμα αβεβαιότητας οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα είναι αναγκαίο να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις, ώστε να καταλείψουν όσο πιο αποδοτικά τους περιορισμένους πόρους που διαθέτουν προκειμένου να μεγιστοποιήσουν τα προσδοκώμενα οφέλη που αναμένουν, να προσελκύσουν επενδυτές, αλλά πρωτίστως για να διασφαλίσουν την επιβίωσή τους. Όπως γίνεται αντιληπτό, η ανάγκη ύπαρξης έγκαιρης, επαρκούς και αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης κρίνεται επιτακτική προκειμένου να λαμβάνονται ορθολογικές αποφάσεις.

Με τη συνδρομή της Λογιστικής επιστήμης έχουμε τη δυνατότητα να συγκεντρώσουμε, να ταξινομήσουμε και να απεικονίσουμε λογιστικές πληροφορίες και σε συνδυασμό με την Ελεγκτική επιστήμη μπορούμε να επαληθεύσουμε, να επικυρώσουμε και να πιστοποιήσουμε τις διαθέσιμες λογιστικές πληροφορίες και να καταλήξουμε σε εύλογα συμπεράσματα σχετικά με την αξιοπιστία τους. Ο ρόλος της ελεγκτικής στην ροή της διαδικασίας παροχής και αξιοποίησης οικονομικών πληροφοριών απεικονίζεται στο Διάγραμμα 1. Οι χρήστες των πληροφοριών που θα προκύψουν από την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων δύναται να είναι επενδυτές, χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί, συνδικάτα κ.λ.π. και βάσει αυτών να γίνει η διαδικασία λήψης αποφάσεων. Στο Διάγραμμα 2 παρουσιάζονται οι διαφορετικοί Χρήστες Λογιστικών Πληροφοριών.

Επομένως, όπως γίνεται αντιληπτό είναι σημαντικός και θεμελιώδης ο ρόλος των ελεγκτών και των πιστοποιητικών ελέγχου στην ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που δραστηριοποιούνται στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον.

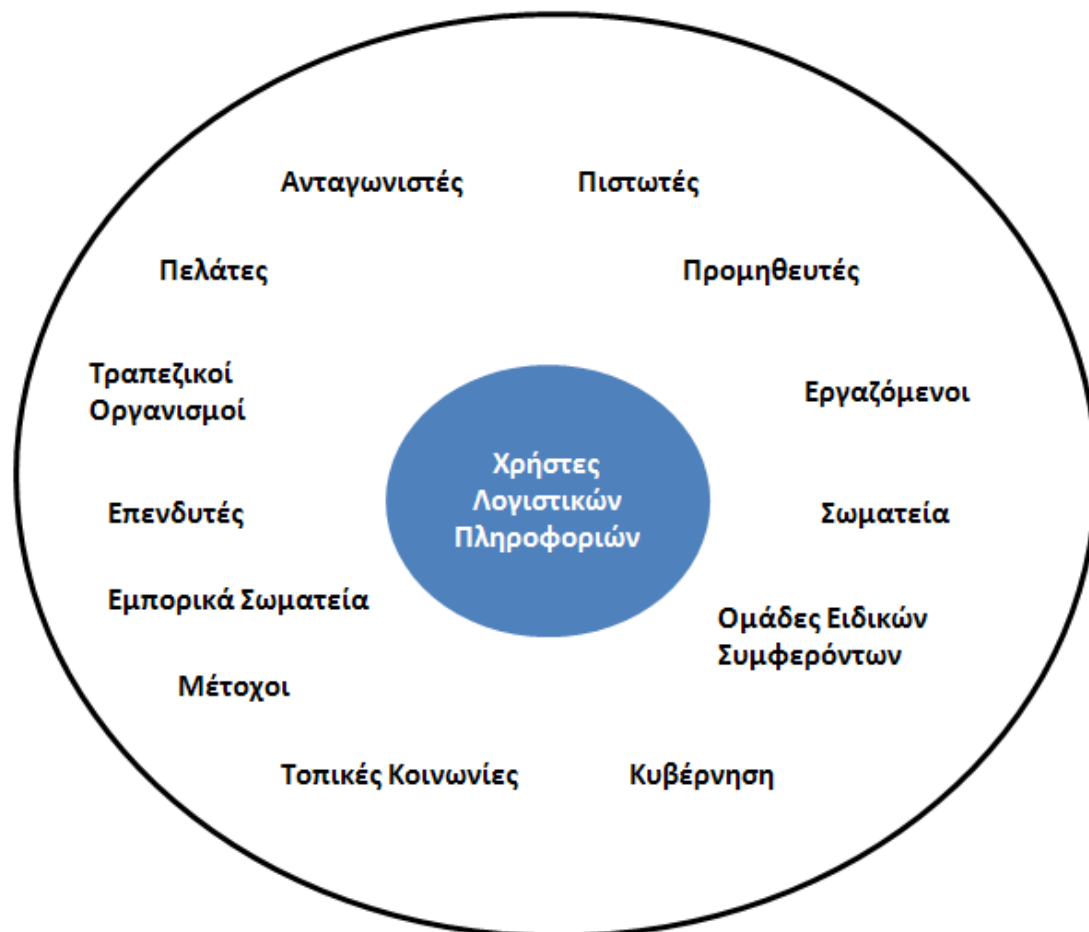
---

2. Thomas L. Friedman, The World Is Flat. Farrar, Straus and Giroux, 2006



**Διάγραμμα 1:** Ο ρόλος της ελεγκτικής στην ροή της διαδικασίας παροχής και αξιοποίησης οικονομικών πληροφοριών.

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ. 49



**Διάγραμμα 2:** Χρήστες Λογιστικών Πληροφοριών.

## 2.2. Εννοιολογική Οριοθέτηση Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική είναι ο κλάδος της Οικονομικής των Επιχειρήσεων και η οποία ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν και διέπουν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων<sup>[3]</sup>. Ο Καθηγητής Μάριος Τσιμάρας (1956), ορίζει την Ελεγκτική ως «το σύνολο αρχών, κανόνων και ενεργειών μέσω των οποίων, και με καλή γνώση της οικονομικής των επιχειρήσεων, της Λογιστικής και του Δικαίου, διενεργείται ο έλεγχος εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και συναφών στοιχείων, ώστε να διαπιστωθούν πράξεις ή παραλείψεις και συναγωγή αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με την οικονομική διαχείριση». Ενδεικτικά θέματα που εμπίπτουν στο πεδίο της Ελεγκτικής είναι<sup>[4]</sup>:

- α) Πρόληψη και αποκάλυψη ακούσιων λογιστικών σφαλμάτων
- β) Πρόληψη και αποκάλυψη διαχειριστικών ανωμαλιών, καταχρήσεων κ.τλ. συνοδευόμενων ή μη υπό εκούσιων λογιστικών νοθειών
- γ) Αποκατάσταση της ορθής κινήσεως λογαριασμών π.χ. δοσοληψίες με τρίτους
- γ) Διαπιστώσεις οικονομικού – λογιστικού περιεχομένου π.χ. καθορισμός ακριβούς ύψους κύκλου εργασιών, ακρίβεια κοστολογήσεων
- ε) Διαπιστώσεις και κρίσεις αφορώσες τη διαχείριση εν όλω ή εν μέρει:
  - Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων
  - Έλεγχος συμμορφώσεως ή μη προς τις διατάξεις του καταστατικού (π.χ. διανομή μερίσματος), προς συμβατικές δεσμεύσεις κ.λ.π.
  - Έκφραση γνώμης επί πιστοληπτικής ικανότητας προκειμένου περί βραχυπροθέσμου ή μακροπροθέσμου δανεισμού
  - Διαπιστώσεις και κρίσεις επί συμμορφώσεως ή μη προς φορολογικές, αγορανομικές, κ.τ.λ. διατάξεις.

---

3. Παππάς Α. Αντώνης, 2003, «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Μπένος, Αθήνα, Σελ.25

4. ΤΣΙΜΑΡΑΣ Μ., 1958, «Αρχαί Γενικής Λογιστικής», Παπαζήση, Αθήνα, Σελ.680

Η ελεγκτική αποτελεί ένα σύνολο αρχών, κανόνων, διαδικασιών και ενεργειών οι οποίες έχουν ως στόχο να διαπιστώσουν κατά πόσο στην υπό έλεγχο οικονομική μονάδα εμφανίζονται πράξεις και παραλήψεις οι οποίες έχουν προκύψει ως συμπέρασμα αιτιολογημένου και λεπτομερούς ελέγχου.

Η προσέγγιση που ακολουθεί ορίζει ως αντικείμενο της Ελεγκτικής «την εξέταση των βιβλίων της οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητων εν αυτοίς εγγραφών, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών και επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην έκτασιν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων»<sup>[5]</sup>.

Μία περιεκτικότερη εννοιολογική προσέγγιση της σύγχρονης ελεγκτικής, επηρεασμένη από τον ορισμό της Αμερικάνικης Ένωσης Λογιστικής <sup>[6]</sup> (American Accounting Association) το 1972, μπορεί να διατυπωθεί «ως εκείνος ο Επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια»<sup>[7]</sup>.

Η εννοιολογική οριοθέτηση της σύγχρονης ελεγκτικής, από απόψεως των βασικών της δομικών χαρακτηριστικών συστατικών δύναται να διατυπωθεί ως «μία συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες»<sup>[8]</sup>.

---

5. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Ενοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.51

6. American Accounting Association Comittee on Basic Auditing Concepts, «A Statement of Basic Auditing Concepts», (1972) Accounting Reviews, Supplement to Vol.47

7., 8. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Ενοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.52



Η σύγχρονη Ελεγκτική χρησιμοποιεί τις θεωρητικές προσεγγίσεις και τεχνικές που απορρέουν από άλλα επιστημονικά πεδία όπως της οικονομικής, της στατιστικής, της νομικής, και της Πληροφορικής. Η σύγχρονη μεθοδολογία και προσέγγιση που ακολουθούν οι επιστήμες αυτές επιτρέπουν στον κλάδο της Ελεγκτικής να χρησιμοποιήσει τα απαραίτητα εργαλεία ώστε να αναδειχθεί και να πραγματοποιηθεί το ελεγκτικό έργο με τον ικανοποιητικότερο και αποτελεσματικότερο τρόπο. Από την πλευρά της η Ελεγκτική δεν μένει στάσιμη και εξελίσσεται διαρκώς ως επιστήμη καθώς αξιοποιεί την παραγόμενη γνώση που προκύπτει από τα ενδεδειγμένα ευρήματα της εμπειρικής έρευνας και της ελεγκτικής διαδικασίας.

## **2.3. Κατηγορίες Ελέγχων**

### **2.3.1. Γενικά**

Ο βασικός σκοπός της παρούσας ενότητας είναι να παρουσιάσει και να αποτυπώσει με σαφήνεια τις βασικές κατηγορίες ελέγχων. Ο εννοιολογικός πυρήνας της Ελεγκτικής χαρακτηρίζεται από δύο θεμελιώδους σημασίας στοιχεία, το αντικείμενο και το υποκείμενο του ελέγχου.

Με τον όρο Υποκείμενο του ελέγχου εννοούμε τον ελεγκτή, το πρόσωπο δηλαδή το οποίο είναι επιφορτισμένο με τη διεκπεραίωση και διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας. Από την άλλη πλευρά, αντικείμενο του ελέγχου αποτελεί το τι ελέγχεται σε συνάρτηση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς του ελέγχου. Αναφορικά με τον προσδιορισμό του αντικειμένου δεν θα πρέπει να εστιάσουμε αποκλειστικά στην οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας καθώς σε αυτή την περίπτωση θα περιορίσουμε τα όρια της ελεγκτικής σε ένα μόνο κλάδο και πιο συγκεκριμένα σε αυτό των οικονομικών καταστάσεων.

Στους τομείς της Εταιρικής Διακυβέρνησης η σύγχρονη ελεγκτική έχει αποκτήσει ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο και υπόσταση με τη χρησιμοποίηση του εσωτερικού ελέγχου, μέσω της αξιολόγησης των επιδόσεων των διοικητικών στελεχών και της Συμμόρφωσης μέσω τήρησης συγκεκριμένων και οριοθετημένων κανόνων δράσης και ενεργειών. Η Εταιρική Διακυβέρνηση (Corporate Governance) - (ΕΔ) είναι ένα σύνολο κανόνων που εφαρμόζονται στις Ανώνυμες Εταιρείες και ρυθμίζουν τη

λειτουργία του Διοικητικού Συμβουλίου, σε σχέση με τους μετόχους της εταιρείας. Με την Εταιρική Διακυβέρνηση<sup>[9]</sup> επιδιώκεται η υπεύθυνη οργάνωση, λειτουργία, διοίκηση και έλεγχος μιας εταιρείας, με στόχο την αύξηση της αξίας της και τη προστασία των έννομων συμφερόντων όλων των μετόχων της, κυρίως όμως των μετόχων μειοψηφίας, έναντι των μεγαλομετόχων.

Οι κανόνες Εταιρικής Διακυβέρνησης καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνονται οι εταιρικοί στόχοι, καθιερώνουν συστήματα παρακολούθησης και αποτίμησης των εταιρικών κινδύνων, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο εξασφαλίζεται η διαφάνεια των πεπραγμένων της διοίκησης έναντι των μετόχων. Από την εύρυθμη σχέση και λειτουργία της ανώτατης διοίκησης, του διοικητικού συμβουλίου και των μετόχων καθορίζεται η συνολική κατεύθυνση και απόδοση της επιχείρησης ή του οργανισμού<sup>[10]</sup>.

Όπως γίνεται αντιληπτό, το αντικείμενο των ελέγχων και οι αντικειμενικοί τους σκοποί ποικίλουν, άρα κρίνεται αναγκαία μία κατηγοριοποίηση των διαφορετικών μορφών ελέγχου με κριτήριο το αντικείμενο ελέγχου τους.

### **2.3.2. Κατηγορίες Ελέγχων**

Οι έλεγχοι, με βάση το αντικείμενο του ελέγχου μπορούν να ταξινομηθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- I. Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων
- II. Έλεγχοι Συμμόρφωσης
- III. Λειτουργικοί Έλεγχοι
- IV. Έλεγχοι Διοίκησης
- V. Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης
- VI. Ειδικό Έλεγχοι
- VII. Λοιπές Κατηγοριοποιήσεις Ελέγχων

---

9. Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης ΟΟΣΑ (2004)

10. Concepts in Strategic Management and Business Policy, Concepts in Strategic Management and Business Policy (12th Edition) by Thomas L. J. Davis Hunger, p.45

### **2.3.2.1. Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων**

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί μία από τις πιο συνηθισμένες μορφές κατηγοριών ελέγχου. Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές καλούνται να διενεργήσουν το ελεγκτικό τους έργο προκειμένου να είναι σε θέση να διαμορφώσουν και να εκφράσουν τη γνώμη τους για την ακριβοδίκαιη απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων και για το κατά πόσο έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικά κοινά αποδεκτές αρχές της λογιστικής.

Σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού είναι να εξετάσει με επιμέλεια, επιμονή, ήθος και επαγγελματισμό τα στοιχεία εκείνα που δημιουργούν έντονες αμφιβολίες αλλά και υποψία για κατάχρηση.

### **2.3.2.2. Έλεγχοι Συμμόρφωσης**

Οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί που καλούνται πλέον να δραστηριοποιηθούν σε ένα παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον και έχουν αναγνωρίσει την ανάγκη να μετασχηματίσουν τις λειτουργίες τους προκειμένου να έχουν τη δυνατότητα να αντιμετωπίσουν τις ολοένα αυξανόμενες οικονομικές πιέσεις και συνεχώς μεταβαλλόμενες κανονιστικές απαιτήσεις.

Ο έλεγχος συμμόρφωσης αποτελεί μία εμπειριστατωμένη απεικόνιση και καταγραφή του κατά πόσο ο ελεγχόμενος οργανισμός ή επιχείρηση ακολουθεί συγκεκριμένους κανόνες και αρχές που έχουν θεσπιστεί και καθοριστεί από φορείς που εντάσσονται στο ευρύτερο εσωτερικό και εξωτερικό τους περιβάλλον. Στο εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης οι κανόνες και τα προκαθορισμένα κριτήρια θέτονται από την ανώτερη ιεραρχικά διοίκηση. Οι έλεγχοι δύναται να πραγματοποιούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα μέσα στο έτος αλλά και αιφνιδιαστικά διενεργούμενοι συνήθως από στελέχη της επιχείρησης.

Στο εξωτερικό περιβάλλον τα προκαθορισμένα κριτήρια είναι δυνατό να προέρχονται από τη νομοθεσία της χώρας, τους εποπτικούς οργανισμούς δημόσιας διοίκησης, τους πιστωτές, τους τοπικούς φορείς και τις τοπικές κοινωνίες, τις κοινωνικές ομάδες ή οργανώσεις και κανόνες ανεξάρτητων ρυθμιστικών αρχών. Η διενέργεια ελέγχων

συμμόρφωσης προβλέπεται από Πολιτικές, Συμβάσεις και Νομικές δεσμεύσεις και υποχρεώσεις στις οποίες ενδεχομένως να υπόκεινται επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα και οργανισμοί του δημοσίου.

