



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

Ελεγκτική, διεθνή λογιστικά πρότυπα, εφαρμογή τους στο δημόσιο  
τομέα

Βιργινία Μασούνη

Επιβλέπων: Μιχαήλ Διακομιχάλης

Καθηγητής του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής του  
Πανεπιστημίου Ιωαννίνων

Πρέβεζα, Μάιος 2023

Auditing, international accounting standards, their application in the  
public sector

**Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Πρέβεζα, 18/5/2023

## **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Επιβλέπων καθηγητής

Μιχαήλ Διακομιχάλης

Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής

Κωνσταντίνα Τσιλιγιάννη

Ε.ΔΙ.Π.

3. Μέλος επιτροπής

Θεόδωρος Παππάς

Ε.ΔΙ.Π.

© Μαούνη Βιργινία 2023.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

## **Δήλωση μη λογοκλοπής**

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Μαούνη Βιργινία

# ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου και να ευχαριστήσω θερμά όσους με βοήθησαν και μου συμπαραστάθηκαν στην εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας. Εκπονήθηκε υπό την επίβλεψη του καθηγητή κ. Διακομιχάλη Μιχαήλ, στον οποίο οφείλω ιδιαίτερες ευχαριστίες για τη πολύτιμη συμβολή και καθοδήγηση του. Τον ευχαριστώ επίσης για την άμεση απόκριση και προθυμία του καθ' όλη τη διάρκεια της προετοιμασίας της εργασίας μέχρι τη διεκπεραίωση της.

Τέλος, ευχαριστώ θερμά τα άτομα από το οικογενειακό και φιλικό μου περιβάλλον, που με στήριξαν και με εμπύχωναν συνεχώς έως την αποπεράτωση της παρούσας εργασίας.

# ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το ζήτημα της αναγκαιότητας της ελεγκτικής επιστήμης και της εφαρμογής της, παρουσιάζοντας την εξέλιξή της μέσα από το πέρασμα των χρόνων, αναλύοντας τα βασικά χαρακτηριστικά της και τους τομείς εφαρμογής της. Εν συνεχεία, γίνεται αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την υιοθέτησή τους ως γενικά αποδεκτών λογιστικών προτύπων καθώς και στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, παρουσιάζοντας τα πλεονεκτήματά του και τα μειονεκτήματά τους. Τέλος, γίνεται εκτενής αναφορά στον Δημόσιο Τομέα, τον τρόπο λειτουργίας του και τους ελεγκτικούς του μηχανισμούς, καθώς και την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα πλαίσια του Δημοσίου μέσα από μία παρουσίαση των λογιστικών και ελεγκτικών μεθόδων που χρησιμοποιούνται από τους κρατικούς φορείς του Δημοσίου Τομέα, τα γνωστά και ως IPSAS. Η ανάγκη να παραχθούν και να αναλυθούν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία σε επίπεδο Δημοσίου Τομέα έχει γίνει πλέον επιτακτική, γι' αυτό και σε αυτήν την εργασία γίνεται εκτενής αναφορά στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο Δημόσιο Τομέα (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), τα οποία αποτελούν το σημαντικότερο βήμα εξέλιξης της λογιστικής του δημοσίου τομέα, ενισχύοντας τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αξιοπιστία των δημόσιων οικονομικών.

**Λέξεις-κλειδιά:** Ελεγκτική, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Δημόσιο

# ABSTRACT

This paper deals with the issue of the necessity of auditing science and its application, presenting its evolution through the years, analyzing its basic characteristics and its areas of application. Next, reference is made to International Accounting Standards and their adoption as general accounting standards as well as to International Auditing Standards, presenting their advantages and disadvantages. Finally, extensive reference is made to the Public Sector, its mode of operation and control mechanisms, as well as the implementation of International Accounting Standards within the Public Sector through a presentation of the accounting and auditing methods used by public sector bodies, also known as IPSAS. The need to produce and analyze accounting data at public sector level has become imperative, which is why in this paper extensive reference is made to the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), which are the most important step in the development of public sector accounting, enhancing transparency, accountability and credibility of public finances

**Keywords:** audit, International Accounting Standards, Public Sector



# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iv
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	v
ABSTRACT.....	vi
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	vii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ .....	xi
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	xii
1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	1
1.1 Ιστορική εξέλιξη της οργανωτικής δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος. ....	1
1.2 Η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος όσον αφορά την Ελλάδα.....	3
2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.....	5
2.1 Έννοια της Ελεγκτικής.....	5
2.2 Αντικείμενο της ελεγκτικής.....	5
2.3 Το αντικείμενο του ελέγχου.....	6
2.4 Βασικοί σκοποί του ελέγχου.....	7
2.5 Διακρίσεις – Κατηγορίες ελέγχου.....	8
2.5.1 Εσωτερικοί, Εξωτερικοί και Μικτοί έλεγχοι .....	8
2.5.2 Ειδικοί και Γενικοί έλεγχοι.....	8
2.5.3 Προληπτικοί και Κατασταλτικοί έλεγχοι.....	9
2.5.4 Μόνιμοι, Τακτικοί και Έκτακτοι έλεγχοι .....	10
2.5.5 Κάθετος και Οριζόντιος Έλεγχος.....	10
2.6 Συστηματικός και Μη Συστηματικός Έλεγχος.....	12
2.7 Τακτικός έλεγχος .....	12

2.7.1 Τακτικός έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας και της Ε.Π.Ε. από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.....	13
2.7.2 Τακτικός έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας από μη Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.....	13
2.8 Έκτατος έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας .....	14
2.9 Διάφορα Είδη Ελέγχου .....	16
2.10 Στόχοι της Ελεγκτικής .....	17
2.11 Εξεταζόμενα θέματα της ελεγκτικής .....	18
2.12 Διακρίσεις της Ελεγκτικής.....	18
3.Το υποκείμενο του ελέγχου ( Ορκωτός Ελεγκτής) .....	19
3.1 Ορισμός.....	19
3.1.1 Εσωτερικός Ελεγκτής .....	19
3.1.2 Εξωτερικός Ελεγκτής.....	21
3.2 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου.....	21
3.3 Σύστημα εξωτερικού ελέγχου .....	23
3.2 Στόχος του Ορκωτού Ελεγκτή βάση των Ελεγκτικών Προτύπων .....	23
3.2.1 Ο ελεγκτής οφείλει: .....	24
3.3 Το έργο των Ορκωτών Ελεγκτών .....	24
3.4 Ευθύνη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων .....	25
3.5 Επιστολή ανάθεσης ελέγχου .....	26
3.5.1 Σκοπός της επιστολής .....	26
3.5.2 Περιεχόμενο της επιστολής.....	26
3.6 Ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των ελεγκτών .....	27
3.7 Αρχές ελέγχου και ευθύνες των ελεγκτών .....	27
3.8 Πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτού Ελεγκτή σε επιχείρηση – οργανισμό. ....	27
3.9 Ευθύνη Ορκωτού Ελεγκτή.....	29

3.10 Προληπτικά μέτρα Ορκωτών Ελεγκτών για επιμερισμό ευθύνης .....	29
3.11 Σκοπός επιστολής Ορκωτού Ελεγκτή .....	30
3.12 Στάδια ελέγχου ενός Ορκωτού Ελεγκτή .....	30
3.12.1 Γενική γνωριμία και ενημέρωση της επιχείρησης. ....	30
3.12.2 Αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της επιχείρησης. ....	31
3.12.3 Εξέταση των λογαριασμών. ....	31
3.13 Σχεδιασμός του ελέγχου .....	32
4. Τεκμηρίωση της εργασίας .....	32
4.1 Ο σκοπός χρησιμοποίησης φύλλων εργασίας.....	33
4.2 Κατηγορίες φύλλων εργασίας.....	33
4.3 Ευθύνη του ελεγκτή για εκούσια ή ακούσια λάθη των οικονομικών καταστάσεων. ....	33
4.4 Εκτίμηση κινδύνου από τον Ελεγκτή. ....	34
4.5 Εντοπισμός ανακρίβειών. ....	34
4.6 Βασικές αρχές και στοιχεία σύνταξης της έκθεσης. ....	35
4.7 Μέρη της έκθεσης.....	37
5. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελεγκτική.....	41
5.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	41
5.1.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	43
5.1.1.1 Πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	43
5.1.1.2 Μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	45
5.2 Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards).....	45
5.3 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελεγκτικής (Δ.Ε.Π.).....	46
5.4 Διαδικασία εργασίας της Επιτροπής Ελεγκτικής Πρακτικής (IAPC).....	48
5.5 Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.).....	48
5.5.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 1979. ....	49
5.5.2 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 2004: .....	49

5.6 Πιστοποιητικό ελέγχου.....	50
6. Δημόσιος Τομέας.....	50
6.1 Ορισμός Δημόσιου Τομέα.....	50
6.2 Δημόσια Διοίκηση.....	53
6.3 Δημόσιος Τομέας και Έλεγχος.....	57
6.3.1 Στάδια ελέγχου.....	58
6.3.2 Δημόσια Διοίκηση και Ελεγκτικά Σώματα.....	58
6.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.....	59
6.4.1 Βασικές Μέθοδοι Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS).....	60
6.4.2. Διαφορές Ταμειακής και Δεδουλευμένης Βάσης.....	61
6.4.3. Βασικές Αρχές της Μεθόδου της Δεδουλευμένης Βάσης.....	62
6.4.4. Πρότυπα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS).....	63
6.4.2. Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) .....	65
6.4.3. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα.....	67
6.4.4 Προϋποθέσεις για επιτυχή εφαρμογή των IPSAS.....	68
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	70
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	72
ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΑΡΘΡΑ.....	73

# ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ/ΕΙΚΟΝΩΝ

Διάγραμμα 6.1 Εικόνα 1. Ελληνικός Δημόσιος Τομέας.....σελ. 52

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Ε.Λ.Τ.Ε.....	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου
I.S.O.....	International Standardization Organization
Ε.Λ.Τ.Ε.....	Εθνική Εποπτική Αρχή του Ελεγκτικόλογιστικού επαγγέλματος
Δ.Ο.Υ.....	Δημόσια Οικονομική Αρχή
Ο.Ε.....	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Φ.Ε.....	Φύλλα Εργασίας
Δ.Λ.Π.....	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
I.A.S.....	International Accounting Standards
I.A.S.B.....	International Accounting Standards Board
Ε.Ε.....	Ευρωπαϊκή Ένωση
A.I.C.P.A.....	American Institute of Certified Public Accountants
Δ.Ε.Π.....	Διεθνή Πρότυπα Ελεγκτικής
I.F.A.C.....	International Federation of Accountants
I.A.P.C.....	International Auditing Practice Committee
Ε.Ε.Π.....	Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα
Σ.Ο.Λ.....	Σώμα Ορκωτών Λογιστών
Ν.Π.Δ.Δ.....	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Τ.Α.....	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Ο.Κ.Α.....	Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης
Ν.Π.Ι.Δ.....	Νομικό πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Δ.Ε.Η.....	Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού

Ο.Σ.Ε.....	Οργανισμός Σιδηροδρόμων Ελλάδος
Α.Ε.....	Ανώνυμη εταιρεία
Ε.Ρ.Τ.....	Ελληνική Ραδιοφωνία Τηλεόραση
Ε.Ε.Τ.Τ.....	Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων
Ρ.Α.Ε.....	Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας
Σ.Ε.Π.Ε.....	Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας
Σ.Ε.Υ.Υ.Π.....	Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.....	Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
Α.Σ.Ε.Π.....	Ανώτατο Συμβούλιο Επιλογής Προσωπικού
I.P.S.A.S.....	International Public Sector Accounting Standards
I.P.S.A.S.B.....	International Public Sector Accounting Standards Board

# 1. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

## 1.1 Ιστορική εξέλιξη της οργανωτικής δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Η αναγκαιότητα του ελέγχου της οικονομικής δραστηριότητας έχει εμφανιστεί από τα αρχαία χρόνια, παρά ταύτα κατά τις τελευταίες δεκαετίες, με την ανάπτυξη της οικονομικής επιστήμης έχει καταστεί αναγκαία η εξέλιξη της ελεγκτικής επιστήμης. Οι αρχαίοι Έλληνες φιλόσοφοι, όπως ο Σωκράτης, ο Αριστοτέλης και ο Πλάτων χάραξαν βασικές κατευθύνσεις στα προβλήματα του δικαίου, της λειτουργίας της πολιτείας, καθώς και τις λειτουργίες της δημοσιονομικής διαχείρισεως, οι οποίες με τη δυναμική τους μορφή διατηρούν την επικαιρότητά τους και επηρεάζουν την πορεία της ανθρωπότητας.

Η ελεγκτική ως πρακτική έχει τις ρίζες της στους αρχαίους πολιτισμούς. Η αρχαιολογική έρευνα έχει εντοπίσει στοιχεία ελέγχου από τους αρχαίους χρόνους στους Νινευίτες της Βαβυλώνας γύρω το 3000 π.χ., όπου υπήρξαν νόμοι και εκθέσεις λογιστών. Ο τότε “γραμματέας” κατέγραφε πάνω σε πλάκες τις μεγάλες συναλλαγές και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του. Ήταν ο λεγόμενος «ελεγκτής». Στην αρχαία Αίγυπτο υπήρχαν οι «επιστάτες». Εκείνοι ήταν υπεύθυνοι για τις καταγραφές που αφορούσαν τις εισαγωγές και τις εξαγωγές των σιτηρών που ήταν η κυριότερη φορολογητέα πηγή για το Φαραώ.

Στο κράτος των Αθηνών πριν από το 3000 π.χ. είχε δημιουργηθεί ένα σώμα ή αλλιώς το συνέδριο «Λογιστών» σαν θεσμός για τον έλεγχο των λογαριασμών που τηρούσαν ταμίες (Υπόλογοι) και φρόντιζαν να μην παρεκκλίνει κανείς από τη σωστή λειτουργία του.

Οι Αθηναίοι είχαν ακόμη ένα σώμα αναθεωρητών (ελεγκτών) που αποτελούνταν από δέκα Αθηναίους εφόρους οι οποίοι εκλέγονταν από το λαό, ονομάζονταν «εύθηννοι» και είχαν αρμοδιότητα μαζί με τους λογιστές να ελέγχουν τους λογαριασμούς διαχείρισεως των αυτοκρατόρων.



Επιπλέον, στην Αθήνα για πρώτη φορά γύρω στα 400 π.χ., ο νόμος επέτρεπε την δημοσίευση των λογαριασμών των τότε εταιριών. Την ίδια εποχή στην υπόλοιπη Ελλάδα βρίσκουμε τους «εξεταστές», τους «συνηγόρους» τους «αρχισκόπους» (στην Φθιώτιδα), τους «κατόπτας» (στην Βοιωτία) τους «απολόγους» (στην Θάσο). Στην αρχαία Ρώμη, ο έλεγχος των δημοσίων αγαθών ανατέθηκε διαδοχικά στους «Υπάτους», τους «Κήνσορες» ή αλλιώς «Τιμητές» και τους «Ταμίες».

Η πρώτη εμφάνιση του όρου «AUDITING» – «ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» εμφανίζεται στο 1285, επί Εδουάρδου του Α. Η λέξη “auditing” έχει ρίζα από το λατινικό ρήμα “audire” που σημαίνει “ακούω” και αυτό γιατί οι ελεγκτές του αυτοκράτορα συνήθιζαν να ακούν τους φορολογούμενους οι οποίοι υπέβαλαν τις φορολογικές τους δηλώσεις προφορικά.

Η πρώτη ένωση επαγγελματικών ελεγκτών δημιουργήθηκε το 1581 στη Βενετία με τον τίτλο “Collegio dei Rexomati” . Ήταν κρατικός θεσμός που γρήγορα απέκτησε αυστηρό τρόπο στη διαχείριση των μελών του. Στο Μιλάνο και τη Μπολόνια είχαμε αντίστοιχους θεσμούς με την ονομασία “ Academia dei Regionieri” το 1658.

Στην συνέχεια περνάμε στην Αγγλία στις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα, όπου εκεί εμφανίζεται ο Λογιστικός Έλεγχος από επαγγελματίες Ελεγκτές με σπουδαία μόρφωση, οι λεγόμενοι “Public Accountants”, καθώς επίσης και οι πρώτοι Ορκωτοί Λογιστές «Chartered Accountants”.

Για την ανάπτυξη του επαγγέλματος στην Αγγλία σχηματίστηκαν επαγγελματικές ενώσεις. Αρχικά στη Σκωτία, το 1854 δημιουργήθηκε η “Society of Accountants in Edinburgh”. Το 1880 επίσης στην Αγγλία, ιδρύθηκε το “Institute of Chartered Accountants in England and Wales”, η “Society of Incorporated Accountants” and Auditors το 1885, η οποία το 1957 συγχωνεύτηκε με τις υπόλοιπες ενώσεις, το “Institute of Chartered Accountants in Ireland” και η “Association of Certified and Corporate Accountants” (Αληφάντη Γ., 2019).

Οι κρίσεις του 1825 και 1836 και η ανάπτυξη της βιομηχανίας του 19<sup>ου</sup> αιώνα, βοήθησαν σημαντικά στην ανάπτυξη και στην εξέλιξη του επαγγέλματος. Υπήρξε μεγάλη ζήτηση για τις υπηρεσίες των ελεγκτών από τις εταιρίες.

Σημαντικός σταθμός αποτέλεσε και ο νόμος για την συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιριών, το 1845 που όριζε ότι ο ισολογισμός τους θα πρέπει να θεωρείται από τους ελεγκτές. Η περίοδος από εκεί και έπειτα ήταν χρυσός αιώνας των ελεγκτών στην Αγγλία διότι οι εταιρίες που κατέφυγαν στις υπηρεσίες των Ελεγκτών αυξήθηκαν σημαντικά και ο αξιοσημείωτος τρόπος που εκείνοι ολοκλήρωναν την αποστολή τους. Βέβαια, ορισμένοι ελεγκτές, που δεν είχαν την αντίστοιχη μόρφωση διέπραξαν καταχρήσεις με αποτέλεσμα για πολύ καιρό το επάγγελμα του ελεγκτή να περάσει σοβαρή κρίση. Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκαν λίγο αργότερα επαγγελματικές ενώσεις.

## **1.2 Η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος όσον αφορά την Ελλάδα.**

Στην Ελλάδα το πρώτο ουσιώδες βήμα για την καθιέρωση του εξωτερικού ελέγχου, έγινε με το Ν. 5076/1931 περί Ανωνύμων Εταιριών και Τραπεζών, όπου προβλέπονταν η δημιουργία «Σώματος Ορκωτών Λογιστών». Ο θεσμός όμως αυτός παρά τη νομοθετική αυτή ρύθμιση δεν λειτούργησε (Παπαστάθης, 2003).

Από το νόμο 2190/1931 περί Ανωνύμων Εταιριών (Α.Ε.) οι έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνταν από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρίας. Ο θεσμός αυτός δεν προσφέρει τίποτα ουσιαστικό, παρ' όλο που οι ελεγκτές είχαν δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτώνταν από τον ελεγχόμενο φορέα.

Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (από το έτος 1920- 1956), ο έλεγχος που προβλέπαν οι διατάξεις του κώδικα νόμου 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιρειών" διενεργούνταν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών και ήταν τελείως τυπικός. Οι περισσότεροι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι: "ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας στη χώρα μας είναι πράξη καθαρά τυπική, την οποία ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων

εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός , λόγω του ότι το ελεγκτικό επάγγελμα δεν είχε αναπτύξει μια οργανωτική δομή”.

Το 1948 έπειτα από απαίτηση των ξένων υπεγράφη σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Κυβέρνησης και της Διοίκησης Οικονομικής Συνεργασίας των ΗΠΑ, με την οποία κλήθηκαν Άγγλοι ορκωτοί λογιστές που έπαιρναν την αποζημίωση τους από τους πόρους του σχεδίου Μάρσαλ (Παπαδάτου, 2005).

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.

Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, 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 μπορούσαν να εκφέρουν την επαγγελματική τους γνώμη ελεύθερα. Οι επαγγελματίες ελεγκτές εκπαιδεύτηκαν αποκτώντας υψηλό επίπεδο μόρφωσης και γνώσεων, με αποτέλεσμα οι έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων που διενεργούσαν να γίνονταν ουσιαστικά και πλήρως τεκμηριωμένα.

Στην περίοδο από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα, το κράτος με τον Ν. 3148/2003 επέβαλε εκ νέου την εποπτεία στους Ορκωτούς Ελεγκτές με την ίδρυση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

Στα τέλη του 20<sup>ου</sup> αιώνα υπήρξαν σημαντικές εξελίξεις όσον αφορά τους ορκωτούς ελεγκτές και τις ελεγκτικές διαδικασίες. Δόθηκε έμφαση στην εξακρίβωση της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων, και τέθηκε μεγαλύτερη ευθύνη των ελεγκτών προς τρίτους όπως οι επενδυτές, οι δημόσιες υπηρεσίες, τα χρηματιστήρια. Βελτιώθηκε το σύστημα ελέγχου με τη προσθήκη δειγματοληπτικών μεθόδων, εκτός από τη λεπτομερή εξέταση των οικονομικών καταστάσεων που ήδη διατηρούσαν.

Θεωρήθηκε αναγκαία η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να υφίσταται καθώς επίσης και η ποσότητα των δοκιμαστικών ελέγχων που διενεργούνταν και επιπλέον υπήρξε ανάπτυξη του συστήματος ελέγχου με τη χρησιμοποίηση ηλεκτρονικού υπολογιστή σαν βασικό όργανο και την εφαρμογή οργανωμένων πληροφοριακών προγραμμάτων - συστημάτων για την υλοποίηση του.

Τέλος, οι ελεγκτές βρήκαν τρόπους να προστατεύονται από τις διώξεις των επιχειρήσεων και από τις κακόβουλες κατηγορίες τους λόγω του ότι αποκάλυπταν πρόθυμα τις θετικές αλλά και τις αρνητικές πληροφορίες των εταιριών που ασκούσαν τον ελεγκτικό έλεγχο.

## **2. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

### **2.1 Έννοια της Ελεγκτικής**

Ελεγκτική είναι ένας ξεχωριστός επαγγελματικός κλάδος των διοικητικών-οικονομικών επιστημών που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, τους όρους και τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου κάθε επιχείρησης – οικονομικού φορέα που στοχεύει στη διαφύλαξη και τη σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων, καθώς και την ανάπτυξη και αξιολόγηση του ανθρώπινου δυναμικού (Καραμάνης, 2008).

Επιπλέον, η Ελεγκτική είναι η συστηματική εξέταση των λογιστικών βιβλίων, του ισολογισμού και των δικαιολογητικών μιας επιχείρησης που σκοπό έχει την πιστοποίηση της δραστηριότητάς της και της οικονομικής της κατάστασης.

Η ελεγκτική ως κλάδος της οικονομικής-διοικητικής των επιχειρήσεων είναι συγχρόνως επιστήμη και τεχνική. Χαρακτηρίζεται ως επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς καινούργια γνώση, και σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει εις πέρας την αποστολή της.

### **2.2 Αντικείμενο της ελεγκτικής**

Η ελεγκτική, ως επιστήμη και τεχνική δεν ενδιαφέρεται για τη νομική μορφή των μονάδων που ελέγχει, δηλαδή, το αν έχει ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα, ούτε για το αντικείμενο εκμετάλλευσης, ούτε επίσης για τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους. Είναι ένας κλάδος, που μέσα από τη διερεύνηση και την αξιολόγηση των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής και προσπαθεί να αποκτήσει τη δική της ταυτότητα προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, με διάφορες μεθόδους, προκειμένου να επιτύχουν οι φορείς τους σκοπούς τους.

**Ως επιστήμη,** η Ελεγκτική ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση των οικονομικών ζητημάτων που πραγματοποιούν τρίτοι στην επιχείρηση. (Παπαστάθης, 2003).

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

### **2.3 Το αντικείμενο του ελέγχου**

Το αντικείμενο του ελέγχου είναι η οικονομική διαχείριση που αφορά τη περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, που ασκείται από τους τρίτους. Η περιουσία της ανώνυμης εταιρίας (και γενικά οποιασδήποτε εταιρίας) είναι ξένη περιουσία έναντι όλων των οργάνων της που τη διαχειρίζονται (ΔΣ, διευθυντικά στελέχη και υπάλληλοι της).

Η περιουσία οποιουδήποτε οργανισμού ή ιδρύματος και γενικά νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου (νοσοκομείο, κοινωφελούς ιδρύματος, ασφαλιστικού ταμείου κτλ.) είναι ξένη περιουσία έναντι όλων των συλλογικών οργάνων του ( Δ.Σ. ή άλλων οργάνων) και των υπαλλήλων του που τη διαχειρίζονται.

Ακόμη και στην ατομική επιχείρηση γίνεται διαχείριση ξένης περιουσίας. Όχι μόνο οι υπάλληλοι της ατομικής επιχείρησης διαχειρίζονται ξένη περιουσία, αλλά και ο ιδιοκτήτης επιχειρηματίας είναι διαχειριστής ξένης περιουσίας ως προς τις υποχρεώσεις της επιχείρησης

του δηλαδή τα ξένα κεφάλαια της τα οποία κατά κανόνα είναι πολύ μεγαλύτερα από τα δικά της κεφάλαια.

Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση αυτής είναι απαραίτητος για να αποφευχθούν λάθη, δολιοφθορές και απάτες και θεωρείται αναγκαία ενέργεια κάθε οικονομικής μονάδας, καθώς επίσης εντοπίζει και σημεία που πιθανόν να προσφέρουν μελλοντικές οικονομικές εξαπλώσεις, με αποτέλεσμα να βελτιώσει οικονομικές κινήσεις μέσα στην επιχείρηση και να αποφευχθούν οικονομικά λάθη

## **2.4 Βασικοί σκοποί του ελέγχου**

Ως βασικοί σκοποί του ελέγχου γενικά μπορούν να αναφερθούν:

Η πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών ή καταδολιεύσεων. Πρόκειται για τον λεγόμενο προληπτικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται προ ή κατά την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής απεικόνισης και στόχος του είναι να προλάβει και να αποτρέψει τη διάπραξη εκούσιων ή ακούσιων λαθών σφαλμάτων και απατών. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται κατά κύριο λόγο από τον Εσωτερικό Ελεγκτή.

Η αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών ή καταδολιεύσεων. Πρόκειται για τον καλούμενο κατασταλτικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται μετά την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξεως και της λογιστικής της απεικόνισης και στόχος του είναι η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λαθών σφαλμάτων και καταδολιεύσεων. Ο έλεγχος αυτός ασκείται κατά κύριο λόγο από Εξωτερικό ελεγκτή.

Η πιστοποίηση μετά από συστηματικό έλεγχο περί της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμού, Κατάσταση αποτελεσμάτων, Κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης, Κατάστασης ταμειακών ροών, Πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και Προσαρτήματος). Το έργο αυτό ανήκει αποκλειστικά στον Εξωτερικό ελεγκτή.

Τονίζεται ότι η βασική επιδίωξη του εξωτερικού ελέγχου, ο τελικός σκοπός του είναι να πληροφορήσει τους ενδιαφερόμενους, (μετόχους, τρίτους, προσωπικό, κεφάλαιο) εάν οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας σαν σύνολο απεικονίζουν ακριβοδικαία την οικονομική της θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών της,

Βέβαια για να φθάσει ο έλεγχος στον τελικό αυτό σκοπό έχει ερευνήσει με την εφαρμογή σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών εκτός από τα άλλα και αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες ή παραλείψεις. Αν και στους άμεσους στόχους του ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η ανεύρεση λαθών ή καταχρήσεων, ο ελεγκτής οφείλει να επισημαίνει τις τυχόν ανεπάρκειες και τα κενά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Γενικά η ύπαρξη και μόνο του ελέγχου αποτελεί σημαντικό αποτρεπτικό παράγοντα διαπράξεως λογιστικών και διαχειριστικών λαθών.

## 2.5 Διακρίσεις – Κατηγορίες ελέγχου

### 2.5.1 Εσωτερικοί, Εξωτερικοί και Μικτοί έλεγχοι

Η διάκριση των ελέγχων που ακολουθεί γίνεται, για λόγους διασάφησης των εννοιών, ώστε να γίνουν περισσότερο κατανοητές στους ελεγκτές. (Τσακλαγκάνος, 2004)

Ανάλογα λοιπόν με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας αυτού με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε **Εσωτερικούς, Εξωτερικούς και Μικτούς**:

Οι **Εσωτερικοί έλεγχοι** είναι αυτοί που οργανώνονται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργούνται από ειδικά εκπαιδευμένα και κατάλληλα μορφωμένα στελέχη του, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης.