### **2.3.2.3. Λειτουργικοί Έλεγχοι**

«Λειτουργικός είναι ο έλεγχος ο οποίος περιλαμβάνει μια συστηματική επισκόπηση και αξιολόγηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης σε σχέση με συγκεκριμένους στόχους.<sup>[11]</sup>»

Σε ένα Λειτουργικό έλεγχο πραγματοποιείται μια γενική ανάλυση των τμημάτων μιας επιχείρησης έχοντας ως απώτερο στόχο να υλοποιηθεί αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς και της αποδοτικότητάς τους. «Οι λειτουργικοί έλεγχοι πραγματοποιούνται συνήθως για να ικανοποιήσουν ένα συνδυασμό των ακόλουθων τριών σκοπών: α) Προσδιορισμός Απόδοσης: Η απόδοση της ελεγχόμενης λειτουργίας συγκρίνεται με πολιτικές, πρότυπα και στόχους που έχουν τεθεί από την ανώτατη διοίκηση ή με άλλα κατάλληλα για την περίπτωση κριτήρια μέτρησης της απόδοσης της συγκεκριμένης λειτουργίας. β) Προσδιορισμός Ευκαιριών για Βελτίωση: Από τον παραπάνω έλεγχο της απόδοσης ο ελεγκτής ανακαλύπτει γενικά ευκαιρίες αύξησης της αποδοτικότητας, της παραγωγικότητας, της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας της ελεγχόμενης λειτουργίας. γ) Υποβολή Συστάσεων για Βελτίωση και Περαιτέρω Δράση: Οι προτάσεις μπορούν να ποικίλουν ανάλογα με τη φύση του προβλήματος και τις ευκαιρίες για βελτίωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις ο ελεγκτής μπορεί να κάνει συγκεκριμένες προτάσεις, σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να προτείνει περαιτέρω μελέτη<sup>[12]</sup>.

Στον πίνακα 1 που ακολουθεί παρουσιάζονται συνοπτικά οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ των Ελέγχων Οικονομικών Καταστάσεων, των Λειτουργικών Ελέγχων και των Ελέγχων Συμμόρφωσης.

---

11. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.83

12. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.83-84

### Πίνακας 1: Περιπτώσεις Διαφορετικών Κατηγοριών Ελέγχων

Πηγή: Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ. 84

Κατηγορία Ελέγχου	Φύση Ελεγχόμενων Στοιχείων	Προκαθορισμένα Κριτήρια	Βαθμός Ανταπόκρισης	Κύριοι Χρήστες των Πορισμάτων του Ελέγχου
Οικονομικών Καταστάσεων	Μεγέθη Οικονομικών Καταστάσεων της εταιρείας «ΧΧΧ»	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών	Ακριβοδικαία Παρουσίαση	Μέτοχοι, Πιστωτές & άλλοι
Συμμόρφωσης	Στοιχεία Φορολογικής Δήλωσης της Εταιρείας «ΑΑΑ»	Φορολογικοί Κώδικες, Νόμοι και Κανονισμοί	Ορθότητα	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Δ.Ο.Υ.
Λειτουργικός	Στατιστικά Στοιχεία Απόδοσης του Κέντρου Εξυπηρέτησης Πολιτών του Δήμου «ΚΚΚ»	Τεθέντες Στόχοι από το Δημοτικό Συμβούλιο	Μικρή Απόκλιση	Δημοτικό Συμβούλιο

#### 2.3.2.4. Έλεγχοι Διοίκησης

*«Έλεγχοι Διοικήσεως ή Έλεγχοι της αποδοτικότητας της διοικήσεως ή Έλεγχοι επιδόσεων είναι οι έλεγχοι που έχουν ως αντικειμενικό τους σκοπό την αξιολόγηση των στόχων της διοικήσεως μιας επιχείρησης και το βαθμό επίτευξης των στόχων αυτών. Με άλλα λόγια αξιολογείται η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα ενός μέλους ή συλλογικού οργάνου διοικήσεως μιας επιχείρησης ή ενός τμήματός της<sup>[13]</sup>.»*

Οι Έλεγχοι Διοικήσεως δεν έχουν προκαθορισμένο και ενιαίο πλαίσιο αναφοράς ως προς το περιεχόμενο, την έκταση και τη προσέγγισή τους. Σε ένα αρχικό στάδιο

---

13. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.85

οριοθετούνται συγκεκριμένοι στόχοι από τους οποίους θα επιλεγούν ορισμένοι και εν τέλει θα αξιολογηθεί ο βαθμός επίτευξής τους έχοντας ως βάση αναφοράς συμφωνημένα και κοινά αποδεκτά κριτήρια. Υπάρχει η δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν κριτήρια εκτίμησης αποδοτικότητας της διοίκησης αντικειμενικά όπως δείκτης συνολικής αποδοτικότητας, ο δείκτης γενικής ρευστότητας, το μέσο κόστος ξένων κεφαλαίων, το μικτό και καθαρό περιθώριο κέρδους αλλά και υποκειμενικά όπως είναι η ποιοτική στάθμη του προσωπικού, οι εργασιακές σχέσεις, προβλήματα παραγωγής, αποτελεσματικότητα προώθησης και διάθεσης των προϊόντων.

*«Τέλος είναι σκόπιμο να αναφερθούν και οι πιο κάτω αντιρρήσεις κατά των αναλυτικών ελέγχων διοίκησης.*

*α) Κίνδυνος αποκάλυψης πληροφοριών που είναι πολύ χρήσιμες για τους ανταγωνιστές της ελεγχόμενης επιχείρησης.*

*β) Πιθανότητα αποθάρρυνσης των διοικούντων να αναλάβουν πρωτοβουλίες με σοβαρούς κινδύνους.*

*γ) Έλλειψη κατάλληλου προσωπικού να αναλάβει τη διενέργεια τέτοιων ελέγχων.*

*δ) Έλλειψη αντικειμενικών κριτηρίων μέτρησης του αποτελέσματος και των επιδόσεων<sup>[43]</sup>»*

### **2.3.2.5. Έλεγχοι Κοινωνικής Ευθύνης**

*«Κοινωνικός έλεγχος ή έλεγχος της Κοινωνικής Ευθύνης, είναι ο έλεγχος που έχει αντικειμενικό στόχο την επαλήθευση, επικύρωση και επιβεβαίωση των πληροφοριών που συγκεντρώνει και παρουσιάζει η Κοινωνική Λογιστική<sup>[15]</sup>.»*

---

14. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.85-86

15. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ. 86

*«Η Κοινωνική Λογιστική συγκεντρώνει πληροφορίες που αναφέρονται:*

*α) Στο εργασιακό δυναμικό της επιχείρησης όπως εκπαίδευση, εργατικά ατυχήματα, μέση. αμοιβή, απώλεια χρόνου λόγω απεργιακών κινητοποιήσεων, συνδικαλιστικές άδειες*

*β) Στους πελάτες της επιχείρησης όπως ποσοστό παραπόνων, δείκτες ποιότητας υπηρεσιών, ποσοστά αύξησης των πωλήσεων των προϊόντων, ενημερωτικές προσπάθειες.*

*γ) Στη γενικότερη κοινωνική ευθύνη της επιχείρησης όπως δωρεές σε κοινωφελείς οργανισμούς, προστασία του περιβάλλοντος, εξοικονόμηση ενέργειας<sup>[16]</sup>.»*

*«Στη χώρα μας με το Προεδρικό Διάταγμα 58/1985 οι Κοινωνικοποιημένες δημόσιες επιχειρήσεις είχαν την υποχρέωση να καταρτίζουν κοινωνικούς ισολογισμούς. Η ανάγκη ελέγχου των κοινωνικών αυτών ισολογισμών δεν είχε μέχρι σήμερα την αναμενόμενη συμβολή στην ανάπτυξη των Ελέγχων Κοινωνικής Ευθύνης και στην Ελλάδα<sup>[17]</sup>.»*

### **2.3.2.6. Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης**

«Απάτη ορίζεται ως η εκ προθέσεως δόλια κατάχρηση των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και η παραποίηση των οικονομικών της στοιχείων προς όφελος του διαπράττοντας την απάτη<sup>[18]</sup>.» Όπως προκύπτει από τον ορισμό ο διαχωρισμός γίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες απάτης:

α) Η κατάχρηση, κλοπή ή ιδιοποίηση οικονομικών πόρων της επιχείρησης.

---

16. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.86

17. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ. 86-87

18. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ. 514

β) Η παραπλανητική παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων, καταστάσεων ή αναφορών της.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 240 (ΔΠΕ 240) ορίζει ως απάτη μια εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα της οικονομικής μονάδας ή από τη διοίκηση ή από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, από εργαζόμενους ή από τρίτα μέρη, η οποία ενέχει παραπλάνηση για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος. Το ίδιο πρότυπο αναφέρει ότι σφάλμα αποτελεί μια μη ηθελημένη απαλλαγμένη από δόλο λάθος στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων<sup>[19]</sup>.

Όπως γίνεται αντιληπτό η ουσιαστική διαφορά μεταξύ απάτης και σφάλματος είναι η απουσία ή μη πρόθεσης αλλοίωσης της εικόνας των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων.

Η Ένωση Πιστοποιημένων Εξεταστών Απάτης (ACFE) των Η.Π.Α. αναφερόμενη στην κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων εις βάρος της επιχείρησης, χαρακτηρίζει τη συγκεκριμένη κατηγορία απάτης ως επαγγελματική απάτη και κατάχρηση η οποία διαπράττεται σκόπιμα με προσδοκώμενο όφελος τον προσωπικό πλουτισμό. Η ταξινόμηση γίνεται στις παρακάτω κατηγορίες:

α) Απάτες σε βάρος της εταιρείας και

β) Απατηλές πράξεις και απάτες οι οποίες ωφελούν την εταιρία.

Στον πίνακα 2 που ακολουθεί αναφέρονται ενδεικτικά παραδείγματα απάτης, προς όφελος ή κατά της επιχείρησης τόσο από εξωτερικούς όσο και εσωτερικούς δράστες.

---

19. Λουμιώτης Ι. Βασίλειος, Τζίφας Ν. Βασίλειος, 2000, «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ)», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, Σελ.66



**Πίνακας 2: Ενδεικτικά παραδείγματα απάτης**

Απάτη προς όφελος της επιχείρησης	Απάτη εις βάρος της επιχείρησης	
	Από εσωτερικούς δράστες	Από εξωτερικούς δράστες
Δωροδοκίες αξιωματούχων, πελατών, προμηθευτών	Κλοπή περιουσιακών στοιχείων	Από προμηθευτές και εργολάβους
Φορολογική απάτη	Παραποιήσεις αποθεμάτων	Τιμολόγηση χωρίς παράδοση, διπλή τιμολόγηση
Απαγορευμένες οικονομικές δραστηριότητες που παραβιάζουν κυβερνητικά νομοθετήματα, κανόνες κανονισμούς ή συμβόλαια	Παραποιήσεις τιμολογίων και λοιπών παραστατικών	Δωροδοκία υπαλλήλων από προμηθευτές
Εκούσια απόκρυψη σημαντικών πληροφοριών οι οποίες βελτιώνουν τη χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης προς τρίτους.	Ιδιοποίηση διαθεσίμων	Δωροδοκία υπαλλήλων από πελάτες

### 2.3.2.6. Ειδικοί Έλεγχοι

«Ειδικός είναι ο κάθε έλεγχος που πραγματοποιείται από ελεγκτές και δεν εμπίπτει σε μια από τις πιο πάνω αναφερθείσες κατηγορίες ελέγχων. Στους ειδικούς αυτούς ελέγχους ανήκει και ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, τη διενέργεια του οποίου δικαιούνται να ζητήσουν διάφορες ομάδες από το αρμόδιο Πρωτοδικείο ή Εφετείο<sup>209]</sup>.»

---

20. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.88

### **2.3.2.7. Λοιπές Κατηγοριοποιήσεις Ελέγχων**

Άλλες κατηγοριοποιήσεις των ελέγχων πραγματοποιούνται σύμφωνα με<sup>[21]</sup>:

- α) Τους ελεγχόμενους: σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους
- β) Την έκταση ελέγχου: σε γενικούς και ειδικούς
- γ) Τον ειδικό σκοπό: σε προληπτικούς και κατασταλτικούς
- δ) Τη διάρκεια: σε περιοδικούς ή τακτικούς, μόνιμους ή διαρκείς και έκτακτους ή περιστασιακούς
- ε) Σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους

## **2.4. Κατηγορίες Ελεγκτών**

Οι ελεγκτές μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις επί μέρους κατηγορίες. Ειδικότερα κατηγοριοποιούνται ως ακολούθως σε:

- I. εξωτερικούς ελεγκτές,
- II. εσωτερικούς ελεγκτές,
- III. κυβερνητικούς ελεγκτές και
- IV. ελεγκτές του Οικονομικού εγκλήματος.

### **2.4.1. Εξωτερικοί Ελεγκτές**

Οι Εξωτερικοί Ελεγκτές δεν έχουν σχέση εργασιακής εξάρτησης, μόνιμου ή περιστασιακού χαρακτήρα, με την υποψήφια προς έλεγχο οικονομική μονάδα.

---

21. Αληφαντής, 2010, «Ελεγκτική», ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα, Σελ. 34

Συνηθέστερα αναφέρονται ως ανεξάρτητοι ελεγκτές ή ορκωτοί ελεγκτές λογιστές. Το κυριότερο έργο τους αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, έχοντας ως πρωταρχικό στόχο τον αντικειμενικό και ανεπηρέαστο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται από επιχειρήσεις και οργανισμούς,

πιστοποιώντας και διασφαλίζοντας την αξιοπιστία τους. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αποτρεπτικό παράγοντα καθότι έχουν τη δυνατότητα να προβούν στις περισσότερες από τις προηγούμενα αναφερθείσες κατηγορίες ελέγχων.

Οι Εξωτερικοί Ελεγκτές οφείλουν να έχουν ειδική επιστημονική κατάρτιση και εκπαίδευση σε τομείς Λογιστικής, Ελεγκτικής και γενικότερα σε κλάδους που άπτονται της οργάνωσης, διοίκησης και λειτουργίας των οικονομικών μονάδων. Ο συνδυασμός μεγάλης πείρας και εξαιρετού κύρους, εχεμύθειας και ήθους είναι μερικά μόνο από τα προσόντα που θα πρέπει να χαρακτηρίζουν έναν εξωτερικό ελεγκτή.

Η εμπειρία και τα λοιπά χαρακτηριστικά των εξωτερικών ελεγκτών είναι καθοριστικής σημασίας παράγοντες για την ποιότητα του ελέγχου<sup>[22]</sup>. Η συνεχής εκπαίδευση, ανάπτυξη και έρευνα στο χώρο της Ελεγκτικής είναι απολύτως απαραίτητα στοιχεία για την απόδοση του Ελεγκτικού έργου<sup>[23]</sup>.

Στη χώρα μας το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή ασκείται από τα εγγεγραμμένα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) το οποίο και λειτουργεί με το Προεδρικό Διάταγμα 226/1992.

#### **2.4.2. Εσωτερικοί Ελεγκτές**

Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν σχέση εργασιακής εξάρτησης με την επιχείρηση ή με τον οργανισμό που καλούνται να ελέγξουν. Για να πραγματοποιείται το έργο τους όσο το δυνατό αποτελεσματικότερα θα πρέπει να είναι ανεξάρτητοι και απαλλαγμένοι από κάθε είδους ενδογενή και εξωγενή επιρροή. Ο ρόλος των Εσωτερικών Ελεγκτών κάτω από το πνεύμα της Εταιρικής Διακυβέρνησης και ιδιαίτερος στην τρέχουσα

---

22. Walid A., Vedran C., Suca N., (2014) Accounting, Organizations and Society, Vol.39, p.p.495-510

23. Chiu V., Liu Q., Vasarhelyi M., (2014) Journal of Accounting Literature, Vol.33, p.p.37-57

συγκυρία είναι ιδιαίτερα σημαντικός<sup>[24]</sup>.

Σε οργανωτικό επίπεδο το τμήμα των εσωτερικών ελεγκτών υπάγεται απευθείας στη διοίκηση της επιχείρησης ή σε ανεξάρτητη επιτροπή ελέγχου. Προβαίνουν σε μια σειρά ελέγχων σε ολόκληρο το φάσμα λειτουργιών, ενεργειών, οδηγιών και κανονισμών των οικονομικών μονάδων και με τα ευρήματά τους (εκθέσεις ελέγχου) παρέχουν στη διοίκηση της επιχείρησης ή του οργανισμού σημαντικές πληροφορίες. Η παροχή του συγκεκριμένου είδους πληροφόρησης θα συμβάλει στην ορθολογική λήψη αποφάσεων και με τον τρόπο αυτό θα διασφαλίσουν την αποτελεσματική λειτουργία των διαφορετικών τμημάτων της επιχείρησης επί μέρους αλλά και συνολικά την εν γένει επιβίωση και ανάπτυξή της.

Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελεγκτή στην άσκηση των καθηκόντων του είναι ένα κρίσιμο ζήτημα το οποίο δημιουργεί προβλήματα εμπιστοσύνης τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον της οικονομικής μονάδας. Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών είναι ιδιαίτερα σημαντικός στις σύγχρονες επιχειρήσεις και κρατικούς οργανισμούς.

### **2.4.3. Κυβερνητικοί Ελεγκτές**

Κυβερνητικοί Ελεγκτές είναι όργανα τα οποία διεξάγουν ελέγχους για λογαριασμό και προς όφελος της Πολιτείας. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι φορολογικοί ελεγκτές, οι ελεγκτές του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, το Συμβούλιο Επιθεώρησης Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) και οι ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Έρευνα του 2015 στην Ελλάδα επισημαίνει τη σημασία της απλοποίησης της νομοθεσίας και της διαρκούς εκπαίδευσης ως παράγοντες ανάπτυξης του συστήματος φορολογικών ελέγχων<sup>[24]</sup>.

---

24. Zaharia D.L., Lazar A., Tilea D.M., (2014) Procedia – Social and Behavioural Sciences, Vol.116, p.p.4819-4823

25. Drogalas G., Sorros I., Karagiorgou D., Diavastis I, (2015) Journal of Accounting and Taxation, Vol7, p.p.123-130

## 2.5. Ελεγκτικά Πρότυπα

### 2.5.1. Γενικά

Τα ελεγκτικά πρότυπα αποτελούν τους βασικούς κατευθυντήριους άξονες στους οποίους θα βασιστούν οι ελεγκτές λογιστές προκειμένου να ολοκληρώσουν το ελεγκτικό τους έργο ενώ παράλληλα αποτελούν το μέτρο για την αξιολόγηση της ποιότητας του παρεχόμενου έργου. *«Τα ελεγκτικά πρότυπα καθορίζονται συνήθως από εθνικές ή και διεθνείς οργανώσεις ελεγκτών λογιστών και θεωρούνται ότι τυγχάνουν της γενικής αποδοχής των μελών τους. Όπως είναι φυσικό η έκταση και το περιεχόμενό τους διαφέρουν μεταξύ των διαφόρων κρατών<sup>[26]</sup>.»*

### 2.5.2. Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία (άρθρο 137 του Ν.2190/1920), τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα έχουν διαμορφωθεί βασισμένα στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών. Αποτελούν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σώμα κανόνων το οποίο εφαρμόζεται και τηρείται από την εθνική οργάνωση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) και έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα. Νομικά υπεύθυνη με την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου των ελεγκτών καθώς και την ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Πρότυπων είναι η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ).

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ότι τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα<sup>[27]</sup> παρέχουν τη δυνατότητα στους ελεγκτές να χρησιμοποιούν επικουρικά τα Διεθνή

---

26. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.122

27. ΕΕΠ 1.100

Πρότυπα Ελέγχου για ερμηνευτικούς ή συμπληρωματικούς σκοπούς σε αυτά.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα κατηγοριοποιούνται στις παρακάτω ενότητες:

- I. Εισαγωγικά Θέματα
- II. Γενικές Αρχές και Ευθύνες
- III. Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση του Ελεγκτικού Κινδύνου
- IV. Ελεγκτική Μαρτυρία
- V. Χρησιμοποίηση της Εργασίας Τρίτων
- VI. Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά
- VII. Εξειδικευμένοι Έλεγχοι

### **2.5.3. Ελεγκτικά Πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών**

Το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (1947) ανέπτυξε τα δέκα γενικά παραδεκτά πρότυπα ελεγκτικής τα οποία ισχύουν μέχρι και σήμερα με μικρές τροποποιήσεις.

Τα δέκα αυτά πρότυπα είναι τα παρακάτω:

Γενικά Πρότυπα

1. Ο έλεγχος διενεργείται από πρόσωπο ή πρόσωπα τα οποία έχουν επαρκή επαγγελματική εκπαίδευση και επίδοση ως ελεγκτές
2. Για όλα τα θέματα που σχετίζονται με το ελεγκτικό έργο που τους ανατέθηκε πρέπει να διασφαλιστεί η πλήρης ανεξαρτησία του ελεγκτή ή των ελεγκτών
3. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την προετοιμασία της σχετικής έκθεσης πρέπει να επιδειχθεί η αναγκαία επαγγελματική επιμέλεια

Πρότυπα Ελεγκτικού Έργου

4. Το ελεγκτικό έργο πρέπει να προγραμματίζεται με επάρκεια και αν χρησιμοποιηθούν βοηθοί πρέπει να τύχουν της κατάλληλης επίβλεψης

5. Πρέπει να γίνει η κατάλληλα μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου η οποία θα χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον καθορισμό του βαθμού εμπιστοσύνης στο σύστημα και για τον προσδιορισμό της έκτασης των δοκιμασιών στις οποίες θα πρέπει να περιοριστούν οι ελεγκτικές διαδικασίες

6. Επαρκές, κατάλληλο αποδεικτικό υλικό θα πρέπει να αποκτηθεί μέσω επιθεωρήσεων, παρατηρήσεων, συνεντεύξεων και επιβεβαιώσεων, ικανό να αποτελέσει μια λογική βάση για την έκφραση γνώμης σχετικά με τις εξεταζόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

#### Πρότυπα Εκθέσεων Ελέγχου

7. Η έκθεση πρέπει να αναφέρει αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής

8. Η έκθεση πρέπει να αναφέρει αν οι αρχές αυτές έχουν τηρηθεί με συνέπεια τόσο την ελεγχόμενη όσο και την προηγούμενη απ' αυτή περίοδο

9. Η πληροφοριακές υποσημειώσεις οι οποίες απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να θεωρούνται επαρκείς εκτός αν αναφέρεται κάτι διαφορετικό στην έκθεση

10. Η έκθεση θα παρέχει είτε μια γνώμη του ελεγκτή για τις χρησιμοποιούμενες καταστάσεις στο σύνολό τους είτε μια διαπίστωση ότι δεν μπορεί να εκφρασθεί γνώμη. Όταν μια συνολική γνώμη δεν μπορεί να εκφρασθεί, τότε θα πρέπει να αναφερθούν οι λόγοι της αδυναμίας αυτής. Σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες το όνομα ενός ελεγκτή συνδέεται με χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να υπάρχει μια σαφή ένδειξη του χαρακτήρα του ελέγχου που έκανε ο ελεγκτής, αν έκανε, και του βαθμού ευθύνης που ανέλαβε.

Όπως γίνεται αντιληπτό τα προαναφερθέντα πρότυπα δεν διαθέτουν κάποια μορφή εξειδίκευσης ώστε να είναι σε θέση να κατευθύνουν τους ελεγκτές σχετικά με την καθημερινή άσκηση του ελεγκτικού έργου αλλά αντίθετα συνθέτουν ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων πάνω στο οποίο εκδίδονται από το Αμερικανικό Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών αναλυτικές οδηγίες και κανόνες προς τα μέλη του.

## **2.5.4. Ελεγκτικά Πρότυπα Σώματος Ορκωτών Λογιστών**

Στην Ελλάδα έως τις 26/10/2004 οι κανόνες που προσδιόριζαν τον τρόπο που θα διενεργηθεί ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων καθοριζόταν από τα πρότυπα του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Τα συγκεκριμένα πρότυπα έχουν αντικατασταθεί από τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα «Βασικά πρότυπα» και τα «Πρότυπα Καλής Εκτελέσεως»<sup>[27]</sup> είχαν εγκριθεί από την πλευρά του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) ως τα κατάλληλα και ενδεδειγμένα πρότυπα για να πραγματοποιούνται έλεγχοι Αωνύμων Εταιριών, μεγάλων οργανισμών και ειδικές πραγματογνωμοσύνες.

Τα πρότυπα αυτά ήταν ομαδοποιημένα στις παρακάτω τέσσερις ενότητες:

A) Τα βασικά Πρότυπα που αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα, τις ευθύνες του ελεγκτή κ.λ.π.

B) Τα Πρότυπα Καλής Εκτέλεσης που αφορούν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου

Γ) Τα Πρότυπα Εκθέσεων που πραγματεύονται τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου και

Δ) Τα Πρότυπα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που αφορούν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή.

## **2.6. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών**

### **2.6.1. Ιστορική εξέλιξη της οργανωτικής δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα**

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στην ιστοσελίδα (<http://www.soel.gr/el/>) του

---

28. ΦΕΚ 1119/18-12-1979, Τεύχος 2



Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται σε τρεις χρονικές περιόδους:

Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (από το έτος 1920- 1956), δηλαδή κατά την οποία ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.

Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ένωσης προσώπων (επαγγελματιών Ελεγκτών) σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και αναδείχθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιρειών.

Στην περίοδο από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την λειτουργία ελεγκτικών εταιρειών.

## **2.6.2. Περίοδος μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το έτος 1957**

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

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

### **2.6.3. Περίοδος λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (1957 - 1992)**

Η Πολιτεία για να θεραπεύσει την ανωτέρω απαράδεκτη κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία, με το Ν.Δ 3329/1955 σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, του οποίου η λειτουργία άρχισε την 19.11.1956 και στο οποίο, σταδιακά, ανέθεσε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων αρχικά των μεγάλων και στην συνέχεια των μικρομεσαίων ανώνυμων εταιρειών. Ειδικότερα, με το νόμο αυτό λήφθηκαν τα εξής βασικά μέτρα: Απαγορεύθηκε ρητά οποιαδήποτε ανάμειξη του Ορκωτού Λογιστή στο διορισμό του ως ελεγκτή και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου, και ουδεμία σχέση ιδίου οικονομικού συμφέροντος είχε, αφού αμειβόταν με μηνιαίες πάγιες αποδοχές που καθορίζονταν από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, που διοριζόταν από την Πολιτεία και αποτελείτο από καθηγητές Πανεπιστημιακών Σχολών, μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τον εκλεγμένο Πρόεδρο του Σώματος κ.λ.π, ανατέθηκαν από το νόμο οι εξής αρμοδιότητες:

Η πρόσληψη νέων μελών, που υποχρεωτικά γινόταν στην κατώτατη βαθμίδα (του Δόκιμου Ορκωτού Λογιστή Β΄) από πτυχιούχους πανεπιστημιακών οικονομικών σχολών και πάντοτε κατόπιν διαγωνισμού. Η διενέργεια των προαγωγών και η άσκηση της πειθαρχικής εξουσίας. Ο καθορισμός του ύψους των πάγιων μηνιαίων αμοιβών των μελών του Σώματος. Η κατάρτιση κατ' έτος πίνακα από έξι (6) Ορκωτούς Λογιστές και η διαβίβασή του στις υπαγόμενες στον έλεγχο ανώνυμες εταιρείες για την εκλογή, από τον πίνακα αυτόν, των ελεγκτών της χρήσης. Για τους

λοιπούς ελέγχους ο Ορκωτός Λογιστής οριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από εισήγηση της Διοικούσας Επιτροπής. Ο καθορισμός των αμοιβών κάθε ελέγχου, η είσπραξη και κατάθεσή τους σε ειδικό λογαριασμό της Τράπεζας Ελλάδος και η ανάληψη, από το λογαριασμό αυτό, των αναγκαίων ποσών για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του Σώματος.

Οι αρμοδιότητες για τα επαγγελματικά θέματα ανατέθηκαν στη Διοικούσα Επιτροπή, που αποτελείτο μόνο από εκλεγμένα μέλη του Σώματος. Ορίστηκε ρητά ότι: *«οι "Ορκωτοί Λογισταί δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, αλλ' ασκούν δημόσιον λειτούργημα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας των οι Ορκωτοί Λογισταί είναι ανεξάρτητοι, απαγορευμένης οποιασδήποτε παρεμβάσεως εις το έργον των. Απαγορεύεται η απ' ευθείας μεταξύ Ορκωτού Λογιστού και του ελεγχομένου συνεννόησις δια τον καθορισμόν της αμοιβής».*

Θεσπίστηκαν αυστηρότατες διατάξεις ασυμβίβαστου του λειτουργήματος του Ορκωτού Λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθο ή άμισθο υπηρεσία, ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το έργο του. Πρέπει να επισημανθεί και το ότι, η χρησιμοποίηση του ίδιου Ορκωτού Λογιστή ως ελεγκτή της ίδιας επιχείρησης δεν ήταν δυνατό να είναι μεγαλύτερη της 5ετίας.

Θεσπίστηκαν αυστηρές προϋποθέσεις ως προς το ανεπίληπτο του ήθους, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και την αναμφισβήτητη αρετή και απαιτούνταν υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα.

Τα ανωτέρω μέτρα εξασφάλιζαν απόλυτα την ανεξαρτησία της επαγγελματικής γνώμης του Ορκωτού Λογιστή. Αυτό αποδεικνύεται από το γενικά αναγνωρισμένο έργο που επιτέλεσε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, κατά τα 36 χρόνια της λειτουργίας του.

Επισημαίνεται ότι, τα ανωτέρω μέτρα εισηγήθηκαν Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές, οι οποίοι τα πρώτα χρόνια ήταν οι Τεχνικοί Σύμβουλοι του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Οι Άγγλοι αυτοί Ορκωτοί Λογιστές δεν εισηγήθηκαν εκείνα που ίσχυαν (και ισχύουν) στη χώρα τους, γιατί πιθανόν έκριναν ότι οι συνθήκες της Ελλάδος δεν προσφέρονταν, αλλά πιθανόν να έλαβαν υπόψη τους τα τυχόν μειονεκτήματα του ελευθέρου επαγγέλματος της πατρίδας τους. Με εισήγηση των προαναφερθέντων Άγγλων Ορκωτών Λογιστών, καταρτίστηκαν πρότυπα (standards) ελεγκτικής, τα οποία βασίζονταν κυρίως στα Αγγλικά ελεγκτικά πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά αναθεωρήθηκαν το έτος 1979 και προσαρμόστηκαν στις βασικές αρχές των διεθνών

ελεγκτικών προτύπων, καθώς και στις ειδικές απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας περί εταιρειών.

Κατά την περίοδο αυτή επικράτησε η αντίληψη ότι το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή (Ορκωτού Λογιστή) δεν πρέπει να παραλληλίζεται με τα ελευθέρια επαγγέλματα του δικηγόρου, γιατρού κ.λ.π, αλλά με το επάγγελμα του Δικαστή. Ο Ορκωτός Λογιστής δεν είναι συνήγορος της επιχείρησης, δεν υπερασπίζεται μόνο τα συμφέροντα της επιχείρησης (των μετόχων της), όπως ο δικηγόρος που υπερασπίζεται τα συμφέροντα του πελάτη του και νόμιμα επικαλείται μόνο τα υπέρ, ενώ αποσιωπά τα εναντίον του. Ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να ενεργεί όπως ακριβώς ο Δικαστής. Το πόρισμα του ελέγχου του Ορκωτού Λογιστή πρέπει να είναι αντικειμενικό και αμερόληπτο έναντι πάντων.

#### **2.6.4. Περίοδος από το έτος 1993 έως σήμερα**

Το έτος 1992, επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών. Με το Π.Δ 226/1992 *«περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή»*, καταργήθηκαν πολλές από τις προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, ότι: Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.

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

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

Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός

βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις.

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

Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτούς Λογιστές Ελεγκτές που δεν τελούν σε αναστολή άσκησης του επαγγέλματος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος και συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους, εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του, και εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Η Γενική Συνέλευση έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Αποφασίζει επί παντός θέματος που αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος.
- Εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος.
- Εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου.

Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από εννέα(9) μέλη και τον Πρόεδρό του, που εκλέγονται ανά τριετία από τη Γενική Συνέλευση. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών.

Ειδικότερα έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Διαχειρίζεται τα οικονομικά του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση.
- Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (νόμιμοι ελεγκτές) και αποφασίζει την εγγραφή τους στο ειδικό Μητρώο.
- Αποφασίζει τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός μέλους του.
- Διεξάγει τις επαγγελματικές εξετάσεις για την απόκτηση της άδειας άσκησης του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.
- Ασκει, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο, για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.
- Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων.
- Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν το ελεγκτικό επάγγελμα.
- Ασκει κάθε άλλη αρμοδιότητα που προβλέπεται από την νομοθεσία ή ανατίθεται σ' αυτό με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται, μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή και καθηγητών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος. Το Επιστημονικό Συμβούλιο καταρτίζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παραπεμπόμενων σ' αυτό ζητημάτων. Επίσης, το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ειδικότερα, το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε

περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες. Κατά τη διενέργεια των ελέγχων της περιόδου 1993-2004, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εφαρμόζαν τα πρότυπα ελεγκτικής του πρώην Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τα οποία υιοθετήθηκαν με σχετική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου. Τα πρότυπα αυτά ήταν σύμφωνα με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Από το έτος 2005 μέχρι και σήμερα, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Το έτος 2003 με σχετικό νόμο συστάθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με σκοπό τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, την γνωμοδότηση επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και την άσκηση εποπτείας στο ΣΟΕΛ.