Οι **Εξωτερικοί έλεγχοι** είναι εκείνοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση με τη μονάδα εργασίας, και καμία υπαλληλική ιδιότητα με την οικονομική μονάδα, την οποία καλούνται να ελέγξουν από τους μετοχών αυτής και

Τέλος είναι οι **Μικτοί έλεγχοι** που διενεργούνται από το αρμόδιο τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου της επιχείρησης με τη συνεργασία των Εξωτερικών Ελεγκτών.

### 2.5.2 Ειδικοί και Γενικοί έλεγχοι

Ανάλογα με το περιεχόμενό τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε ειδικούς και γενικούς.

Οι **Ειδικοί έλεγχοι** είναι εκείνοι που έχουν ως διερεύνηση ένα συγκεκριμένο τομέα της επιχείρησης – μονάδας με αντικείμενο όπως προμήθειες, εισπράξεις, πληρωμές, εκχώρηση δανείων, πωλήσεις, παραγωγή, διαχείριση προμηθευτών, διαχείριση αποθεμάτων, επισφάλεια πελατών, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας, και άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Οι **Γενικοί έλεγχοι** είναι εκείνοι που εκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Ένα τέτοιο είδος ελέγχου είναι ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης που διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

### 2.5.3 Προληπτικοί και Κατασταλτικοί έλεγχοι

Οι έλεγχοι ανάλογα με το σκοπό τους, διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

Οι **Προληπτικοί έλεγχοι** είναι εκείνοι που έχουν ως στόχο τη πρόληψη κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες αρμόδιες υπηρεσίες των τμημάτων τους εσωτερικούς ελεγκτές.. Πρόκειται για το γνωστό “Control”, που την τελική έγκριση έχει ο Προϊστάμενος του τμήματος, πριν πραγματοποιηθεί ένα γεγονός-συναλλαγή.

Ενδεικτικά, ως προληπτικούς ελέγχους, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε την εξαγωγή πρώτων υλών ή προϊόντων ή εμπορευμάτων από την αποθήκη, όπου τη τελική έγκριση εξαγωγής έχει ο προϊστάμενος των αποθηκών. Την αγορά προμηθειών όπου αντίστοιχα την τελική έγκριση εισαγωγής έχει ο προϊστάμενος προμηθειών. Την καθημερινή παρακολούθηση κατασκευής των έργων, τη συντήρηση των εγκαταστάσεων και τη πιστοποίηση των εργασιών. Ακόμη και οι πληρωμές, για τις οποίες ο ταμίας, πριν την εκταμίευση απαιτεί την τελική έγκριση του οικονομικού διευθυντή.

Οι **Κατασταλτικοί Έλεγχοι** είναι εκείνοι που διενεργούνται μετά την εκτέλεση της διαχειριστικής πράξης αποκλειστικά από τους Εξωτερικούς Ελεγκτές. Σκοπό έχουν να διακριβώσουν την σωστή εφαρμογή των διαδικασιών, και να επιβεβαιώσουν ότι οι στόχοι επιτεύχθηκαν στο ακέραιο με αποτελεσματικό τρόπο. Επίσης, αποβλέπουν στην εμφάνιση και καταστολή λαθών και παραλείψεων, κλοπών, και κακής διαχείρισης των μέσων και πόρων.



#### **2.5.4 Μόνιμοι, Τακτικοί και Έκτακτοι έλεγχοι**

Ανάλογα με τη διάρκειά τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους (Ντζανάτος 2008).

**Οι Μόνιμοι ή διαρκείς έλεγχοι**, είναι αυτοί που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξεις συναλλαγής και παραγωγικής λειτουργίας. Πρόκειται για τους προληπτικούς ελέγχους που αναφέραμε πιο πάνω, που διενεργούνται από τα ίδια τα τμήματα και τους προϊσταμένους αυτών.

**Οι Τακτικοί ή Περιοδικοί** είναι εκείνοι που σχετίζονται με το χρονικό προσδιορισμό που διενεργούνται. Δεν είναι συνεχείς, αλλά διενεργούνται ανά τακτικές χρονικές περιόδους. Πχ. Μία φορά το μήνα μέσα στο εξάμηνο ή μέσα στο έτος. Οι έλεγχοι αυτοί πραγματοποιούνται αποκλειστικά από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές και,

**Οι Έκτακτοι ή Περιστασιακοί**, που διενεργούνται σε έκτακτες περιστάσεις, είτε επειδή ζητήθηκε από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου είτε με πρωτοβουλία της διοίκησης. Πρόκειται για ελέγχους που πραγματοποιούνται μετά από την εκτίμηση πως υπάρχουν υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις, κλοπές, ατασθαλίες και γενικά στην περίπτωση που εντοπιστούν αδυναμίες στο τρόπο λειτουργίας.

#### **2.5.5 Κάθετος και Οριζόντιος Έλεγχος**

##### **➤ Αναδρομικός ή Κάθετος έλεγχος**

Ο κάθετος έλεγχος ο οποίος καλείται και αναδρομικός, γιατί από τα κονδύλια του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταλήγει στα δικαιολογητικά, αποτελεί τη βάση για τον ουσιαστικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Είναι η μέθοδος που ακολουθείται κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου ερευνώντας με σειρά τα παρακάτω (Φλιτούρης, 2007):

Τα Αποτελέσματα Χρήσης, Ο Ισολογισμός, Η Γενική Εκμετάλλευση, Το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού, Τα Ισοζύγια μηνών, Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών, Το γενικό

Καθολικό, Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, Τα Αναλυτικά Καθολικά, Τα Αναλυτικά Ημερολόγια και τέλος τα Παραστατικά.

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

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

### ➤ Οριζόντιος έλεγχος

Αντίθετα, ο Οριζόντιος Έλεγχος ο οποίος καλείται και προοδευτικός, γιατί ξεκινάει από τα δικαιολογητικά και καταλήγει στα κονδύλια του ισολογισμού συνίσταται στη διενέργεια λεπτομερούς ελέγχου σε όλες τις οικονομικές πράξεις μιας περιόδου ( δέκα ημερών), κατά πλήρες λογιστικό κύκλωμα (για ολόκληρη την επιχείρηση ή για ορισμένες διαχειρίσεις πχ αγορές, πωλήσεις) .Κατά τη διαδικασία του ελέγχου διερευνώνται κατά σειρά τα εξής:

Τα παραστατικά της επιχείρησης, Τα Αναλυτικά Ημερολόγια, Τα Αναλυτικά Καθολικά, Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, Το γενικό Καθολικό, Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών, Τα Ισοζύγια μηνών, Το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού, Η Γενική Εκμετάλλευση, Τον Ισολογισμό, Τα Αποτελέσματα Χρήσης.

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

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

## **2.6 Συστηματικός και Μη Συστηματικός Έλεγχος**

Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου, τον σχεδιασμό άλλων ελεγκτικών διενεργειών που μπορούν να πραγματοποιηθούν ενδιάμεσα, τη συνεχή επαφή με τη διοίκηση και το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Έτσι, ένας συστηματικός έλεγχος θα πρέπει να ακολουθήσει στο κυρίως έργο του, την προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση, την έναρξη με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τις ενδιάμεσες εργασίες, τις εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων, τη σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση.

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

## **2.7 Τακτικός έλεγχος**

Ο τακτικός έλεγχος των ανωνύμων εταιρειών και Ε.Π.Ε. είναι ένας εξωτερικός έλεγχος: γενικός, κατασταλτικός και περιοδικός. Συγχρόνως είναι και υποχρεωτικός μιας και οι ανώνυμες εταιρείες και οι Ε.Π.Ε. έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών άνω του 1.000.000 ευρώ, υποχρεούνται να εκλέξουν ελεγκτές (ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, λογιστές – φοροτεχνικοί) για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων τους βάσει των άρθρων 36 έως 39 του κωδ. Ν.2190/1920. Διαφορετικά θεωρούνται άκυρες οι οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 36, κωδ.Ν.2190/1920), με αποτέλεσμα και να δημοσιευθούν να θεωρούνται ως μη δημοσιευμένες.<sup>1</sup>

### **2.7.1 Τακτικός έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας και της Ε.Π.Ε. από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.**

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών και των Ε.Π.Ε.<sup>2</sup> που υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παρ.6 του άρθρου 42 α του κωδ. 2190/1920 (ενεργητικό ευρώ 2.500.000,00 ευρώ κύκλος εργασιών 5.000.000,00 ευρώ και προσωπικό 50 άτομα), ελέγχονται υποχρεωτικά από έναν τουλάχιστον Ορκωτό Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής περί Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών νομοθεσίας (άρθρο 36 κωδ. Ν. 2190/1920).

Πρέπει να σημειώνεται δε στο καταστατικό κάθε εταιρείας που ιδρύεται με τουλάχιστον 3.000.000,00 ευρώ πως οι οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσεως ελέγχονται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή (άρθρο 36, κωδ. Ν.2190/1920).

### **2.7.2 Τακτικός έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας από μη Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.**

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από 1.000.000,00 ευρώ και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των

---

<sup>1</sup> Εάν ανώνυμη εταιρεία δεν δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις για τρεις συνεχείς χρήσεις τότε ο οποιοσδήποτε έχει έννομο συμφέρον μπορεί με δικαστική απόφαση να ζητήσει τη λύση της εταιρείας (άρθρο 48, Κωδ. Ν. 2190/1920)

<sup>2</sup> Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι α) ανώνυμες εταιρείες ή β) Ε.Π.Ε. ή γ) ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι είναι ανώνυμες εταιρείες ή Ε.Π.Ε. (Π.Δ. 326/1994, Λογιστής 1994 σελ. 253).