Το έτος 2008 με το Ν.3693 έγινε εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Ειδικότερα με τον νόμο αυτό ρυθμίζονται τα εξής βασικά θέματα:

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

Το ΣΟΕΛ με σχετική απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών έχει αναλάβει την οργάνωση και την εκτέλεση των επαγγελματικών εξετάσεων για την απόκτηση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (νόμιμου Ελεγκτή). Οι εξετάσεις αυτές διενεργούνται από πενταμελή Εξεταστική Επιτροπή, διοριζόμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Επίσης, με Κανονιστική πράξη της ΕΛΤΕ έχει ανατεθεί στο ΣΟΕΛ η τήρηση του δημόσιου μητρώου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η πιο πάνω εκτενής αναφορά στην ιστορία του Ελεγκτικού επαγγέλματος κρίθηκε αναγκαία λόγω αναμενόμενων σημαντικών εξελίξεων στο χώρο.

## 2.7. Νομική Ευθύνη Ελεγκτών

### 2.7.1. Αστική

Ο νόμος 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών ρυθμίζει ζητήματα αναφορικά με την ευθύνη του ελεγκτή έναντι της ελεγχόμενης επιχείρησης δίχως παρόλα αυτά να αποκλείεται η ενδεχόμενη ευθύνη του έναντι τρίτων. Στο άρθρο 37, παράγραφο 3 ορίζεται για την ευθύνη των ελεγκτών έναντι μόνο της εταιρείας ότι:

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

Όπως προκύπτει, η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική ακόμα και στην περίπτωση κατά την οποία ο έλεγχος διενεργήθηκε από δύο ή περισσότερους ελεγκτές. Παρόλα αυτά ευθύνη στον ελεγκτή αποδίδεται μόνο όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, ππαίσμα ή ζημία. Ο ελεγκτής με την αποδοχή του ελέγχου αναλαμβάνει και την συμβατική υποχρέωση έναντι της επιχείρησης , να προβεί με επιμέλεια στον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων. Η αδυναμία πραγματοποίησης της υποχρέωσης που έχει αναληφθεί αποτελεί καταφανή παράβαση των όρων της σύμβασης που έχει συναφθεί μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Λόγω της ιδιομορφίας του αντικειμένου της ελεγκτικής εργασίας, των ιδιαιτεροτήτων των ελεγχόμενων μονάδων και των υφιστάμενων διαφοροποιήσεων αναφορικά στο επίπεδο κατάρτισης και άσκησης των επαγγελματικών ικανοτήτων και δεξιοτήτων του ορκωτού ελεγκτή και των συνεργατών του δεν καθιστούν δυνατή την ύπαρξη ενός αντικειμενικού εργαλείου μέτρησης της επαγγελματικής επιμέλειας του ελεγκτή.

*Γενικά, γίνεται δεκτό ότι ο κοινός ή ορκωτός ελεγκτής λογιστής ασκεί με εύλογη επιμέλεια τα καθήκοντά του όταν<sup>[29]</sup>.*

---

29. Παππάς Α. Αντώνης, 2003, «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Μπένος, Αθήνα, Σελ.58



- α. Επιδεικνύει την επιδεξιότητα και την κατάρτιση που θα επεδείκνυε οποιοσδήποτε άλλος εξίσου ικανός ελεγκτής κατά την άσκηση του συγκεκριμένου ελέγχου,*
- β. Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (αυτή η προϋπόθεση ισχύει μόνο για του ορκωτούς ελεγκτές),*
- γ. Διερευνά εμπειριστατωμένα τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει και αξιολογεί με ιδιαίτερη προσοχή την αποδεικτική τους ισχύ,*
- δ. Αναλαμβάνει την άσκηση του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων με ευθύτητα και καλή πίστη,*
- ε. Δε δέχεται να αναλάβει τον έλεγχο γιατί φρονεί ότι τα προσόντα του και η γενική εμπειρία του δεν επαρκούν για αυτό το έργο,*
- ζ. Φροντίζει ώστε οι συνεργάτες του να επιδεικνύουν εύλογη επιμέλεια.*

Ο ελεγκτής βαρύνεται με την ευθύνη κάθε πταίσματος που θα προκύψει από δόλο και βαριά ή ελαφριά αμέλεια. Κατά επέκταση ο ελεγκτής είναι επιφορτισμένος να αποζημιώσει την επιχείρηση για παντός είδους ζημία που ενδεχόμενα να προκάλεσε με την παράνομη και πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του κατά τη διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας. Η ευθύνη των ελεγκτών δεν δύναται να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί, ενώ αυτό ισχύει για το χρόνο πριν τη διενέργεια του ελέγχου και όχι μετά από την ολοκλήρωση του. Σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920, άρθρο 37, παράγραφο 3 πιθανές αξιώσεις της ελεγχόμενης – ζημιωθείσας επιχείρησης κατά του ελεγκτή υπόκειται σε διετή παραγραφή. Στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο να αναφέρουμε ότι ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εγγυηθεί ότι το ελεγκτικό του έργο θα ολοκληρωθεί δίχως ουσιώδη λάθη και παραλήψεις. Η ευθύνη που βαρύνει τον ελεγκτή είναι για αμέλεια, ασυνέπεια ή απιστία και απάτη προς κάθε έχοντα άμεσο ή έμμεσο έννομο συμφέρον από την παραπλανητική εικόνα που μπορεί να παρουσιάζουν οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Επειδή δεν υφίσταται συμβατική σχέση ανάμεσα στον ελεγκτή και προς τρίτους, η ευθύνη του κρίνεται κατά τις διατάξεις για τις δικαιοπραξίες. Επομένως, ο ελεγκτής ευθύνεται να προβεί σε αποζημιώσεις προς τρίτους, των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε όπως ορίζεται από τα άρθρα 914 και 919 του Αστικού Κώδικα. Κατά το άρθρο 914 ΑΚ, όποιος ζημιώσει άλλο παράνομα και υπαίτια έχει υποχρέωση να τον αποζημιώσει. Από τη διάταξη αυτή σαφώς προκύπτει ότι η ύπαρξη της έννοιας της αδικοπραξίας και της απορρέουσας από αυτήν υποχρέωσης προς αποζημίωση

προϋποθέτει τη συνδρομή των ακόλουθων προϋποθέσεων: Παράνομη προσβολή αλλότριου δικαιώματος ή αγαθού, υπαιτιότητα εκείνου που ζημίωσε, επέλευση ζημίας σε κάποιον και αιτιώδη συνάφεια μεταξύ της ζημιογόνου πράξης και της επελθούσας ζημίας. Ως παράνομη προσβολή θεωρείται, κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης, η προσβολή του απόλυτου αλλά και σχετικού δικαιώματος και γενικά κάθε παράβαση κανόνων που έχουν τεθεί για την προστασία των ιδιωτικών συμφερόντων, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει ή όχι συμβατικός δεσμός<sup>[30]</sup>.

Το ίδιο ισχύει και για ζημία που προήλθε από παράλειψη, το παράνομο της οποίας συνίσταται σε παραβίαση υποχρέωσης για πράξη, η οποία υποχρέωση υπάρχει μόνον όταν κάποια διάταξη ρητά επιβάλλει την ενέργεια αυτής, αλλά και όταν η πράξη επιβάλλεται από τα συναλλακτικά ήθη και την καλή πίστη (άρθρα 200, 281, 288 ΑΚ). Και αυτό γιατί η διάταξη του άρθρου 281 ΑΚ αποτελεί προστατευτικό νόμο, δηλαδή νόμο που έχει τεθεί για την προστασία των ιδιωτικών συμφερόντων και η παραβίαση της συνιστά παράνομη πράξη, η οποία, αν συντρέχουν και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της αδικοπραξίας (ζημία, υπαιτιότητα και αιτιώδης συνάφεια), γεννά σε βάρος του παραβιάζοντος υποχρέωση προς αποζημίωση του ζημιωθέντος<sup>[31]</sup>.

Ειδικά για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ισχύει η διάταξη του άρθρου 19, παράγραφος 1 του Προεδρικού Διατάγματος 226/92 (ΠΔ 226/92) σύμφωνα με την οποία:

*«Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενεργείας ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από την χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλασίου του συνόλου των εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των ελεγκτικών εταιρειών τα παραπάνω όρια αφορούν στον κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά, η δε εταιρεία, θεωρείται αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την κάλυψη της προσγειωμένης από τον μέτοχο ή εταίρο ζημίας.»*

---

30. Γ. Μπαλή, Γενικοί Αρχαί, παρ. 170

31. Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου, Αστικός Κώδιξ, άρθρο 281 αρ. 26 και άρθρο 914 αρ. 9, 50, 56

## 2.7.2. Ποινική

Ο Νόμος 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιριών οριοθετεί την Ποινική ευθύνη του ελεγκτή. Συγκεκριμένα με τα άρθρα 63β, 63γ παράγραφος 2 και παράγραφος 3 επιχειρεί να πραγματοποιήσει σαφή καθορισμό των ποινικών ευθυνών του ελεγκτή σε περιπτώσεις κατά τις οποίες υποπίπτει σε παραπτώματα παράβασης καθήκοντος της εχεμύθειας, της δήλωσης κωλύματος διορισμού του ως ελεγκτή και της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

Το άρθρο 63β του Νόμου 2190/1920 ορίζει ότι:

*«Ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 36, καθώς και τα πρόσωπα του άρθρου 42α, παρ. 5, αν από αμέλεια θεώρησαν ως νομίμως έχοντα ισολογισμό που καταρτίσθηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του Καταστατικού, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή χιλίων (1.000) ευρώ κατ' ελάχιστον ή με μία από τις ποινές αυτές. Σε περίπτωση όμως δόλου τιμωρούνται με τις ποινές του άρθρου 57.»*

Το άρθρο 63γ παράγραφος 2 του Νόμου 2190/1920 ορίζει σχετικά με την παράβαση του καθήκοντος της εχεμύθειας ότι:

*«Τιμωρείται δια χρηματικής ποινής χιλίων (1.000) ευρώ κατ' ελάχιστον παν μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, πας Διευθυντής ή πας άλλος υπάλληλος ανωνύμου εταιρείας όστις εν γνώσει και εκ προθέσεως αρνείται να παράσχει τας ζητούμενας πληροφορίες ή στοιχείο παρά των ελεγκτών ανωνύμων εταιριών ή οπωσδήποτε παρεμβάλλει δυσχέρειας εις την άσκησιν του ελέγχου υπ' αυτών.»*

Το Προεδρικό Διάταγμα 226/1992 στο άρθρο 16 αναφερόμενο στο ζήτημα της παράβασης του καθήκοντος της εχεμύθειας αναφέρει χαρακτηριστικά ότι:

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

Το άρθρο 63γ παράγραφος 3 του Νόμου 2190/1920 ορίζει σχετικά με την αποσιώπηση, λόγο εξαίρεσης από την πραγματοποίηση του ελέγχου ότι:

*«Δια της αυτής ως άνω ποινής τιμωρείται πας ελεγκτής όστις δεν εδήλωσε κώλυμα ασκήσεως ελέγχου προκειμένου περί εταιριών εις ας υπηρετεί οπωσδήποτε ή τυγχάνει μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αυτών και είχε τας ιδιότητας ταύτας οποτεδήποτε κατά το διάστημα δύο ετών προ της ημέρας καθ'ην ανετεθή αυτώ η άσκηση του ελέγχου. Το αυτό εφαρμόζεται και όταν ο ελεγκτής υπηρετεί εις εταιρείαν διοικούσαν κατ'ουσίαν την εταιρείαν εφ'ης διετάχθη ο έλεγχος.»*

### **2.7.3. Πειθαρχική**

Το άρθρο 20 του Προεδρικού Διατάγματος 226/92 (Π.Δ. 226/92) Περί συστάσεως και οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή καθορίζει την Πειθαρχική Ευθύνη που διέπει όλα τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. Για την άσκηση του πειθαρχικού ελέγχου επί των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, συγκροτείται τριμελές πειθαρχικό συμβούλιο αποτελούμενο εξ ενός Συμβούλου Επικρατείας και ενός εφέτου διοικητικών δικαστηρίων, αμφοτέρων υποδεικνυομένων μετά των αναπληρωτών των από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας και εξ ενός Ορκωτού Ελεγκτή εκλεγμένου μετά του αναπληρωτού του από την Γ.Σ. του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Στο παραπάνω πειθαρχικό συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής για:

- α) Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.
- β) Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.
- γ) Οιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.

Σε περίπτωση κατά την οποία το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο στο μέλος του Σώματος παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια αυτού δύναται αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις. Σε περίπτωση υποτροπής η παραπομπή είναι υποχρεωτική. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο

λαμβάνον την πράξη της παραπομπής, ερευνά την υπόθεση κατά την διαδικασία που ορίζεται στο Παράρτημα 2 του παρόντος. Εφ' όσον διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλουμένου δύναται να επιβάλει τις ακόλουθες ποινές:

- α) Οριστική παύση.
- β) Προσωρινή παύση μέχρις έξι μηνών,
- γ) Πρόστιμο μέχρι 1.000.000 δραχμές,
- δ) Επίπληξη.

Το Εποπτικό Συμβούλιο σε κάθε περίπτωση κατά την οποία αποφανθεί ότι το παράπτωμα είναι ελαφριάς μορφής και δεν έχει αιτίαση είτε σε δόλο είτε σε βαριά αμέλεια έχει τη δυνατότητα να προχωρήσει σε επιβολή αυστηρών συστάσεων και προειδοποιήσεων.

## **2.8. Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

**Η εξέταση του εννοιολογικού περιεχομένου σε συνδυασμό με το ευρύ πεδίο εφαρμογών ελέγχων και με την ενδεδειγμένη χρήση των κατάλληλων προτύπων καταδεικνύουν τον σημαίνοντα ρόλο της Ελεγκτικής. Συμπεραίνουμε ότι η ανάγκη για αξιόπιστο, ανεξάρτητο και ουσιαστικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την ανάλυση και διευκόλυνση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων οι οποίες αφορούν την αποτελεσματικότερη κατανομή οικονομικών πόρων τόσο από την πλευρά της επιχείρησης όσο και από εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη. Ο σημαντικός ρόλος της Ελεγκτικής των Οικονομικών Καταστάσεων αναλύεται στο επόμενο κεφάλαιο.**

## **Κεφάλαιο 3 – Ελεγκτική των Οικονομικών Καταστάσεων**

### **3.1. Γενικά**

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί μία από τις πιο διαδεδομένες κατηγορίες ελέγχων και διενεργούνται από ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές. Στο εύρος του ελέγχου της συγκεκριμένης κατηγορίας εντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις οργανισμών και επιχειρήσεων του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα όπως δήμοι, πανεπιστήμια, ινστιτούτα και ερευνητικά κέντρα. Η οικονομική δραστηριότητα και πορεία μιας οικονομικής οντότητας αποτυπώνεται και καταγράφεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με ευθύνη της διοίκησης. Στο σημείο αυτό είναι σκόπιμο να αναφέρουμε ότι οι πληροφορίες που απεικονίζονται δύναται να είναι μεροληπτικές καθώς είναι εξαιρετικά πιθανό να έχουν επηρεαστεί από παράγοντες όπως λάθη, άγνοια, αμέλεια, δόλο ή κάποιας άλλης μορφής μη σύλληψη συμπεριφορά από την πλευρά της διοίκησης και των στελεχών μιας επιχείρησης. Όπως γίνεται αντιληπτό η διοίκηση έχει συμφέρον να διασφαλίσει την αντικειμενική, ακριβοδίκαιη και αξιόπιστη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

### **3.2. Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων**

Οι διαφορετικές ανάγκες πληροφόρησης από τους διάφορους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δημιουργούν δύο κεντρικές αντίρροπες τάσεις. Η μία τάσσεται υπέρ της ανάγκης των ενδιαφερόμενων μερών να λαμβάνουν όσο το δυνατό μεγαλύτερη πληροφόρηση ενώ η άλλη υποστηρίζει ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να έχουν ελάχιστες ή έστω κάποιες βασικές πληροφορίες προτού λάβουν τις αποφάσεις τους. Ο καθορισμός της έκτασης των παρεχόμενων πληροφοριών, της δομής, της κατάρτισης, των γενικά κοινά αποδεκτών παραδοχών και αρχών που απορρέουν από τις οικονομικές καταστάσεις αποτελεί μια πρόκληση για τη Λογιστική επιστήμη. Το Πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής των Η.Π.Α. αποτελούν τα δύο κυριότερα όργανα λογιστικής τυποποίησης.

Επιχειρούν να δώσουν μία σαφή κατεύθυνση αναφορικά με τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και να καταδείξουν τον σημαντικό τους σκοπό.

### **3.2.1. Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) αναφέρει ως κύριο σκοπό την ανάγκη για παροχή πληροφόρησης για τη χρηματοοικονομική κατάσταση μιας οντότητας. Το πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί ένα εισαγωγικό κείμενο το οποίο εκδίδεται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχετικό με την ετοιμασία και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνοντας τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. *«Οι κυριότερες αναφορές γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις και τα στοιχεία τους, στην αναγνώριση αυτών των στοιχείων και στην επιμέτρηση αυτών των στοιχείων<sup>[1]</sup>.»*

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν πηγή πληροφόρησης για διαφορετικούς χρήστες με διαφοροποιημένες ανάγκες προκειμένου να είναι σε θέση να λαμβάνουν όσο το δυνατό καλύτερες οικονομικές αποφάσεις. Το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει την κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση συνολικών εσόδων, την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και σημειώσεις.

Τα Δ.Λ.Π. επιχειρούν να εμβαθύνουν και να δώσουν έμφαση στη σημασία της κάλυψης των πληροφοριακών αναγκών για τη λήψη ορθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Το συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον πρόλογο κατάρτισης των Δ.Λ.Π. αναφέρει ότι το σύνολο των χρηστών λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις, προκειμένου<sup>[2]</sup>:

---

1. Ιωάννης Φίλος, Απόστολος Αποστόλου, 2011, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής», Κλειδάριθμος, Αθήνα, Σελ.30

2. Γεωργίου Άθως, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, , 2003, Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα

- I. Να αποφασίσουν πότε θα αγοράσουν, κρατήσουν ή θα πωλήσουν μία επένδυση σε μετοχές ή άλλες συμμετοχές,
- II. Να εκτιμήσουν την επιμέλεια και την υπευθυνότητα της διοικήσεως
- III. Να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να πληρώνει και να παρέχει άλλα οφέλη στους εργαζομένους της,
- IV. Να εκτιμήσουν την εξασφάλιση των δανείων που δόθηκαν στην επιχείρηση,
- V. Να προσδιορίσουν τη φορολογική πολιτική,
- VI. Να προσδιορίσουν τα διανεμητέα κέρδη και μερίσματα,
- VII. Να καταρτίσουν και χρησιμοποιήσουν στατιστικές εθνικού εισοδήματος, ή
- VIII. Να ρυθμίσουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης

Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται στη δυνατότητα των κυβερνήσεων να θέτουν διαφορετικές ή συμπληρωματικές προδιαγραφές και όρους για ίδιους σκοπούς. Οι συγκεκριμένες προδιαγραφές δεν θα πρέπει να επηρεάζουν την απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων σε βαθμό που θα αλλοιώσουν το περιεχόμενό τους.

### **3.2.2. Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με το FASB**

Το Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) είναι ένας ιδιωτικός, μη κερδοσκοπικός οργανισμός ο οποίος έχει ως βασικό του σκοπό την εγκαθίδρυση και βελτίωση των γενικά παραδεκτών και αποδεκτών αρχών της λογιστικής στο πλαίσιο των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής έχοντας μέλημά του την προστασία του κοινωνικού καλού. Πιο συγκεκριμένα η αποστολή του Financial Accounting Standards Board είναι θέσει και να διορθώσει τις υπάρχουσες αδυναμίες υφιστάμενων προτύπων χρηματοοικονομικής λογιστικής και απεικόνισης από την πλευρά μίας ιδιωτικής οικονομικής οντότητας ώστε οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τις πληροφορίες που προκύπτουν να είναι χρήσιμες στους επενδυτές και στους λοιπούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η ύπαρξη ενός εμπειριστατωμένου και ανεξάρτητου συστημάτων διαδικασιών το οποίο ενθαρρύνει την ευρεία συμμετοχή των διαφορετικών ενδιαφερόμενων μερών και που υπόκειται στην επίβλεψη του F.A.S.B. συμβάλει αποτελεσματικά στην πραγματοποίηση της προαναφερθείσας αποστολής.



Σύμφωνα με την οδηγία Statement of Financial Accounting Concepts No.8 (SFAC) σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών οι οποίες θα είναι<sup>[3]</sup>:

α) χρήσιμες για τους υφιστάμενους αλλά και τους μελλοντικούς επενδυτές και πιστωτές καθώς και λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη για τη λήψη ορθολογικών επενδυτικών, πιστοδοτικών και λοιπών αποφάσεων.

β) χρήσιμες και υποστηρικτικές για τους υφιστάμενους αλλά και τους μελλοντικούς πιστωτές καθώς και λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη για την εκτίμηση του μεγέθους, του χρόνου και της αβεβαιότητας μελλοντικών ταμειακών ροών όπως είναι τα μερίσματα και οι πληρωμές των τόκων.

γ) ακριβείς στην παρουσίαση των οικονομικών πόρων της επιχείρησης συμπεριλαμβανομένων των τυχόν υποχρεώσεων προς τρίτους καθώς και των επιπτώσεων επικείμενων συναλλακτικών πράξεων, γεγονότων και περιστάσεων που θα επηρεάσουν τους πόρους και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

### **3.3. Ανάγκη και σημασία του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων**

Η βασική πηγή και ανάγκη ύπαρξης του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων καθορίζεται και προσδιορίζεται από συγκεκριμένες συνθήκες. Σφάλματα που προκύπτουν από την ατέλεια της ανθρώπινης φύσης καθώς και η ανάγκη για τον έγκαιρο εντοπισμό και διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων (1966 J.Bande)<sup>[4]</sup>, προβλήματα από σύγκρουση συμφερόντων, ασυμμετρία των πληροφοριών που υπάρχουν στη σχέση μεταξύ ιδιοκτήτη και διαχειριστή μιας οικονομικής μονάδας αλλά και η ανάγκη για παροχή αξιόπιστων πληροφοριών για λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι μερικές από τις συνθήκες που καθιστούν επιτακτική την ύπαρξη του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

---

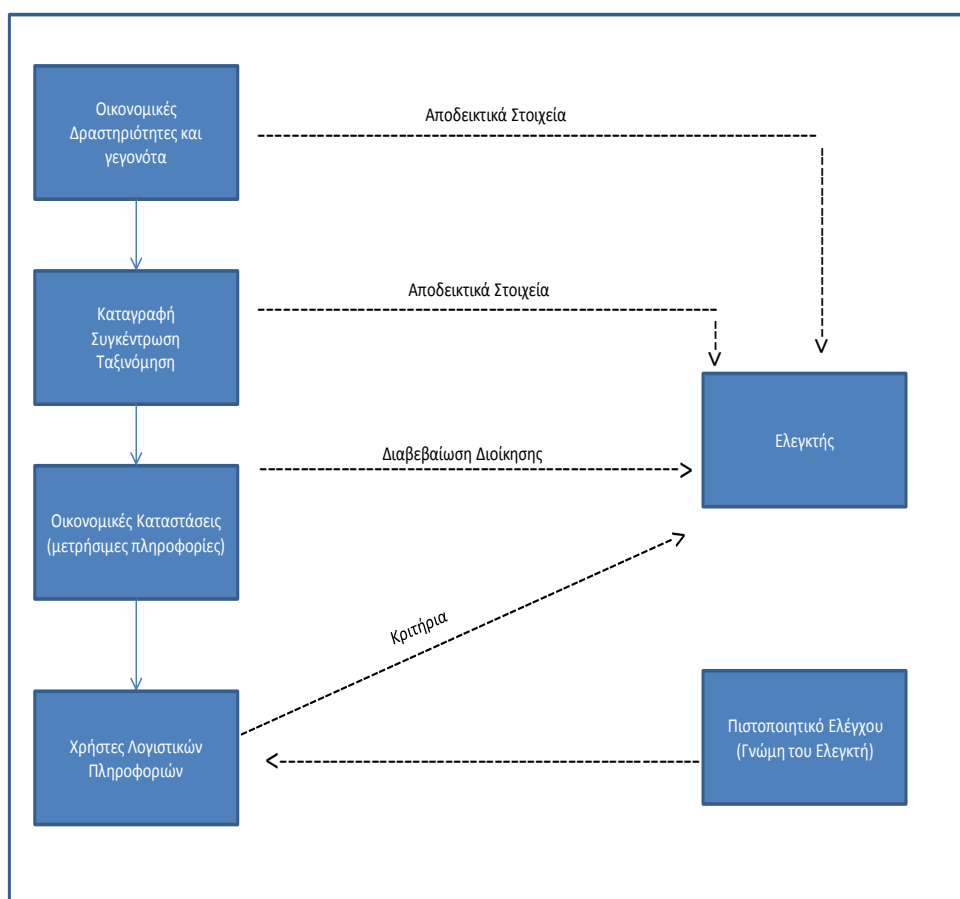
3. Statement of Financial Accounting Concepts No.8

4. Κατά τον J. Bande, 1966 «το σφάλμα στη λογιστική είναι επαγγελματικό σφάλμα, οφειλόμενο σε αμέλεια ή άγνοια των λογιστικών κανόνων»

Με την χρησιμοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας δεν επιδιώκεται η αλλοίωση του αρχικού σταδίου συγκέντρωσης, ταξινόμησης και απεικόνισης των λογιστικών πληροφοριών αλλά αντίθετα επιχειρείται η εγκαθίδρυση μιας δεύτερης επικοινωνιακής διαδικασίας στη σχέση μεταξύ του ελεγκτή και των ευρύτερων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Στον πίνακα 3 που ακολουθεί παρακάτω απεικονίζεται η διαδικασία παροχής λογιστικών πληροφοριών και ο ρόλος της ελεγκτικής.

**Πίνακας 3:** Η διαδικασία παροχής λογιστικών πληροφοριών και ο ρόλος της ελεγκτικής

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ. 148



*«Με την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου οι χρήστες έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν και να καθορίσουν την ποιότητα των παρεχόμενων με τις λογιστικές καταστάσεις πληροφοριών όπως αυτή καθορίζεται με βάση προκαθορισμένα κριτήρια τα οποία οι ελεγκτές λαμβάνουν από τους χρήστες.<sup>[5]</sup>»*

Με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται ο κίνδυνος μη αξιόπιστης πληροφόρησης και αβεβαιότητας για την υπό έλεγχο οικονομική μονάδα.

Η Ελεγκτική των οικονομικών καταστάσεων έχει ως αντικείμενο την:

- Ανάλυση γεγονότων και συναλλαγών,
- Μέτρηση και καταχώρηση των Λογιστικών γεγονότων και Συναλλακτικών Πράξεων,
- Ταξινόμηση Καταχωρηθέντων στοιχείων,
- Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων με βάση τα Εθνικά και Διεθνή πρότυπα και
- Δημοσίευση Οικονομικών καταστάσεων και του πιστοποιητικού Ελέγχου.

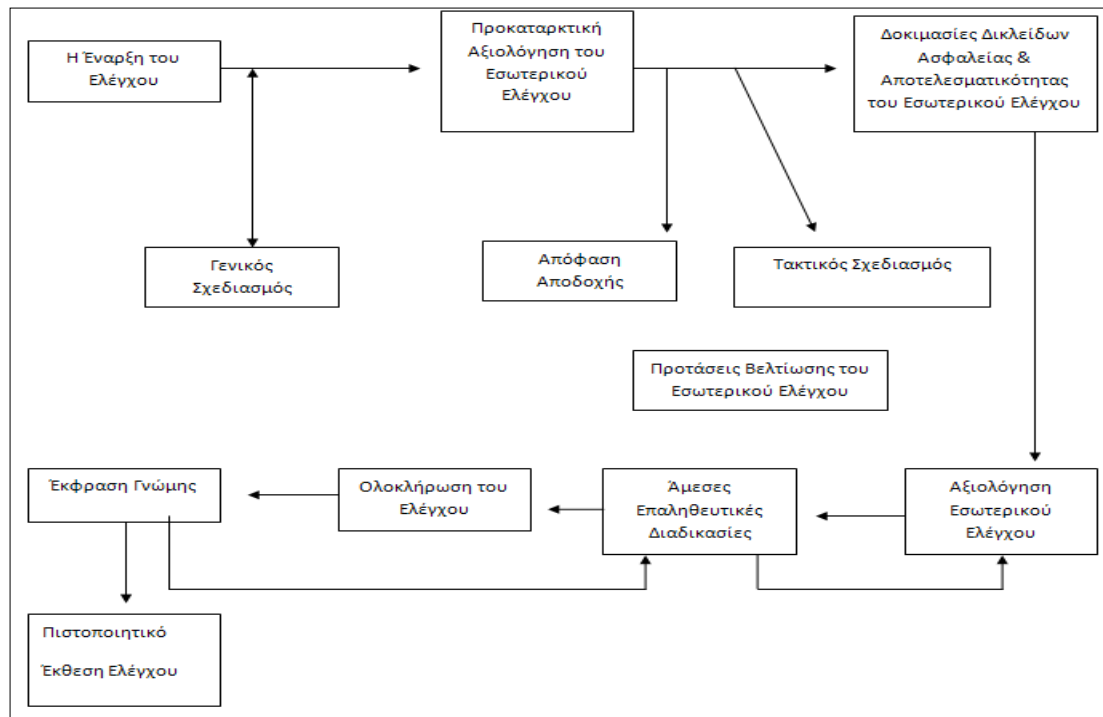
Η Ελεγκτική επί των οικονομικών καταστάσεων σε καμία περίπτωση δεν επιθυμεί να δημιουργήσει καινούριες λογιστικές πληροφορίες αλλά να προσδώσει αξιοπιστία στις ήδη υπάρχουσες και δημοσιευμένες πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων.

### **3.4. Στάδια Ελεγκτικής Διαδικασίας**

Ο ελεγκτής ακολουθεί μια σειρά βημάτων και σταδίων που θα του επιτρέψουν να συγκεντρώσει ελεγκτική μαρτυρία σύμφωνα με ένα συστηματικό, πλήρη και καλοσχεδιασμένο τρόπο. Με την περάτωση της συγκεκριμένης διαδικασίας ο ελεγκτής θα είναι σε θέση να διαμορφώσει και να εκφράσει τη γνώμη του μέσω της έκθεσης ελέγχου, σχετικά με την αλήθεια και την αντικειμενικότητα των οικονομικών καταστάσεων. Η συστημική προσέγγιση δόμησης του ελεγκτικού έργου απεικονίζεται στο διάγραμμα 3 που παρατίθεται ακολούθως.

---

6. Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.147



**Διάγραμμα 3:** Τα στάδια της Ελεγκτικής διαδικασίας

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ. 157

Συνοπτικά αξίζει να αναφέρουμε ενδεικτικά για κάθε στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας τα ακόλουθα:

α) Η έναρξη του ελέγχου

Ο ελεγκτής συγκεντρώνει, σε αυτό το αρχικό στάδιο, πληροφορίες που θα συμβάλλουν στον σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας. Οι πληροφορίες αφορούν την επιχείρηση και τον κλάδο στον οποίο ανήκει, το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία της και εκτιμάται το κατά πόσο είναι πιθανό να ανακύψουν αθέμιτες παρεμβάσεις και δόλιες ενέργειες από την πλευρά των διοικητικών στελεχών, καθώς με τον τρόπο αυτό γίνεται ευκολότερη η κατανόηση τόσο της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας όσο και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών που την καθορίζουν. Η αξιοπιστία των επί μέρους λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να εκτιμηθεί σε αυτό το προκαταρκτικό στάδιο με τη χρήση αναλυτικών διερευνήσεων και συγκρίσεων της εξέλιξης αριθμοδεικτών ή επιχειρησιακών μεγεθών.

#### β) Προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Στη φάση αυτή ο ελεγκτής επιχειρεί να καταγράψει το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο θα μελετήσει και αξιολογήσει, και να προχωρήσει σε μία αρχική εκτίμηση αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του τρόπου λειτουργίας του συστήματος σε σχέση με τις προδιαγραφές του.

#### γ) Δοκιμασίες Δικλείδων Ασφαλείας

Στο στάδιο αυτό δοκιμάζεται η πιστότητα λειτουργίας των τμημάτων του εσωτερικού ελέγχου ώστε να διαπιστωθεί το κατά πόσο υπάρχουν αποκλίσεις στην πρακτική τους εφαρμογή σε σχέση με τις προδιαγραφές που έχουν ήδη τεθεί αλλά παράλληλα και το επίπεδο σημαντικότητας που τους αποδίδονται.

#### δ) Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου

Με την ολοκλήρωση της μελέτης των προδιαγραφών, γίνεται από την πλευρά του ελεγκτή η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της εμπιστοσύνης του υπάρχοντος συστήματος.

#### ε) Άμεσες επαληθευτικές δοκιμασίες

Οι Άμεσες επαληθευτικές δοκιμασίες χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή προκειμένου να αποκαλυφθούν ουσιαστικά σφάλματα που δύναται να υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις.