κριτηρίων της παρ.6 του άρθρου 42 α του κωδ. Ν.2190/1920 ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που είναι μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτέχνη Α' τάξεως του Ν.2515/1997 ή από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

Εάν όμως οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.000.000,00 ευρώ, τότε ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από τους ελεγκτές δεν είναι υποχρεωτικός.

Οι **Ε.Π.Ε.** στις οποίες τα αριθμητικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν υπερβαίνουν κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού τους ,τα δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια της παρ. 6 του άρθρου 42 α του Ν. 2190/1920 απαλλάσσονται από την υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων από ελεγκτές. Δηλαδή οι οικονομικές καταστάσεις δεν ελέγχονται ούτε από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ούτε από άλλους ελεγκτές (άρθρα 23, παρ.2 και 50 α , Ν. 3190/1955).

## **2.8 Έκτακτος έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας<sup>3</sup>**

Εκτός από τον τακτικό έλεγχο που μπορεί να διενεργηθεί σε μία ανώνυμη εταιρεία υπάρχει και ο έκτακτος έλεγχος. Δικαίωμα να ζητήσουν έλεγχο της εταιρείας από το μονομελές πρωτοδικείο της περιφέρειας στην οποία εδρεύει η εταιρεία έχουν:

- ✓ Οι μέτοχοι της εταιρείας που αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου
- ✓ Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και
- ✓ Ο Υπουργός Ανάπτυξης ή κατά περίπτωση η αρμόδια εποπτεύουσα αρχή.

Ο Έλεγχος διατάσσεται εάν πιθανολογούνται πράξεις που παραβιάζουν διατάξεις των νόμων ή του καταστατικού της εταιρείας ή αποφάσεως της γενικής συνέλευσης. Σε οποιαδήποτε περίπτωση η αίτηση ελέγχου πρέπει να υποβάλλεται εντός τριών ετών από την ημερομηνία

---

<sup>3</sup> Άρθρο 40, κωδ. Ν. 2190/1920

έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης, εντός της οποίας εκτελέστηκαν οι πράξεις αυτές.

Ως προς τη διάκριση των ελέγχων, ενδεικτικά πιο κάτω γίνεται μια σύντομη περιγραφή σε τέσσερα είδη:

- **Έλεγχοι παραγωγής (Production Audits)** Στοχεύουν στο κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, το κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνα με το πρόγραμμα της διοίκησης σε ετήσια βάση και ανά περιόδους, το κατά πόσο γίνεται σωστή διαχείριση του μηχανολογικού εξοπλισμού, αν τα τμήματα είναι σωστά και κατάλληλα στελεχωμένα, αν τα στελέχη είναι σωστά εκπαιδευμένα, αν γίνεται σωστά ο εφοδιασμός της παραγωγής από υλικά, αν αυτά διαχειρίζονται σωστά αποφεύγοντας τις υψηλές φύρες πέραν των φυσιολογικών ορίων, καθώς επίσης και κατά πόσο τα προϊόντα είναι σύμφωνα με τις προδιαγραφές του ποιοτικού ελέγχου (I.S.O). Επίσης αν τηρούνται όλες εκείνες οι διαδικασίες που αφορούν τη παραγωγική διαδικασία και τα μέσα που λαμβάνουν χώρα σε όλες τις παραγωγικές φάσεις.
- **Οικονομικοί Έλεγχοι (financial Audits)** Στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων , στην εξασφάλιση της σωστής απεικόνισης των οικονομικών πόρων και της σωστής διαχείρισης αυτών. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται λεπτομερώς εξετάζοντας όλα τα οικονομικά στοιχεία, τις επιμέρους συναλλαγές και κάθε άλλου είδους οικονομική κατάσταση. Αφού γίνεται αναφορά του οικονομικού ελέγχου θα πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερος πως οι εσωτερικοί έλεγχοι δεν συντάσσουν ισολογισμό, αντικείμενο που αφορά το προϊστάμενο λογιστηρίου.
- **Διοικητικοί Έλεγχοι (Management Audits)** Κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο διαχείρισης, σε αντίθεση από τους οικονομικούς και λειτουργικούς ελέγχους έχουν ευρύτερους αντικειμενικούς στόχους οι οποίοι κυρίως αφορούν στο να εξετάζουν βάση αντικειμενικών μεθόδων την συνολική διοικητική αποτελεσματικότητα της επιχείρησης καθώς και τις επιμέρους διοικητικές λειτουργίες αυτής. Οι διοικητικοί εσωτερικοί έλεγχοι εξετάζουν τον βαθμό αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, τον τρόπο συνεργασίας των διοικητικών ιεραρχικών επιπέδων του οργανισμού καθώς

επίσης και τις αδυναμίες που πιθανόν να προκύψουν από αυτό. Στοχεύουν στη αξιολόγηση του συστήματος διοικητικών εσωτερικού ελέγχου, στην επισήμανση αδυναμιών και αιτιών που τις προκαλούν καθώς και στις συνέπειες των αδυναμιών αυτών. Οι διοικητικοί έλεγχοι εξετάζουν το κατά πόσο οι πόροι διαχειρίζονται με ορθότητα και χωρίς σπατάλες. Εξετάζουν τους λόγους και τα αίτια αποχώρησης του εξειδικευμένου προσωπικού. Επιπλέον, εξετάζουν τη συμμόρφωση των εργαζομένων, τις αποφάσεις της διοίκησης και γενικότερα την πολιτική διοίκησης της εταιρίας. Αποβλέπουν στη διερεύνηση του κατά πόσο το ανθρώπινο δυναμικό αξιολογείται και αξιοποιείται κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο, αν είναι προσηλωμένο και εγκλιματισμένο στο περιβάλλον που εργάζεται, αν είναι ενήμερο για τους στόχους της επιχείρησης και αν συμμετέχει ενεργά στην υλοποίηση αυτών.

- **Λειτουργικοί Έλεγχοι.** Αντικειμενικός σκοπός των λειτουργικών ελέγχων (Operational Audits) είναι η διερεύνηση των διαδικασιών και η αξιολόγηση και εκτίμηση της δομής του συστήματος και η πρόταση – διασφάλιση ανάπτυξης νέων καθώς και η βελτίωση υπαρχόντων σε περιοχές που είχαν απαξιωθεί. Οι λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην παραγωγή και τη προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Αναφέρονται στις επιμέρους λειτουργίες των διαδικασιών και στον τρόπο λειτουργίας τους συστήματος διοίκησης.

## 2.9 Διάφορα Είδη Ελέγχου

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

- Χρηματοοικονομικός έλεγχος.
- Λειτουργικός έλεγχος.
- Έλεγχος αποδοτικότητας.
- Έλεγχος συμμόρφωσης.
- Ειδικούς ελέγχους.

Ο **χρηματοοικονομικός έλεγχος** είναι ο έλεγχος για τη διαπίστωση της σωστής παρουσίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μεγεθών που αφορούν στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα των ενεργειών των οικονομικών μονάδων. Ο έλεγχος αυτός ελέγχει την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης στην μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων της.

Ο **λειτουργικός έλεγχος** επιδιώκει να αξιολογήσει κατά πόσο μια λειτουργία, μεμονωμένη ή συνολική εκτελείται σύμφωνα με κάποια κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές (κανονισμούς, εγχειρίδια διαδικασιών, ελέγχους πληροφόρησης κ.α).

Ο **έλεγχος αποδοτικότητας** απασχολεί, περισσότερο τους εσωτερικούς ελεγκτές, και ενδιαφέρεται για το αν μια λειτουργία επιφέρει θετικά αποτελέσματα στην επιχείρηση. Ο έλεγχος συμμόρφωσης έχει ως σκοπό να διασφαλίσει πως οι όροι τηρούνται στο ακέραιο. Για παράδειγμα, η συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβολαίων, συμβολαίων συνεργασίας ή χρήσης επιχορηγήσεων κ.α.

Ακόμα υπάρχει ο **ειδικός έλεγχος** ο οποίος δεν συμπεριλαμβάνεται σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες, αρκεί ο ελεγκτής να έχει την ικανότητα να τον διεκπεραιώσει. Στους ελέγχους ανήκει και ο δικαστικός έλεγχος του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. Ο έλεγχος ανατίθεται σε ορκωτούς ελεγκτές. Εάν η εταιρία δεν ελέγχεται από ορκωτούς ελεγκτές, τότε ο έλεγχος ανατίθεται σε δημόσιους υπαλλήλους ή υπαλλήλους των τραπεζών Ελλάδος, Εθνικής ή Αγροτικής, οι οποίοι έχουν την κατάλληλη εκπαίδευση και προσόντα για έλεγχο και διορίζονται σύμφωνα με το νόμο (Κάντζου, 1995).

Αυτό βέβαια που πρέπει να τονιστεί σε αυτό το σημείο είναι πως η παραπάνω διάκριση για πολλούς συγγραφείς θεωρείται ως διάκριση των εσωτερικών ελέγχων και όχι της ελεγκτικής.

## 2.10 Στόχοι της Ελεγκτικής

Η ελεγκτική μέσω της διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα και φορέα. Ακόμη διασφαλίζει την ποιότητα της



οικονομικής πληροφορίας. Αυτή η οικονομική πληροφόρηση συμβάλλει στην ορθολογικότερη επένδυση και στην εκμετάλλευση των παραγωγικών πόρων μιας κοινωνίας. Σε αυτά τα πλαίσια η ελεγκτική εξελίσσεται συνεχώς προσπαθώντας να αποκτήσει τη δική της οντότητα, προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου.