#### στ) Ολοκλήρωση ελέγχου

Στο συγκεκριμένο στάδιο ο ελεγκτής προχωρά στη σύνθεση, αξιολόγηση και επεξεργασία του συνόλου των ελεγκτικών τεκμηρίων που έχουν συγκεντρωθεί ώστε να καταλήξει στο τελικό του συμπέρασμα αναφορικά με την αντικειμενικότητα και την αλήθεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι το έργο που διενεργείται στο στάδιο αυτό χαρακτηρίζεται από υποκειμενικότητα και στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στην κρίση και επαγγελματική εμπειρία και επάρκεια του ελεγκτή.

#### ζ) Έκφραση γνώμης

Η έκφραση γνώμης αποτελεί το τελικό στάδιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων και προκύπτει μέσω της έκδοσης ενός πιστοποιητικού ή μιας έκθεσης ελέγχου το οποίο συνήθως συνοδεύει και δημοσιεύεται μαζί τις οικονομικές καταστάσεις που αναφέρεται.

### 3.5. Πιστοποιητικό Ελέγχου και Ευθύνη για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Οι Ανώνυμες Εταιρείες στο τέλος κάθε οικονομικής χρήσης πραγματοποιούν την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 42<sup>α</sup> του Νόμου 2190/1920 Περί Ανωνύμων Εταιρειών, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις καταρτίζουν κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, καθώς και κατάσταση ταμιακών ροών. Τις προαναφερθείσες καταστάσεις καταρτίζουν και όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις (Ν.2190/1920).

Σε πρωταρχικό στάδιο λαμβάνεται η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από πλευράς του διοικητικού συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας και υπογράφονται από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του, το διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητα του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται από αυτό και τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου. Οι παραπάνω σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη γενική συνέλευση.

Ακολούθως, οι οικονομικές καταστάσεις και το πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου (σε περιπτώσεις κατά τις οποίες προβλέπεται ο έλεγχος από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) θα πρέπει να δημοσιευτούν τουλάχιστον για διάστημα όχι μικρότερο των είκοσι ημερών προτού πραγματοποιηθεί η Γενική Συνέλευση των μετόχων (άρθρο 43β, παρ.4 και παρ.5, Ν.2190/1920).

Οι ελεγκτές, αφού ολοκληρώσουν το ελεγκτικό τους έργο, υποβάλλουν προς την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων έκθεση στην οποία καταγράφονται τα πορίσματα του ελέγχου που διενέργησαν. Μέσω της έκθεσης ο ελεγκτής επιχειρεί να καταστήσει σαφές ότι οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχτηκαν έχουν καταρτιστεί με βάση τις κείμενες νομοθεσίες και διατάξεις (8<sup>η</sup> Οδηγία ΕΟΚ, Ν.2190/1920, κ.ά.) ενώ παράλληλα εμφανίζουν με πλήρη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της

περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.

Συγκεκριμένα, η έκθεση των ελεγκτών οφείλει να αναφέρει τα παρακάτω(N.2190/1920, άρθρο 37, παρ.1):

α) αν παρασχέθηκαν στους ελεγκτές όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του έργου τους.

β) αν έλαβαν γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, εφ' όσον υπάρχουν υποκαταστήματα.

γ) αν προκειμένου περί βιομηχανικής Εταιρείας τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής και

δ) αν έγινε τροποποίηση της μεθόδου απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Η έκθεση των ελεγκτών οφείλει να περιλαμβάνει τα παρακάτω(N.2190/1920, άρθρο 37, παρ.5):

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

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

γ) Ελεγκτική γνώμη, στην οποία οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη τους με σαφήνεια, για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα σύμφωνα με το αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και για το κατά πόσον οι ετήσιοι λογαριασμοί πληρούν τα όσα προβλέπει ο νόμος. Η ελεγκτική γνώμη μπορεί να εκδίδεται με ή χωρίς επιφυλάξεις, να είναι αντίθετη ή, σε περίπτωση που οι ελεγκτές αδυνατούν να εκφράσουν γνώμη, να λαμβάνει τη μορφή άρνησης γνώμης.

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

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

Η έκθεση υπογράφεται και χρονολογείται από τους ελεγκτές.

### **3.6. Συμπεράσματα Κεφαλαίου**

Όπως γίνεται κατανοητό έπειτα από την παράθεση των παραπάνω, η προσέγγιση των οικονομικών καταστάσεων μέσω της Ελεγκτικής προσφέρει τη δυνατότητα να αντληθούν κρίσιμα στοιχεία για περαιτέρω ανάλυση. Το μέσο που επιτρέπει στους εξωτερικούς χρήστες πιο ολοκληρωμένη κατανόηση είναι το αποτέλεσμα της Ελεγκτικής διαδικασίας, η Έκθεση Ελέγχου.

Η Συνοπτική Έκθεση ή Πιστοποιητικό ελέγχου αποτελούν τον πιο διαδεδομένο τύπο Εκθέσεως Ελέγχου με το οποίο ο ελεγκτής είναι σε θέση να διατυπώσει και να εκφράσει ανεπιφύλαχτα την γνώμη του αναφορικά με την ακρίβεια και την ορθότητα καταρτισμού των οικονομικών καταστάσεων. Ο σημαντικός ρόλος, η σημασία καθώς και οι διαφορετικές κατηγορίες των εκθέσεων ελέγχου αναλύονται εκτενώς στο επόμενο κεφάλαιο.



## **Κεφάλαιο 4 - Εκθέσεις Ελέγχου**

### **4.1. Γενικά**

Το τελικό στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας είναι αυτό της διατύπωσης ανεπηρέαστης και ανεξάρτητης γνώμης του ελεγκτή. Η διαδικασία ολοκληρώνεται με τη σύνταξη και υπογραφή της έκθεσης ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου που θα προκύψει αποτελεί το κυριότερο προϊόν του ελέγχου καθώς αποτελεί το μοναδικό στοιχείο ολόκληρης της ελεγκτικής διαδικασίας που έχει πραγματοποιηθεί και το οποίο θα δημοσιευθεί και γνωστοποιηθεί στο ευρύ κοινό και ειδικότερα στους άμεσα ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα της ελεγκτικής διαδικασίας παρουσιάζονται μέσω της έκθεσης ελέγχου ή αλλιώς πιστοποιητικό ελέγχου και προσδίδουν ιδιαίτερα βαρύνουσα αξία στις οικονομικές καταστάσεις. Μέσω των εκθέσεων αυτών γίνεται μια προσπάθεια για να αντιπροσωπευθεί μία ακριβοδίκαιη, αντικειμενική, ελεύθερη και ανεξάρτητη παρουσίαση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της ελεγχόμενης επιχείρησης ή του οργανισμού.

Επιτακτική κρίνεται η ανάγκη οι ελεγκτές να διατυπώνουν τις εκθέσεις τους με όσο το δυνατό μεγαλύτερη προσοχή, σύνεση και επιμέλεια. Από το παραγόμενο αποτέλεσμα δύναται να κριθεί το ήθος, η επαγγελματική επάρκεια και οι γνώσεις των ελεγκτών λογιστών. Το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου θα προσδιορίσει ως ένα βαθμό τις νομικές ευθύνες που ενδέχεται να ανακύψουν σε περιπτώσεις διατύπωσης αναληθών ή ανακριβών μηνυμάτων προς τα ενδιαφερόμενα μέρη ή ομάδες συμφερόντων (διοικητικό συμβούλιο, εργαζόμενοι, τοπική κοινωνία, πιστωτές, επενδυτές κ.α.).

### **4.2. Η Έκθεση Ελέγχου με βάση τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα**

Το άρθρο 137 παρ.2 του Ν.2190/1920 έδωσε τη δυνατότητα στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων να προχωρήσει στην έκδοση του Ελληνικού Προτύπου 7700 αναφορικά με τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου επί των

οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο, η έκθεση των ελεγκτών θα πρέπει να αναφέρει:

- i. Αν παρασχέθηκαν σε αυτούς όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την εκτέλεση του έργου τους,
- ii. Αν έλαβαν γνώση πλήρους απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων, εφόσον υπάρχουν υποκαταστήματα,
- iii. Αν προκειμένου περί βιομηχανικής Εταιρίας τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής και,
- iv. Αν έγινε τροποποίηση της μεθόδου απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Ο ελεγκτής κατά τη διαμόρφωση των εκθέσεων ελέγχου χρησιμοποιεί το καθορισμένο Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700 ενώ παράλληλα έχει τη δυνατότητα να κάνει χρήση και των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση αναφορικά με το περιεχόμενο, το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700 προσδιορίζει ότι όλες οι εκθέσεις ελέγχου έχουν τα ακόλουθα κοινά στοιχεία:

α) Τίτλος της έκθεσης

β) Αποδέκτης της έκθεσης

γ) εισαγωγική παράγραφος

(i) Προσδιορισμός των ελεγχθεισών οικονομικών καταστάσεων

(ii) Συνοπτικός προσδιορισμός των ευθυνών της διοίκησης και των ελεγκτών

δ) Προσδιορισμός του εύρους του πεδίου του ελέγχου (παράγραφος περιγράφουσα τη φύση του ελέγχου)

(i) Αναφορά στα Ελληνικά και στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

(ii) Συνοπτική περιγραφή του ελεγκτικού έργου

ε) Παράγραφος διατύπωσης του συμπεράσματος του ελέγχου

(i) Αναφορά στα Λογιστικά Πρότυπα βάσει των οποίων έχουν συνταχθεί οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις

(ii) Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων

στ) Χρονολόγηση (ημερομηνία) της έκθεσης

- ζ) Διεύθυνση του ελεγκτή
- η) Ονοματεπώνυμο (υπογραφή) του ελεγκτή
- θ) ΑΜ ΣΟΕΛ του ελεγκτή
- ι) Όνομα της Ελεγκτικής Εταιρίας (την οποία δεσμεύει ο ελεγκτής)
- κ) ΑΜ ΣΟΕΛ της Ελεγκτικής Εταιρίας

### 4.3. Κατηγορίες Εκθέσεων Ελέγχου

Οι εκθέσεις ελέγχου που εκδίδονται επί των οικονομικών καταστάσεων κατηγοριοποιούνται βασισμένες στη γνώμη που διατυπώνει ο ελεγκτής και ομαδοποιούνται στις τέσσερις βασικές που παρατίθενται παρακάτω:

- α) Εκθέσεις με Σύμφωνη Γνώμη.
- β) Εκθέσεις με Εξαίρεση Σύμφωνης Γνώμης.
- γ) Εκθέσεις με Άρνηση Γνώμης.
- δ) Εκθέσεις με Αρνητική Γνώμη.



**Διάγραμμα 4:** Κατηγορίες Εκθέσεων Ελέγχου

### 4.3.1. Εκθέσεις Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη

Ο ελεγκτής προκειμένου να βρίσκεται σε θέση ώστε να εκφράσει γνώμη με αξιόπιστο και ακριβοδίκαιο τρόπο για την οικονομική κατάσταση της υπό έλεγχο επιχείρησης οφείλει να ακολουθεί τα πρότυπα της Ελεγκτικής, τα οποία έχουν διατυπωθεί με σαφήνεια τόσο από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όσο και από τα Ελληνικά Πρότυπα, αλλά και την υπάρχουσα θεσπισμένη νομοθεσία. Παράλληλα πρέπει να εξετάζει και να διασφαλίζει ότι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες γενικές αρχές της Λογιστικής τόσο για την τρέχουσα όσο και για την προηγούμενη χρήση της ελεγχόμενης επιχείρησης ή οργανισμού. Για την ορθή απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να έχουν συγκεντρωθεί τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια ενώ παράλληλα η διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας να γίνεται με τρόπο ώστε να δίδεται η ευχέρεια στον ελεγκτή να αξιολογήσει την αλήθεια και την ακρίβειά τους. Τέλος, θα πρέπει να διερευνήσει το κατά πόσο υπάρχουν αβεβαιότητες, πέρα από τις συνηθισμένες ή κίνδυνοι που δεν υπάρχει η δυνατότητα να εντοπιστούν, να προβλεφθούν και να αντιμετωπιστούν μέσω της διαδικασίας του ελέγχου.

Στον Πίνακα 4 παρατίθεται το προτεινόμενο Υπόδειγμα της έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, όπως έχει καθοριστεί από το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700, ενώ στον Πίνακα 5 απεικονίζεται ένα υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων εταιρίας που εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως ορίζεται από το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700. Παρόλα αυτά θα πρέπει να σημειωθεί ότι στη διεθνή βιβλιογραφία και πρακτική υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής προβαίνει σε διαφοροποίηση του τυποποιημένου περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου δίχως να αλλοιώνεται και να αλλάζει η φύση και το νόημα της τελικής έκφρασης γνώμης του ελεγκτή.

Αναφορικά με τις εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο έχει καθορίσει ορισμένες περιπτώσεις, κατά τις οποίες υπάρχει σαφέστατη διαφοροποίηση στον τρόπο έκφρασης των συμπερασμάτων ελέγχου δίχως παρόλα αυτά να διατυπώνονται επιφυλάξεις από την πλευρά του ελεγκτή. Οι περιπτώσεις στις οποίες αναφερθήκαμε παραπάνω είναι οι εξής:

- Αβέβαιη έκβαση αγωγής σε εξέλιξη
- Αβέβαιη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας
- Αβέβαιη έκβαση μελλοντικών φορολογικών ελέγχων

- Συμφωνία του ελεγκτή με απόκλιση από τα Λογιστικά Πρότυπα
- Έμφαση σε συγκεκριμένο γεγονός
- Έλλειψη συνέπειας

**Πίνακας 4:** Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη (Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο)

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.583

Προς τους μετόχους της .....

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της .....ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20ΧΧ. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρίας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρίας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσης μας.

**Κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20ΧΧ και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρίας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή εφόσον δεν εφαρμόζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.**

**Πίνακας 5:** Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου με Σύμφωνη Γνώμη (Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου)

**Πηγή:** Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου{ΔΠΕ}, Βασίλειος Λουμινιώτης, Βασίλειος Ν. Τζίφας, σελ.312

Προς τους Μετόχους (Εταίρους) της Εταιρίας ΑΒΓ ....

**Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων**

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρίας ΑΒΓ που αποτελούνται από τον ισολογισμό (ή την κατάσταση οικονομικής θέσης) της 31 Δεκεμβρίου 20ΧΧ, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως (ή συνολικού εισοδήματος), μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και την περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και τις λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

**Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις**

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

**Ευθύνη του Ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την εύλογη κατάρτιση και απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις και όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρίας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

**Γνώμη**

**Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρίας, κατά την 31 Δεκεμβρίου 20ΧΧ, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή**

**Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.**

**Αναφορά επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών θεμάτων**

**Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοίχιση του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α και 37Κ.Ν. 2190/1920.**

Έδρα του ελεγκτή [Πόλη], [Ημερομηνία]  
[Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής]  
Αρ Μ ΣΟΕΛ  
[Ελεγκτική Εταιρία][Διεύθυνση]  
[Αρ Μ ΣΟΕΛ Εταιρίας]

#### **4.3.2. Εκθέσεις Ελέγχου με Εξαίρεση (ή Εξαιρέσεις)**

Η έκθεση Σύμφωνης Γνώμης με εξαίρεση (ή εξαιρέσεις) εκδίδεται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής έχει καταλήξει στο συμπέρασμα, έπειτα από την περάτωση του ελεγκτικού έργου ότι ενώ οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακρίβεια την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, θεωρεί ότι πρέπει να διατυπωθούν συγκεκριμένου χαρακτήρα επιφυλάξεις. Σε τέτοιου είδους περιπτώσεις η επιχείρηση ενδέχεται να έχει περιορίσει την έκταση και τον υφιστάμενο σκοπό του ελέγχου. Να μην καθίσταται δυνατή η συλλογή και συγκέντρωση αποδεικτικών τεκμηρίων ή η υλοποίηση προγραμμάτων ελέγχου δίχως να φέρει ευθύνη ούτε ο ίδιος ο ελεγκτής ούτε η επιχείρηση ή ο οργανισμός. Οι οικονομικές καταστάσεις να μην έχουν καταρτιστεί με τις γενικές αρχές της Λογιστικής, να είναι σαφές και αποδεδειγμένο ότι έχει επηρεαστεί η ανεξαρτησία του ελεγκτή, η επιχείρηση από την πλευρά της να μη συμμορφώνεται με την κείμενη νομοθεσία αλλά και να υπάρχει αυξημένη και έντονη αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα που μπορούν να επιδράσουν και να επηρεάσουν σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700 περιλαμβάνει τρία υποδείγματα έκθεσης που αναφέρεται στην σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση (ή εξαιρέσεις) λόγω τριών περιπτώσεων:

- α) Περιορισμού του εύρους του πεδίου ελέγχου
- β) Σημαντικού λάθους και

γ) Σημαντικής παράλειψης

Στον Πίνακα 6 παρουσιάζεται το υπόδειγμα για την πρώτη περίπτωση σύμφωνης γνώμης με εξαίρεση (ή εξαιρέσεις) ενώ στους Πίνακες 7 και 8 απεικονίζονται τα υποδείγματα που αναφέρονται στην ύπαρξη σημαντικού λάθους και παράλειψης αντίστοιχα.

**Πίνακας 6:** Υπόδειγμα παραγράφων εξαίρεσης από τη σύμφωνη γνώμη λόγω περιορισμού του εύρους του πεδίου ελέγχου

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.583

#### Έκθεση Ελέγχου

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της .....ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρίας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Με εξαίρεση το θέμα που πραγματεύεται η επόμενη παράγραφος, ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρίας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσης μας.

Δεν παρακολουθήσαμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων της 31 Δεκεμβρίου 20XX, δεδομένου ότι η ημερομηνία αυτή ήταν προγενέστερη της ημερομηνίας ορισμού μας ως ελεγκτών της εταιρίας. Τα υπάρχοντα δεν ήταν επαρκή ώστε να μας επιτρέψουν να επαληθεύσουμε τις ποσότητες των αποθεμάτων, με την εφαρμογή εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών.

**Με εξαίρεση τις προσαρμογές που ενδεχόμενα θα απαιτούντο αν είχε καταστεί εφικτή από πλευράς μας επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων, κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρίας**



κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρίας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή εφόσον δεν εφαρμόζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

**Πίνακας 7:** Υπόδειγμα παραγράφων εξαίρεσης από τη σύμφωνη λόγω σημαντικού λάθους, περίπτωση απόσβεσης παγίων

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.595

#### Έκθεση Ελέγχου

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της .....ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρίας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρίας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσης μας.

Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση ΨΨ που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, δεν αποσβένονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας – πρακτική που, κατά τη γνώμη μας, δεν συνάδει με τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ή εφόσον δεν εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τις απαιτήσεις της ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας). Η αναγκαία πρόβλεψη για αποσβέσεις, με βάση τη μέθοδο της ομοιόμορφης απόσβεσης των παγίων μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής τους και με ετήσιους συντελεστές απόσβεσης 5% για τα κτίρια και 20% για τον εξοπλισμό, ανέρχεται, κατά τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX, σε €..... χιλιάδες. Έπειτα ότι η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων της

εταιρίας πρέπει να μειωθεί κατά τις μη διενεργηθείσες συσσωρευμένες αποσβέσεις, συνολικού ύψους €..... χιλιάδων και η ζημιά της χρήσεως καθώς και οι συσσωρευμένες μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX ζημιές πρέπει να αυξηθούν κατά €..... χιλιάδες και €..... χιλιάδες, αντίστοιχα.

**Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρίας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί (ή εφόσον δεν εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τις απαιτήσεις της ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.**

**Πίνακας 8:** Υπόδειγμα παραγράφων εξαίρεσης από τη Σύμφωνη Γνώμη λόγω σημαντικής παράλειψης

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.595

#### Έκθεση Ελέγχου

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της .....ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρίας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρίας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσης μας.

Οι δανειακές συμβάσεις της εταιρίας έχουν εκπνεύσει και τα δάνεια, που είχαν συναφθεί στο παρελθόν, έπρεπε να είχαν αποπληρωθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η εταιρία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης και εξετάζει σοβαρά το ενδεχόμενο της εκούσιας πτώχευσης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την

ύπαρξη σοβαρής αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της εταιρίας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το γεγονός αυτό δεν αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις και δεν μνημονεύεται στο προσάρτημα.

**Με εξαίρεση της οποιασδήποτε αναφοράς στο θέμα που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρίας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί (ή εφόσον δεν εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τις απαιτήσεις της ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.**

#### 4.3.3. Εκθέσεις Ελέγχου με Άρνηση Γνώμης

Η έκθεση ελέγχου με άρνηση γνώμης εκφράζει από την πλευρά του ελεγκτή ότι δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη με ακρίβεια και αντικειμενικότητα για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων. Συνθήκες οι οποίες αποτελούν αποτρεπτικό παράγοντα για τον ελεγκτή να αρνηθεί την έκφραση γνώμης είναι οι ακόλουθες:

- α) Ο σημαντικός περιορισμός της έκτασης του ελέγχου
- β) Η ύπαρξη σοβαρής αβεβαιότητας που επηρεάζει τη θέση της επιχείρησης
- γ) Η διάβρωση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή
- δ) Οι σημαντικές αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και
- ε) Η χρησιμοποίηση της εργασίας άλλου ελεγκτή.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700 περιλαμβάνει ένα υπόδειγμα έκθεσης που αναφέρεται στην άρνηση γνώμης. Το υπόδειγμα αυτό παρουσιάζεται στον Πίνακα 9 και αποτελεί μία ασφαλή και ικανοποιητική βάση για τη διατύπωση του συγκεκριμένου τύπου εκθέσεων.

### Πίνακας 9: Υπόδειγμα έκθεσης με άρνηση γνώμης

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.585

Ορισθήκαμε ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων της ..... ΑΕ (ή ΕΠΕ), της 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών αυτών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρίας (παραλείπεται η πρόταση περί της ευθύνης των ελεγκτών).

(Η παράγραφος που πραγματεύεται το εύρος του ελέγχου είτε παραλείπεται είτε διαφοροποιείται ανάλογα με τις περιστάσεις).

(Προστίθεται νέα παράγραφος που πραγματεύεται τον περιορισμό του εύρους του ελέγχου ως εξής:)

**Δεν κατέστη εφικτό να παρακολουθήσουμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων και να επαληθεύσουμε τις απαιτήσεις κατά πελατών, λόγω των περιορισμών που επιβλήθηκαν στο έργο μας από την ελεγχόμενη εταιρία. Δεδομένης της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, αδυνατούμε να εκφέρουμε και δεν εκφέρουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.**

#### 4.3.4. Εκθέσεις Ελέγχου με Αρνητική Γνώμη

Με την έκθεση ελέγχου με αρνητική γνώμη ο ελεγκτής επιθυμεί να καταστήσει σαφές το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης δεν παρουσιάζουν την πραγματική της θέση. Προκειμένου να προχωρήσει στην έκφραση αρνητικής γνώμης ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει συγκεντρώσει ικανοποιητικά στοιχεία για να είναι σε θέση να τεκμηριώσει και να υποστηρίξει τον ισχυρισμό του. Αρνητική γνώμη εκφράζεται σε περιπτώσεις όπου οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Ελληνικά Πρότυπα, όταν το υπάρχον σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης είναι διαβρωμένο παρουσιάζοντας σημαντικά προβλήματα και ελλείμματα και τέλος όταν το λογιστικό σύστημα υποστηρίζεται με τρόπο μη αποτελεσματικό. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ότι έκθεση ελέγχου με αρνητική γνώμη εκδίδεται σπάνια. Όπως γίνεται αντιληπτό, το γεγονός αυτό θα ερχόταν σε πλήρη σύγκρουση με τα συμφέροντα της ελεγχόμενης επιχείρησης επιφέροντας δυσμενείς συνέπειες στην απρόσκοπτη συνέχιση των εργασιών της. Τα ανωτέρω αίτια των λογιστικών στοιχείων αποκαλύπτονται κατά την

εξέλιξη της ελεγκτικής διαδικασίες και παράλληλα κοινοποιούνται στη διοίκηση της υπό έλεγχο επιχείρησης ούτως ώστε να προβεί στις απαραίτητες διορθωτικές κινήσεις. Σε περίπτωση που η διοίκηση υιοθετήσει τις υποδείξεις των ελεγκτών και λάβει τα αναγκαία και ικανά μέτρα ώστε να βελτιωθούν οι αδυναμίες που αποκαλύπτονται παρουσιάζοντας ένα βελτιωμένο σύστημα τότε οι ελεγκτές δεν έχουν λόγο να εκφράσουν αρνητική γνώμη.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700 περιλαμβάνει δύο υποδείγματα των σχετικών με την αρνητική γνώμη παραγράφων της έκθεσης ελέγχου. Το πρώτο υπόδειγμα, το οποίο απεικονίζεται στον Πίνακα 10, αφορά αρνητική γνώμη για ιδιαίτερα σημαντικό λάθος ή παράλειψη ενώ το δεύτερο υπόδειγμα, το οποίο απεικονίζεται στον Πίνακα 11, αφορά αρνητική γνώμη για αδυναμία συνέχισης λειτουργίας της επιχείρησης. Στο σημείο αυτό χρήζει να αναφερθεί ότι οι ελεγκτές αποφεύγουν να εκδίδουν πιστοποιητικό αρνητικής γνώμης και επιχειρούν να μην διατυπώνουν τη γνώμη τους συγκαλυμμένα.

**Πίνακας 10:** Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη για ιδιαίτερα σημαντικό λάθος ή παράλειψη

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.585

#### Έκθεση Ελέγχου

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της .....ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρίας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρίας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσης μας.

(Παράγραφος ή παράγραφοι που να επεξηγούν τη διαφωνία). Εξαιτίας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο ή παραγράφους, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [ούτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων ή τις ταμειακές ροές της Εταιρείας] της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και, κατά συνέπεια, δεν ικανοποιούν τις διατάξεις της ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας.

**Πίνακας 11:** Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη για αδυναμία συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα, Σελ.585

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της .....ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρίας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρίας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσης μας.

Οι δανειακές συμβάσεις της εταιρίας εκπνέουν και τα συναφθέντα δάνεια πρέπει να αποπληρωθούν μέχρι την 31 Μαρτίου 20XX. Μέχρι της στιγμής, η εταιρία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης.

**Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την ύπαρξη αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της εταιρίας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το γεγονός αυτό δεν μνημονεύεται στις οικονομικές καταστάσεις (και στο προσάρτημα).**

#### **4.4. Αναλυτικές Εκθέσεις Ελέγχου**

Η αναλυτική έκθεση ελέγχου εκδίδεται από τον ελεγκτή όταν δεν υπάρχει κάποιο πιστοποιητικό ελέγχου ή για να συμπληρωθεί κάποιο υπάρχον με μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών. Οι αναλυτικότερες πληροφορίες θα χρησιμεύσουν τόσο στη διοίκηση της επιχείρησης όσο και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι δεν υφίσταται κάποια τυποποιημένη μορφή αναφορικά με τη δομή και το περιεχόμενο των εκθέσεων αυτού του είδους. Οι συμπληρωματικές πληροφορίες έχουν ως αντικείμενο τόσο να αναδείξουν ενδεχόμενες αδυναμίες στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου όσο και να προτείνουν βελτιώσεις, να σχολιάσουν και να αναλύσουν με χρήση αριθμοδεικτών τις μεταβολές που έχουν υποστεί οι οικονομικές καταστάσεις σε βάθος χρόνου.

#### **4.5. Εκθέσεις Ελέγχου για Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού**

Οι Εκθέσεις Ελέγχου για Αναθέσεις Ελέγχου Ειδικού Σκοπού αναφέρονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού και καθορίζονται μέσω μιας σειράς βασικών οδηγιών από τα Διεθνή Ελεγκτικό Πρότυπο 800. Σύμφωνα με αυτό, ο ελεγκτής έχει ως αντικειμενικό στόχο να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά θέματα που σχετίζονται με:

- Την αποδοχή του ελέγχου
- Το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, και
- Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

Ενδεικτικά παραδείγματα πλαισίων ειδικού σκοπού αποτελούν:

- Πλαίσιο Λογιστικής σε φορολογική βάση, για μια σειρά οικονομικών καταστάσεων που συνοδεύουν τη φορολογική δήλωση της ελεγχόμενης εταιρίας.
- Πλαίσιο Λογιστικής βάσει εισπράξεων και πληρωμών σε μετρητά για πληροφορίες ταμειακών ροών που καταρτίζονται για τους πιστωτές.

- Πλαίσιο ρυθμίσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή για την εκπλήρωση των απαιτήσεων της αρχής αυτής ή
- Πλαίσιο όρων χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης, όπως συμβόλαιο ομολόγων, δανειακή συμφωνία ή επιχορήγηση έργου.

Η έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού πρέπει να περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος, με κατάλληλα επικεφαλίδα, προειδοποιώντας τους χρήστες της έκθεσης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού και συνεπώς μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα βασικά στοιχεία:

α) Τίτλο

β) Αποδέκτη

γ) Εναρκτήρια ή εισαγωγική παράγραφο

(i) Προσδιορισμός των ελεγχόμενων οικονομικών πληροφοριών, και

(ii) Δήλωση υπευθυνότητας της Διοικήσεως της οικονομικής μονάδας και της ευθύνης του ελεγκτή,

δ) Παράγραφο πεδίου εφαρμογής (περιγράφει τη φύση του ελέγχου).

(i) Η αναφορά στο εφαρμοστέο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο σε αναθέσεις ελέγχου ειδικού σκοπού ή σε σχετικά εθνικά πρότυπα ή πρακτικές, και

(ii) Μία περιγραφή της εργασίας του ελεγκτή που εκτελέστηκε

ε) Παράγραφο γνώμης που περιέχει έκφραση γνώμης

στ) Ημερομηνία έκθεσης

ζ) Διεύθυνση του ελεγκτή και,

η) Υπογραφή του ελεγκτή.

Οι επιμέρους κατηγορίες εκθέσεων ελέγχου για αναθέσεις Ειδικού Σκοπού είναι οι εξής:

- Εκθέσεις οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν με βάση διαφορετική από εκείνη των Διεθνών ή Εθνικών Λογιστικών Προτύπων
- Εκθέσεις επί ενός Συστατικού Στοιχείου Οικονομικών Καταστάσεων



- Έκθεση Συμμόρφωσης προς Συμβατικές Υποχρεώσεις
- Εκθέσεις επί των Συνοπτικών Οικονομικών Καταστάσεων

Στον πίνακα 12 παρουσιάζεται ένα υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου ειδικού σκοπού σχετικό με οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν καταρτιστεί με βάση την Φορολογία Εισοδήματος της Οικονομικής Μονάδας.

**Πίνακας 12: Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου ειδικού σκοπού**

**Πηγή:** Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», *Business Plus*, Αθήνα, Σελ.743

<p><b>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΚΤΗ ΠΡΟΣ</b></p> <p>Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ως βάση της φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας ABC για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Αυτές οι καταστάσεις είναι ευθύνη της Διοίκησης της εταιρίας ABC. Δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει του ελέγχου μας.</p> <p>Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ή αναφέρεται σε συναφή εθνικά πρότυπα οι πρακτικές). Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν να σχεδιάζουμε και να εκτελούμε τον έλεγχο ώστε να παρέχει λογική διασφάλιση κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει εξέταση σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που στηρίζουν τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος επίσης, περιλαμβάνει τη διαπίστωση των λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται και σημαντικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση καθώς επίσης αξιολόγηση της όλης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος μας παρέχει λογική βάση για τη γνώμη μας.</p> <p><b>Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αληθή και πραγματική εικόνα (ή παρουσιάζουν πραγματικά από κάθε ουσιώδη άποψη) την οικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX καθώς και τα έσοδα και τις δαπάνες της για τη χρήση που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τη βάση της λογιστικής που χρησιμοποιείται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όπως περιγράφεται στη σημείωση Κ.</b></p> <p style="text-align: center;"> <span style="margin-right: 100px;">Ημερομηνία</span> <span>Ο ΕΛΕΓΚΤΗΣ</span> </p> <p style="text-align: center;">Διεύθυνση</p>
--

#### 4.6. Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Από το περιεχόμενο των προαναφερθέντων εκθέσεων προκύπτει απολύτως ξεκάθαρη η κεφαλαιώδης σημασία των παρατηρήσεων των ορκωτών ελεγκτών. Το πιστοποιητικό που τελικά θα επιλεγεί καθώς και οι πληροφορίες που αποτυπώνονται από τον ορκωτό ελεγκτή αποτελεί ένα άθροισμα επιμέρους στοιχείων και ενεργειών τα οποία είναι αποτέλεσμα συστηματικού και εμπειριστατωμένου ελέγχου. Για την επίρρωση και ολοκληρωμένη τεκμηρίωση της άποψης αυτής πραγματοποιήθηκε το πρακτικό μέρος της παρούσας έρευνας, όπως αναλύεται στο επόμενο κεφάλαιο.

## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> – Συμπεράσματα – Προτάσεις

### 5.1. Εμπειρική Έρευνα - Συμπεράσματα

Η εξέταση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού προσβλέπει στη διαμόρφωση γνώμης σχετιζόμενη με την ορθή και αντικειμενική απεικόνιση της κατάστασης της οικονομικής οντότητας που εξετάζεται από τον ενδιαφερόμενο. Σκοπός της παρούσας έρευνας ήταν να καταδείξει την αναγκαιότητα και τη σημασία που οφείλει να προσδώσει στο πιστοποιητικό ελέγχου ο ενδιαφερόμενος χρήστης ενός ισολογισμού είτε για να λάβει ορθολογικές επιχειρηματικές αποφάσεις είτε για να κάνει μία ανάλυση ή εκτίμηση της εικόνας μιας επιχείρησης.