Το αποτέλεσμα αυτό επιτυγχάνεται με την εξασφάλιση της σωστής λειτουργίας, τη διεκπεραίωση των στόχων των φορέων και της διοικήσεως, τη διασφάλιση της αύξησης των μετόχων και τη γενικότερη κοινωνική συνοχή της επιχείρησης.

## 2.11 Εξεταζόμενα θέματα της ελεγκτικής

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα που αφορούν τόσο τον εσωτερικό όσο και τον εξωτερικό έλεγχο.

- **Το αντικείμενο του ελέγχου.** Τι ελέγχεται μέσα από αυτόν, γιατί θεωρείται αναγκαίως ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο. Ενδιαφερόμενοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες την επιχείρηση, καθώς και οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι συναλλασσόμενοι σε αυτή.
- **Το υποκείμενο του ελέγχου.** Αφορά τον ελεγκτή, δηλαδή ποια πρόσωπα έχουν αναλάβει να διεκπεραιώσουν τον έλεγχο, ποια τα προσόντα των ατόμων αυτών, ποιες οι γνώσεις τους, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα.
- **Τις ελεγκτικές διαδικασίες.** Αφορά το τρόπο και τις επιστημονικές τεχνικές – μεθόδους που θα χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να επιτευχθεί το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα στο ελεγκτικό έργο.

## 2.12 Διακρίσεις της Ελεγκτικής

Η έννοια της ελεγκτικής ως προς το υποκείμενο του ελέγχου, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο διακρίνεται στον εσωτερικό στον εξωτερικό και στον κρατικό ελεγκτή.

Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται από το ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ως «μία ανεξάρτητη διαδικασία που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες παρέχοντας σημαντική υπηρεσία σε αυτόν». Είναι μια λειτουργία του σύγχρονου management, και στοχεύει στη ορθότερη αξιολόγηση του συστήματος και της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας.

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός που υλοποιείται από εκπαιδευμένους και επαγγελματίες λογιστές, λεγόμενοι και ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές. Ο έλεγχος αρχικά διενεργούνταν κυρίως επί του λογιστικού συστήματος μιας μονάδας. Πλέον όμως ο έλεγχος περιλαμβάνει περισσότερα θέματα των οργανωτικών συστημάτων, τα οποία επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα της οικονομικής μονάδας ή του φορέα.

Ο κρατικός έλεγχος περιλαμβάνει όλους εκείνους τους ελέγχους που διενεργούνται από τους κρατικούς φορείς, όπως ο φορολογικός έλεγχος που αφορά το εισόδημα των νομικών και φυσικών προσώπων, και ο έλεγχος από τη τράπεζα της Ελλάδας που αφορά σε νομισματικά θέματα.

### **3. Το υποκείμενο του ελέγχου ( Ορκωτός Ελεγκτής)**

#### **3.1 Ορισμός**

Ο ελεγκτής είναι το απαραίτητο όργανο για την εξασφάλιση ορθολογικής οργανώσεως, καλής λειτουργίας, και ομαλής οικονομικής διαχειρίσεως στη δημόσια και ιδιωτική οικονομία. Γι' αυτό η εμφάνιση του θεσμού του ελέγχου και του λειτουργήματος του ελεγκτή συμπίπτουν με την εμφάνιση της λογιστικής. Ο ελεγκτής ανάλογα με την υπηρεσιακή ή όχι εξάρτηση του από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο σκοπό στον οποίο αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή.

##### **3.1.1 Εσωτερικός Ελεγκτής**

Ο εσωτερικός ελεγκτής βρίσκεται σε σχέση μισθώσεως εργασίας με την οικονομική μονάδα στην οποία ασκεί το έργο του, δηλαδή είναι υπάλληλος της. Το δε έργο του έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα και συνίσταται στην παρακολούθηση και τον έλεγχο των διενεργούμενων διαχειριστικών πράξεων και λογιστικών καταχωρήσεων, με σκοπό την άμεση επισήμανση ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ή δόλιων και γενικά αντικανονικών και παράνομων ενεργειών.

Ο εσωτερικός ελεγκτής, επειδή έχει ως βασική αποστολή την πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και γενικά επιζήμιων ενεργειών, ασκεί τα καθήκοντα του προ ή κατά ή κατά τη διενέργεια της πράξεων οικονομικής διαχείρισεως και της λογιστικής της καταχωρήσεως, χωρίς να αποκλείεται όμως και ο έλεγχος ειδικών θεμάτων μεταγενέστερα ( πχ. «επιθεώρηση», επαρχιακών υποκαταστημάτων κτλ).

Η ιδιότητα του Εσωτερικού ελεγκτή δύναται να είναι σαφώς διακεκριμένη, όπως συμβαίνει συνήθως στις μεγάλες επιχειρήσεις, στις οποίες υπάρχει ιδιαίτερη υπηρεσία (αποκαλούμενη πχ. «Υπηρεσία ελέγχου») και όπως συνιστάται, κατά κανόνα στον Δημόσιο και στους μεγάλους Δημόσιους οργανισμούς. Είναι δυνατό όμως, τα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή να μην ασκούνται από ιδιαίτερο πρόσωπο ή πρόσωπα , αλλά από τους προϊστάμενους των διαφόρων υπηρεσιών, παράλληλα με τα κύρια καθήκοντά τους (πχ έλεγχος και θεώρηση ενταλμάτων πληρωμής από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου κτλ.).

Τα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να αναθέτονται σε κατάλληλα, από άποψη μορφώσεως, πείρας και ήθους, πρόσωπα, γιατί διαφορετικά, όπως είναι ευνόητο, δεν θα είναι δυνατό να ασκήσουν τα καθήκοντα του ελεγκτή με τον επιβαλλόμενο τρόπο.

Χωρίς να παραγνωρίζεται ή να υποτιμάται η σπουδαιότητα του έργου του εσωτερικού ελεγκτή, πρέπει παράλληλα να τονιστούν τα σοβαρά μειονεκτήματα τα οποία πηγάζουν από το γεγονός ότι αυτός είναι υπάλληλος της οικονομικής μονάδας στην οποία ασκεί τα καθήκοντά του και όπως είναι ευνόητο ο έλεγχός του:

- Ασκείται σύμφωνα με τους κανόνες και όρους τους οποίους έχει θεσπίσει η διοίκηση της οικονομικής μονάδας και όχι σύμφωνα με τους κανόνες της ελεγκτικής.
- Δεν περιλαμβάνει τις πράξεις των διοικούντων, συνήθως δε και των ιεραρχικώς ανωτέρων του, ή σε αυτές ο έλεγχος του είναι κατ' ανάγκη, περιορισμένης εκτάσεως.
- Ως ασκούμενος επί πράξεων συναδέλφων του, λόγω του συναδελφικού δεσμού, ενδεχομένως να μην ασκείται με την επιβαλλόμενη αμεροληψία και

αντικειμενικότητα, με την πάροδο δε του χρόνου και την ανάπτυξη ιδιαίτερων φιλικών σχέσεων κτλ η προσοχή εξασθενούνται βαθμιαία και ο έλεγχος πιθανόν να απολήγει να είναι τυπικός.

- Ως ασκούμενος συνεχώς επί των αυτών αντικειμένων και κατά τον ίδιο τρόπο, ενδεχομένως να απολήγει σε εργασία ρουτίνας, με συνέπεια τη βαθμιαία εξασθένηση της επαγρυπνήσεως και διερευνητικότητας.

### **3.1.2 Εξωτερικός Ελεγκτής**

Ο Εξωτερικός ελεγκτής, σε αντίθεση με τον εσωτερικό ελεγκτή, δεν έχει καμία υπαλληλική σχέση ή άλλη εξάρτηση με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Δηλαδή, ο εξωτερικός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος και αδέσμευτος έναντι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και συνεπώς δεν επηρεάζεται καθόλου από τη διοίκηση της και έτσι εξουδετερώνονται πλήρως όλα τα προαναφερθέντα σοβαρά μειονεκτήματα του εσωτερικού ελεγκτή.

Το γεγονός αυτό αποτελεί εχέγγυο για τους τρίτους όσον αφορά την αντικειμενικότητα και αμεροληψία του εξωτερικού ελεγκτή, με αποτέλεσμα να αποκτά κύρος το έργο του. Ενώ ο τομέας δράσεως του εσωτερικού ελεγκτή περιορίζεται μέσα στην επιχείρηση της οποίας είναι υπάλληλος, αντίθετο η δράση του εξωτερικού ελεγκτή είναι ευρύτητα και πολύπλευρη.

Είναι ευνόητο ότι για να μπορεί ο εξωτερικός ελεγκτής να ανταποκρίνεται στις μεγάλες και ποικίλες απαιτήσεις, οφείλει να έχει και τα ανάλογα προσόντα όπως η προσωπικότητα του και η επαγγελματική του συγκρότηση. Ως κύριο προσόν θεωρείται το ήθος του και η ακεραιότητα του χαρακτήρα. Στα απαιτούμενα περαιτέρω προσόντα περιλαμβάνονται: η άρτια επιστημονική κατάρτιση, η εξειδικευμένη πείρα, η ικανότητα ταχείας αντιλήψεως, η επινοητικότητα, η αυτοπεποίθηση, η διπλωματικότητα.