Όπως προκύπτει, οι λόγοι που μπορεί να οδηγήσουν μία επιχείρηση ώστε να προχωρήσει σε αλλοίωση των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσει πάντοτε θα ποικίλουν – ξέπλυμα μαύρου χρήματος, απόκρυψη κερδών, αποτύπωση καλύτερης χρηματοοικονομικής κατάστασης για λήψη δανείων και προσέλκυση εξωτερικών επενδυτών, κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων κ.ά. Οι προαναφερθείσες περιπτώσεις θα υφίστανται και θα διαφοροποιούνται ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες που θα επικρατούν. Επομένως, αναδεικνύεται η σημασία και η αναγκαιότητα ύπαρξης οργανωμένου, ενισχυμένου και αποτελεσματικού κρατικού ελεγκτικού συστήματος το οποίο θα θέτει συγκεκριμένα, όρια, προϋποθέσεις και προδιαγραφές.

Μέσω ενός σύγχρονα καθορισμένου πλαισίου οι εκάστοτε κυβερνήσεις θα είναι σε θέση να περιορίζουν την έκταση των προαναφερθέντων φαινομένων προβαίνοντας στις απαραίτητες ενέργειες ούτως ώστε να υπάρχουν οι άμεσες και κατάλληλες τιμωρίες των ιθυνόντων. Η πρακτική αυτή δύναται να συντελέσει στη δόμηση και διαμόρφωση ενός ορθολογικότερου και αποτελεσματικότερου πλαισίου τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε κοινωνικό επίπεδο ικανό να προσδώσει πολλαπλά οφέλη στην εγχώρια οικονομία.

Με βάση τις πιο πάνω σκέψεις που αποτελούν και το ερέθισμα για την επιλογή του θέματος της παρούσας διπλωματικής επιλέχθηκαν οι επιχειρήσεις του δείγματος πάνω στο οποίο εφαρμόστηκε η έρευνα και η μεθοδολογία για την τεκμηρίωσή της.

Για τον τρόπο υλοποίησης της έρευνας αυτής ελήφθησαν υπόψη στοιχεία ιδιαίτερα σημαντικά κατά την άποψη του γράφοντος και κατ' ακολουθία έγιναν κάποιες παραδοχές οι οποίες είναι περιοριστικές ως προς τη δυνατότητα ανάλυσης.

Κατ' αρχάς επιλέχτηκε ως περίοδος λήψεως του δείγματος η περίοδος 2001 – 2009 ώστε να μη περιλαμβάνεται η περίοδος της οικονομικής κρίσεως, κατά την οποία οι νομοθετικές ρυθμίσεις είναι αλλεπάλληλες και πολλές φορές οδήγησαν σε δυσλειτουργίες της αγοράς. Γενικώς τα προβλήματα της περιόδου αυτής είναι πολλά και χρήζουν ειδικής μελέτης. Για τους λόγους δε αυτούς γίνεται και ειδική πρόταση για περαιτέρω έρευνα το επόμενο διάστημα.

Δεύτερο στοιχείο καθοριστικό είναι ο τρόπος των ελέγχων των ορκωτών ελεγκτών και τα ευρήματά τους. Πρέπει να σημειωθεί ιδιαίτερα ότι οι έλεγχοι των ορκωτών ελεγκτών καλύπτουν τα καταχωρημένα παραστατικά ως προς την ορθότητα της καταχώρησης και τη νομιμότητα της συγκεκριμένης πράξεως. Δεν προχωρούν σε λογιστικές συσχετίσεις που θα μπορούσαν να ελέγξουν ενδεχόμενες κρυφές πωλήσεις και κατ' επέκταση αλλοίωση των πωλήσεων προς τα πάνω. Αυτό εν μέρει πραγματοποιήθηκε μεσούσης της κρίσεως με τη σύνταξη από τους ορκωτούς ελεγκτές του φορολογικού πιστοποιητικού, διαδικασία που πρέπει να ληφθεί υπόψη σε μελέτη που θα αφορά αποκλειστικά την περίοδο της οικονομικής κρίσης.

Από τον τρόπο λοιπόν των ελέγχων της συγκεκριμένης περιόδου προκύπτουν και εμφανίζονται στο σύνολο των πιστοποιητικών διαφορές σε λογαριασμούς δαπανών. Διαφορές που δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις κρύβουν έξοδα με σκοπό την αύξηση των κερδών τους ή την ελαχιστοποίηση των ζημιών τους. Αυτό το γεγονός εξεταζόμενο προχειρώς μπορεί να οδηγήσει στο λανθασμένο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις με παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών είναι κατά κύριο λόγο αδύναμες επιχειρήσεις και ζημιογόνες. Αυτό είναι λάθος διότι όσες έχουν παρατηρήσεις αυτού του τύπου μειώνουν τα κέρδη τους αλλά δε βγάζουν όλες ζημίες. Επίσης πολλές εταιρίες κρύβουν έξοδα επειδή ακριβώς κρύβουν έσοδα. Σε αυτές λοιπόν τις περιπτώσεις οι παρατηρήσεις που προέκυψαν δεν είναι όλες όσες θα μπορούσαν να υπάρχουν.

Με βάση τα πιο πάνω, η εμπειρική μελέτη της παρούσας εργασίας εξέτασε τις επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις 908 βιομηχανικών επιχειρήσεων μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, από τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών. Συγκεκριμένα οι επιχειρήσεις επιλέχθηκαν με κριτήριο την ύπαρξη σημαντικών παρατηρήσεων στα πιστοποιητικά των ορκωτών ελεγκτών (στις βιομηχανικές επιχειρήσεις υπάρχουν οι περισσότερες δυνατές περιπτώσεις δυσλειτουργιών) και για την περίοδο 2001 – 2009.

Χρησιμοποιήθηκε η βάση δεδομένων της HELLASSTAT και συντάχθηκαν δύο ομάδες δεδομένων. Η πρώτη ομάδα περιλαμβάνει δεδομένα των ισολογισμών των εταιριών πριν από τις παρατηρήσεις ορκωτών ελεγκτών και στη συνέχεια δημιουργήθηκε μία ομάδα με αναμορφωμένα τα στοιχεία με βάση τις παρατηρήσεις των ορκωτών.

Οι συνολικές παρατηρήσεις των ορκωτών καλύπτουν περιπτώσεις μη καταχώρησης αποσβέσεων που ανέρχονται σε ποσοστό 10% και μη απομειώσεως των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού λόγω ύπαρξης επισφαλειών ή απαξιωμένων οικονομικά αποθεμάτων, οι οποίες ανέρχονται σε ποσοστό 35%.

Συντάχθηκαν οι πιο κάτω συναρτήσεις και για τις δύο ομάδες:

- $Earnings = -0.20 FASSETS + 0.07 SALES - 0.11 WC + 0.32 EQUITY$
- $Earnings = -0.34 DFASSETS + 0.07 SALES - 0.71 DWC + 0.32 DEQUITY$

Εξαρτημένη μεταβλητή είναι τα κέρδη (EARNINGS) και ανεξάρτητες μεταβλητές είναι η αναπόσβεστη αξία των παγίων (FASSETS), οι πωλήσεις (SALES), το καθαρό κεφάλαιο κίνησης (WC) και τα ίδια κεφάλαια (EQUITY). Στην ονομασία των μεταβλητών στη δεύτερη συνάρτηση που αφορά τα αναμορφωμένα στοιχεία έχει προστεθεί το γράμμα D γιατί τα μεγέθη αυτά είναι μειωμένα σύμφωνα με τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών.

Η εξέταση αυτή στηρίζεται στη σκέψη ότι τα σωστά μεγέθη της οικονομικής δραστηριότητας εξεταζόμενα με τις τεχνικές και μεθόδους της οικονομετρικής ανάλυσης θα έχουν πιο ομαλή συσχέτιση από τις περιπτώσεις της αλλοίωσής τους.

Η ανάλυση έγινε με τη μέθοδο PANEL DATA ANALYSIS και από τα συμπεράσματα που παρουσιάζονται στον πίνακα 14 προκύπτει ότι τα κέρδη ερμηνεύονται καλύτερα στην περίπτωση των αναμορφωμένων οικονομικών καταστάσεων (ενδεικτικές οι τιμές του R-squared: 0.434733 και 0.771362). Το στοιχείο αυτό αποτελεί ένδειξη ότι υπάρχουν δυνατότητες ανάπτυξης των μεθοδολογιών ελέγχου των παραποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων.

Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι η παρούσα έρευνα δεν έχει αντικείμενο την διερεύνηση των υπαρχόντων τεχνικών αλλά να εστιάσει στην παρουσίαση των επιπτώσεων των πιστοποιητικών στην ελληνική πραγματικότητα του σήμερα και να αναδείξει τη σημασία τους.

**Πίνακας 13:** Αποτελέσματα πριν από τις παρατηρήσεις

Dependent Variable: EARNINGS  
 Method: Panel Least Squares  
 Date: 11/25/15 Time: 13:23  
 Sample: 2001 2009  
 Periods included: 9  
 Cross-sections included: 908  
 Total panel (unbalanced) observations: 8096

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
FASSETS	-0.209574	0.004001	-52.38277	0.0000
SALES	0.071479	0.002601	27.47873	0.0000
WC	-0.114884	0.004417	-26.00681	0.0000
EQUITY	0.327498	0.004846	67.58750	0.0000
C	-18333.82	24227.76	-0.756728	0.4492

Effects Specification

Period fixed (dummy variables)

R-squared	0.434733	Mean dependent var	386955.3
Adjusted R-squared	0.433894	S.D. dependent var	2513675.
S.E. of regression	1891290.	Akaike info criterion	31.74502
Sum squared resid	2.89E+16	Schwarz criterion	31.75626
Log likelihood	-128490.8	Hannan-Quinn criter.	31.74887
F-statistic	518.0363	Durbin-Watson stat	0.705965
Prob(F-statistic)	0.000000		

**Πίνακας 14:** Αποτελέσματα μετά τις παρατηρήσεις

Dependent Variable: DEARNINGS

Method: Panel Least Squares

Date: 11/25/15 Time: 13:25

Sample: 2001 2009

Periods included: 9

Cross-sections included: 908

Total panel (unbalanced) observations: 8096

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DFASSETS	-0.343971	0.004445	-77.37769	0.0000
SALES	0.071479	0.002601	27.47873	0.0000
DWC	-0.715207	0.006796	-105.2375	0.0000
EQUITY	0.327498	0.004846	67.58750	0.0000
C	-18333.82	24227.76	-0.756728	0.4492

Effects Specification

Period fixed (dummy variables)

R-squared	0.771362	Mean dependent var	-1673406.
Adjusted R-squared	0.771023	S.D. dependent var	3952409.
S.E. of regression	1891290.	Akaike info criterion	31.74502
Sum squared resid	2.89E+16	Schwarz criterion	31.75626
Log likelihood	-128490.8	Hannan-Quinn criter.	31.74887
F-statistic	2272.487	Durbin-Watson stat	0.705965
Prob(F-statistic)	0.000000		

## 5.2. Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Τα συμπεράσματα που προέκυψαν και καταγράφηκαν παραπάνω αποτελούν μία ενδεικτική αποτύπωση της κατάστασης σε εθνικό επίπεδο, στον κλάδο των βιομηχανικών επιχειρήσεων. Όπως γίνεται αντιληπτό η αύξηση του στατιστικού δείγματος καθώς και των παραμέτρων που χρησιμοποιήθηκαν θα ήταν δυνατό να μεταβάλλουν τόσο αρνητικά όσο και θετικά τα αποτελέσματα. Επομένως, τα αποτελέσματα αφορούν αποκλειστικά το δείγμα των επιχειρήσεων που επιλέχθηκε για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας.

Μία πρόταση θα ήταν να επεκταθεί το υφιστάμενο στατιστικό δείγμα είτε σε μεγαλύτερο αριθμό βιομηχανικών επιχειρήσεων, είτε σε περισσότερους κλάδους σε εθνικό επίπεδο ή ενδεχομένως σε πιθανό συνδυασμό των προαναφερθέντων. Κατά τον τρόπο αυτό καθίσταται δυνατή η ανάλυση εις βάθος και η εξαγωγή ποιοτικότερων και ασφαλέστερων συμπερασμάτων.

Μια δεύτερη πρόταση και με δεδομένες τις ιδιαιτερότητες των ελληνικών επιχειρήσεων, θα ήταν να αναλυθούν δείγματα από πολλούς κλάδους πριν και μετά τις αναμορφώσεις με τη χρήση των μοντέλων ανάλυσης του earnings management.

Τέλος μία άλλη γενική πρόταση θα ήταν να μελετηθεί τρόπος αξιοποίησης της αναμόρφωση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων με τη χρήση των πληροφοριών που παρέχονται στην έκθεση ελέγχου και η σύνδεσή τους με αποφάσεις χρηματοπιστωτικών οργανισμών αναφορικά με την έγκριση επενδυτικών αποφάσεων και σύναψης δανείων. Μέσω της συγκεκριμένης προσέγγισης θα είναι δυνατός ο προσδιορισμός του ρόλου και της σημασίας των πιστοποιητικών ελέγχου σε συνδυασμό με την αναμόρφωση οικονομικών καταστάσεων, εξετάζοντας τόσο την ορθότητα αποφάσεων που έχουν ήδη εγκριθεί όσο και την ανάδειξη ως εργαλείο πρόληψης για την μη χορήγηση επισφαλών χρηματοδοτήσεων.

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι την τελευταία περίοδο της κρίσεως στην Ελλάδα έχει δρομολογηθεί σειρά διαδικασιών, στο δημόσιο και στις τράπεζες αναμόρφωσης και ανάπτυξης των ελέγχων και πιθανώς κάποια από τα προτεινόμενα με τον άλφα ή βήτα τρόπο να έχουν ήδη δρομολογηθεί και να μην είναι γνωστά.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική

- Αληφαντής, 2010, «Ελεγκτική», ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα
- Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης ΟΟΣΑ, 2004
- Α. Γεωργιάδη - Μ. Σταθόπουλου, 2007 , «Αστικός Κώδιξ», Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα
- Γεωργίου Άθως, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, , 2003, Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα
- Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 1100, 2004, Φ.Ε.Κ., Τεύχος Δεύτερο, Αριθμός Φύλλου 1589
- Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 7700, 2004, Φ.Ε.Κ., Τεύχος Δεύτερο, Αριθμός Φύλλου 1589
- Καζαντζής Ι. Χρήστος, 2006, «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μία Συστημική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Business Plus, Αθήνα
- Λουμιώτης Ι. Βασίλειος, 2009, «Πρακτικά Θέματα Εφαρμοσμένης Ελεγκτικής των Επιχειρήσεων», Σταμούλη, Αθήνα
- Λουμιώτης Ι. Βασίλειος, Τζίφας Ν. Βασίλειος, 2000, «Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ)», Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
- Γ. Μπαλή, 1961, «Γενικά Αρχαί του Αστικού Δικαίου», Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα

- Νόμος 2190/1920 ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ
- Παππάς Α. Αντώνης, 2003, «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», Μπένος, Αθήνα
- Τσιμάρας Μ., 1958, «Αρχαί Γενικής Λογιστικής», Παπαζήση, Αθήνα
- ΦΕΚ, Τεύχος Δεύτερο, 1979, Αριθμός Φύλλου 1119
- Ιωάννης Φίλος, Απόστολος Αποστόλου, 2011, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής», Κλειδάριθμος, Αθήνα

## Ξενόγλωσση

- American Accounting Association Comittee on Basic Auditing Concepts, «A Statement of Basic Auditing Concepts», (1972) Accounting Reviews, Supplement to Vol.47
- Chiu V., Liu Q., Vasarhelyi M., «The development and intellectual structure of continuous auditing research», (2014) Journal of Accounting Literature, Vol.33
- Drogalas G., Sorros I., Karagiorgou D., Diavastis I, (2015) «Tax Audit Effectiveness in Greek Firms: Tax Auditors' Perception», Journal of Accounting and Taxation, Vol7
- Financial Accounting Standards Board, (2010) «Statement of Financial Accounting Concepts No.8, Conceptual Framework For Financial Reporting»
- Levitt, Theodore, «Globalization of markets», Harvard Business Review, 1983
- Thomas L. Friedman, The World Is Flat. Farrar, Straus and Giroux, 2006

- Thomas L. Wheelen, J. Davis Hunger, (2009) Concepts in Strategic Management and Business Policy, Concepts in Strategic Management and Business Policy (12th Edition), Prentice Hall
- Walid A., Vedran C., Suca N., «An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance», (2014) «Accounting, Organizations and Society», Vol.39
- Zaharia D.L., Lazar A., Tilea D.M., «The Role of Internal Audit Regarding the Corporate Governance and the Current Crisis», (2014) Procedia – Social and Behavioural Sciences, Vol.116

## **ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

- <http://www.soel.gr/el/>