## **3.2 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου**

Εσωτερικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και ασκείται από υπαλλήλους. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι με τον όρο έλεγχος δεν εννοούμε την ιδιαίτερη

υπηρεσία ελέγχου που τυχόν υπάρχει στην επιχείρηση ή τους υπαλλήλους οι οποίοι μαζί με τα άλλα καθήκοντα τους, διενεργούν και προληπτικό έλεγχο, αλλά εννοούμε το όλο σύστημα οργάνωσης των διαδικασιών εκτελέσεως και διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής τους απεικόνισης. Ο ορθός όρος του όλου συστήματος είναι « Σύστημα εσωτερικού ελέγχου» . Με τον όρο αυτό εννοούμε:

- Τις αρμοδιότητες του προσωπικού
- Τα εισερχόμενο και εκδιδόμενα δικαιολογητικά, τη διαδρομή και τον έλεγχο τους, και κυρίως ποιοι υπάλληλοι διεκπεραιώνουν τις εργασίες αυτές.
- Τους τηρούμενους λογαριασμούς, τον τρόπο και τη μέθοδο ενημερώσεως τους καθώς και τους υπάλληλους που τους ενημερώνουν.

Όλα αυτά και κυρίως οι αρμοδιότητες προσωπικού πρέπει να είναι σχεδιασμένα κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εφαρμόζεται η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου που είναι η εξής:

Καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται από ένα και μόνο υπάλληλο αλλά η εργασία καθενός πρέπει απαραίτητα να είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός άλλου και να ελέγχεται από ένα τρίτο πρόσωπο (τον εσωτερικό ελεγκτή ή τον εποπτεύοντα προϊστάμενο). Ο σχεδιασμός πρέπει να είναι τέτοιος ώστε να εφαρμόζεται και η βασική αρχή: ο ταμίας απαγορεύεται να είναι λογιστής και αντίστροφα. Αυτές οι αρχές αφορούν και τα ανώτατα στελέχη και τη Διοίκηση καθώς και όλους τους τομείς διαχειρίσεως ( και όχι μόνο τη Χρηματική διαχείριση).

Θεμελιώσεις αρχή, για την οργάνωση ενός ικανοποιητικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που να διασφαλίζει επαρκώς η διαχειριστική ευταξία της ανώνυμης εταιρίας και γενικά οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας είναι ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της, δηλαδή:

- Της συναλλακτικής η οποία περιλαμβάνει τη διενέργεια των συναλλαγών ( προμήθειες – πωλήσεις )
- Της διαχειριστικής η οποία περιλαμβάνει τη διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων
- Της λογιστικής η οποία περιλαμβάνει τη λογιστική απεικόνιση και λογιστική παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων και των περιουσιακών στοιχείων.

Η έννοια του διαχωρισμού των τριών αυτών λειτουργιών είναι ότι καθεμιά από αυτές θα είναι υπηρεσιακά ανεξάρτητη από τις άλλες δύο και θα ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν καμία υπηρεσιακή εξάρτηση από τις άλλες, ούτε θα συνδέονται στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό με πρόσωπα που κατέχουν αντίστοιχες θέσεις στις άλλες δύο λειτουργίες.

### **3.3 Σύστημα εξωτερικού ελέγχου**

Εξωτερικός έλεγχος είναι ο λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες, ανεπίληπτου ήθους και ακέραιου χαρακτήρα άρτιας επιστημονικής κατάρτισεως και εξειδικευμένης πείρας χωρίς να έχουν καμία υπαλληλική ιδιότητα.

Το σοβαρότερο και σπουδαιότερο έργο του εξωτερικού ελέγχου είναι να πληροφορήσει το πλήθος των ενδιαφερομένων (μετόχους, πιστωτές, κράτος κτλ) αν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας, και γενικότερα οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της συγκεκριμένης εταιρίας και των αποτελεσμάτων της, δηλαδή αν από τις οικονομικές καταστάσεις προκύπτει ένα πραγματικό θετικό οικονομικό αποτέλεσμα.

Με εξαίρεση ενδεχομένων ορισμένες ειδικές περιπτώσεις ελέγχου (πχ δικαστικές πραγματογνωμοσύνες), σε όλα τα άλλα είδη ελέγχων, είναι αυτονόητο ότι δεν είναι δυνατό να ελέγχεται με λεπτομέρεια ολόκληρη η διαχειριστική και λογιστική εργασία της χρήσεως, γιατί θα χρειαζόταν πολύμηνη απασχόληση πολυάριθμων ελεγκτών. Από τις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα εμφανίζεται στην Αγγλία η αρχή του δειγματοληπτικού ελέγχου (tests) η οποία συστηματοποιήθηκε μεταγενέστερα και υιοθετήθηκε από τη διεθνή πρακτική και την επιστήμη της ελεγκτικής.

### **3.2 Στόχος του Ορκωτού Ελεγκτή βάση των Ελεγκτικών Προτύπων**

Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η γραπτή διατύπωση γνώμης από τον εκάστοτε ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί ορθά και

σωστά σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο και κυρίως σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή ένωση, είτε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα, που προδιαγράφονται από την ελληνική εταιρική νομοθεσία.

### **3.2.1 Ο ελεγκτής οφείλει:**

- Να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας
- Να διενεργεί τους ελέγχους που αναλαμβάνει σύμφωνα με την ελληνική εταιρική νομοθεσία
- Να σχεδιάζει, να εφαρμόζει και να εκτελεί τους ελέγχους με τον επαγγελματισμό που τον διακατέχει καθώς επίσης και να αναγνωρίζει την ύπαρξη λαθών στον έλεγχο που εκτελεί..

## **3.3 Το έργο των Ορκωτών Ελεγκτών**

1. Οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:
  - Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),
  - Τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),
  - Τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).
2. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να εγκαταστήσουν και να διατηρούν εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, που διενεργούνται σύμφωνα με τα πρότυπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου Ποιότητας (International Standards on Quality Control).

Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορούν να επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με αυτές που ορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

3. Η § 1 του άρθρου 47 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:

- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές που διενεργούν με βάση τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τον τακτικό έλεγχο ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920 όπως ισχύει κάθε φορά ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν στα οικεία πιστοποιητικά ελέγχου τις ουσιώδεις επιδράσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο τους».
- Επίσης βλ. άρθρο 14 § 25 Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ τ. Α' 137/1993): «25. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, οι οποίοι κατά νόμο ασκούν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, υποχρεούνται κατά τη διάρκεια των ελέγχων, να γνωστοποιούν αμέσως στην Τράπεζα της Ελλάδος κάθε στοιχείο ή πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση τους και είτε έχει σημαντικές επιπτώσεις στη φερεγγυότητα και την εν γένει κεφαλαιακή επάρκεια των ιδρυμάτων αυτών είτε είναι δυνατόν να επηρεάσει την αξιολόγηση από την Τράπεζα της Ελλάδος της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της καταλληλότητας των μετόχων που κατέχουν ειδική συμμετοχή και των προσώπων που ασκούν τη διοίκηση των πιστωτικών ή χρηματοδοτικών ιδρυμάτων. Οι έννοιες πιστωτικό ίδρυμα, χρηματοδοτικό ίδρυμα και ειδική συμμετοχή προσδιορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 2076/1992».
- Επίσης βλ. άρθρο 17 παρ. 3 Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/2010 τεύχος Α'), με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 82 του Κ.Φ.Ε. Σχετ. ΠΟΛ 1135/4.10.2010.

### **3.4 Ευθύνη για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων**

Ευθύνη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης και για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων φέρει η διοίκηση της επιχείρησης, ενώ ευθύνη



για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη γνώμης σχετικά με αυτές τη φέρει ο Ελεγκτής.

## **3.5 Επιστολή ανάθεσης ελέγχου**

### **3.5.1 Σκοπός της επιστολής**

Ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος οφείλουν να συμφωνήσουν τους όρους εντολής του ελέγχου και να μην παρεκκλίνουν από αυτούς. Οι συμφωνημένοι όροι θα πρέπει να καταγραφούν σε μια επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή σε μια μορφή σύμβασης μεταξύ των δύο. Η άνω επιστολή επιβεβαιώνει την αποδοχή του ελεγκτή, το σκοπό και την έκταση του ελέγχου καθώς επίσης και τη μορφή των εκθέσεων που θα προκύψουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

### **3.5.2 Περιεχόμενο της επιστολής**

Η μορφή των επιστολών ανάθεσης ελέγχου είναι πιθανόν να διαφοροποιείται από πελάτη σε πελάτη αλλά γενικότερα περιλαμβάνουν τα εξής:

- Τον αντικειμενικό σκοπό του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων
- Την ευθύνη της διοίκησης όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις που έχει συντάξει και θα παρουσιάσει στον ελεγκτή.
- Την έκταση του ελέγχου που θα λάβει χώρα.
- Την μορφή της έκθεσης και τον τρόπο που θα κοινοποιήσει τα αποτελέσματα.
- Την ελεύθερη πρόσβαση σε αρχεία, αποδεικτικά στοιχεία και έγγραφα που θα ζητηθούν από τον ελεγκτή.

### **3.6 Ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των ελεγκτών**

Η εποπτεία του συστήματος ποιοτικού ελέγχου των ελεγκτών έχει ανατεθεί στην ΕΛΤΕ και συγκεκριμένα στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου. Οι αρμοδιότητες του Συμβουλίου καθορίζονται με το άρθρο 5 του Ν. 3148/2003. Σύμφωνα με τον ποιοτικό έλεγχο της ελεγκτικής διαδικασίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα θεσπίζουν πρότυπα και παρέχουν οδηγίες πάνω σε αυτό. Οι έλεγχοι θα πρέπει να εφαρμόζονται στο επίπεδο της ελεγκτικής εταιρίας όσο και στους εξατομικευμένους τομείς.

### **3.7 Αρχές ελέγχου και ευθύνες των ελεγκτών**

- Η τήρηση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις αρχές που τον διέπουν.
- Όροι εντολής ελέγχου.
- Ποιοτικός έλεγχος της ελεγκτικής εργασίας που θα πραγματοποιηθεί.
- Τεκμηρίωση του ελέγχου και των αποδεικτικών στοιχείων με ορθότητα, εγκυρότητα και πλήρη συνείδηση των όσων διατυπωθούν.
- Ευθύνη του ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων την πιθανότητα εκούσιων και ακούσιων λαθών.

### **3.8 Πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτού Ελεγκτή σε επιχείρηση – οργανισμό.**

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

- i. Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαύουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.
- ii. Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχειρίσεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920.
- iii. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικά ή προαιρετικά χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, συνήθως εκδίδεται μετά τον έλεγχο ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές προσωπικού που απασχολείται, και απαλλάσσει τις επιχειρήσεις από επανέλεγχο.
- iv. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικά το εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο πιστοποιητικό γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου. Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής πρέπει να παρέχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ οποιαδήποτε πληροφορία την οποία το τελευταίος ζήτησε σε σχέση με το τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.
- v. «Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μπορούν να εκλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές λογιστές τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. Στην περίπτωση αυτή, η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων

δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών. Οι διατάξεις των άρθρων 16 και 18 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων της.»

### **3.9 Ευθύνη Ορκωτού Ελεγκτή**

Το άρθρο 37 παρ. 3 Ν. 2190 ορίζει ότι καταλογίζεται ευθύνη στον ελεγκτή μόνο όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα (δόλο, βαριά ή ελαφριά αμέλεια) και ζημιά. Η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική, έστω και αν διενήργησαν τον έλεγχο δύο ή περισσότεροι ελεγκτές. (Αστική ευθύνη έναντι ελεγχόμενης εταιρίας.)

Η παράβαση εκ μέρους του ελεγκτή του καθήκοντος της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κωλύματος του διορισμού του ως ελεγκτή συνεπάγεται την ποινική του ευθύνη. (Ποινική Ευθύνη.)

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του ΠΔ 226, υπάρχει πειθαρχική ευθύνη του ΟΕ για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του, για ανάρμοστη συμπεριφορά (στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου) και για παράβαση του νόμου ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή (Πειθαρχική ευθύνη).

### **3.10 Προληπτικά μέτρα Ορκωτών Ελεγκτών για επιμερισμό ευθύνης**

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές υπάγονται σε ασφαλιστική και δικηγορική κάλυψη έναντι απαιτήσεων αποζημίωσης που θα προκύψουν από σκόπιμη ενέργεια ή από παράλειψη ΟΕ κατά έλεγχο ή έκδοση πιστοποιητικού εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Άρθρο 19 Π.Δ. 226/92. Επιπλέον υπάρχει η επιστολή ανάληψης προς τη διοίκηση της εταιρίας που

περιλαμβάνει το αντικείμενο, το σκοπό του ελέγχου καθώς επίσης και την ευθύνη διοίκησης της επιχείρησης.

Επιπροσθέτως υπάρχουν τα ελεγκτικά τεκμήρια, τα φύλλα εργασίας τα προγράμματα ελέγχου, η διατύπωση έκθεσης ελέγχου και η κοινοποίηση της στη διοίκηση της επιχείρησης. Ακόμη οι επιστολές σε πελάτες προμηθευτές και τράπεζες που πιθανόν να έχουν αποσταλεί. Απαραίτητοι είναι οι νομικοί σύμβουλοι που διατηρεί η επιχείρηση όπως και η βοήθεια από άλλους ορκωτούς ελεγκτές.

### **3.11 Σκοπός επιστολής Ορκωτού Ελεγκτή**

Σε μια επιστολή ανάληψης ελέγχου προς τη διοίκηση της εταιρίας αναφέρονται οι όροι και οι προϋποθέσεις κάτω από τους οποίους προσλαμβάνεται ένας ορκωτός ελεγκτής. Επιπλέον αναφέρεται ο έλεγχος που θα πραγματοποιηθεί και ο τρόπος που θα παρουσιαστεί προς τη διοίκηση. Σκοπός της συγκεκριμένης επιστολής είναι η ενημέρωση προς τη διοίκηση για το σκοπό του ελέγχου, την ευθύνη που θα έχει η διοίκηση όσον αφορά την ορθότητα και την εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων που θα δηλώσει και την αμοιβή.

### **3.12 Στάδια ελέγχου ενός Ορκωτού Ελεγκτή**

Ο έλεγχος πραγματοποιείται από τον Ελεγκτή σε τρία κυρίως στάδια:

#### **3.12.1 Γενική γνωριμία και ενημέρωση της επιχείρησης.**

- Προκαταρκτικές εργασίες στις οποίες ενημερώνεται και λαμβάνει έγγραφα και στοιχεία που έχουν σχέση με την επιχείρηση και βρίσκονται εκτός επιχείρησης με συγκριτικά στοιχεία που πιθανόν να υπάρχουν σε αυτή καθώς επίσης λαμβάνει γνώση για με την επαγγελματική δεοντολογία που διέπει την επιχείρηση.

- Αρχικά στάδια επαφών με την επιχείρηση στα οποία ενημερώνεται για στοιχεία και έγγραφα που υπάρχουν μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Πραγματοποιεί συνεντεύξεις με τους υπεύθυνους και τους αρμόδιους σε κάθε τμήμα της επιχείρησης και ξεναγείτε στους χώρους και τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης.
- Εκτίμηση των εργασιών που θα λάβουν χώρα μέσω συλλογής στοιχείων για την επιχείρηση και κατάρτιση του προγράμματος εργασίας.

### **3.12.2 Αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου της επιχείρησης.**

- Μελέτη και κατανόηση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, περιγραφή του συστήματος. Χρησιμοποίηση οργανογραμμάτων και άλλων στοιχείων που διατηρεί η επιχείρηση. Έπειτα επαληθεύει τα συγκεκριμένα στοιχεία με δειγματοληπτικές ενέργειες ώστε να επιβεβαιώσει πως το λειτουργικό σύστημα λειτουργεί πραγματικά.
- Προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου σημειώνοντας σημεία δυνατοτήτων και αδυναμιών.
- Επαλήθευση της συνεχούς εφαρμογής των σημείων - δυνατοτήτων με αξιολόγηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου, με την αξιοπιστία λειτουργίας του συστήματος και τον εντοπισμό αδυναμιών.

### **3.12.3 Εξέταση των λογαριασμών.**

- Προσδιορισμός των συμπερασμάτων της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου και προσαρμογή του προγράμματος ελέγχου λογαριασμών μέσω της μείωση της έκτασης του ελέγχου των λογαριασμών και εκβάθυνση και επέκταση του ελέγχου των λογαριασμών.

- Συμπληρωματικές επαληθεύσεις και επικυρώσεις με αλληλογραφία ως εξωτερική επιβεβαίωση και παρακολούθηση φυσικής απογραφής.
- Ολοκλήρωση ελέγχου που πραγματοποιείται μέσω του ελέγχου εφαρμογής των λογιστικών αρχών, με επανέλεγχο των φύλλων εργασίας και με έλεγχο μετά την κατάρτιση του ισολογισμού γεγονότων.
- Έκδοση γνώμης.

### **3.13 Σχεδιασμός του ελέγχου**

Ο σχεδιασμός ελέγχου οφείλεται να γίνεται σε συνεννόηση με τον Ορκωτό Ελεγκτή και τον ελεγχόμενο όπου θα πρέπει να προγραμματίσει τον χρόνο έναρξης ελέγχου και την κατάλληλη κατανομή των σταδίων - φάσεων του ελέγχου, έτσι ώστε ο έλεγχος να μην αποβεί εις βάρος ούτε των ελεγκτών αλλά ούτε και των ελεγχόμενων. Υπάρχουν στάδια αλλά και μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, των οποίων ο έλεγχος μπορεί να αρχίσει πριν το κλείσιμο των βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης, έτσι ώστε να μειωθεί όγκος εργασίας κατά την τελική φάση αλλά και να ολοκληρωθεί μέσα στα αναγκαστικά από το νόμο χρονικά περιθώρια.

## **4. Τεκμηρίωση της εργασίας**

Όσον αφορά την τεκμηρίωση της εργασίας ο ελεγκτής οφείλει να τεκμηριώνει τα στοιχεία εκείνα που αποδεικνύουν την διατυπωμένη γνώμη με ορθότητα και πληρότητα και επιπλέον λειτουργούν ως απόδειξη ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με την ελληνική εταιρική νομοθεσία και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Ακόμη οφείλει να συντάσσει τα φύλλα εργασίας που περιγράφουν με λεπτομέρεια τις καταστάσεις, ώστε να υπάρχει μια ολοκληρωμένη εικόνα

του ελέγχου που έχει πραγματοποιηθεί και οφείλει να νομοθετεί τις απαραίτητες και κατάλληλες διαδικασίες για την εξασφάλιση του απορρήτου των πληροφοριών και την ασφαλή φύλαξη των φύλλων εργασίας. Τα φύλλα εργασίας αποθηκεύονται και κρατούνται τουλάχιστον 5 έτη από την ημερομηνία του πιστοποιητικού που εκδίδεται.

#### **4.1 Ο σκοπός χρησιμοποίησης φύλλων εργασίας.**

Ο σκοπός χρησιμοποίησης των φύλλων εργασίας είναι ότι αποτελούν τη βάση για τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή σε σχέση με το σκοπό για τον οποίο διενεργείται ο έλεγχος και διευκολύνουν την σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου. Επιπλέον με τη χρήση των φύλλων εργασίας δίδεται πιο εύκολα ο καταμερισμός της ελεγκτικής εργασίας στα μέλη του, ο έλεγχος γίνεται πιο εμπειριστατωμένα και αποτελούν το μέσο για τον έλεγχο ελεγκτικής εργασίας που έχει πραγματοποιηθεί από κατώτερα μέλη της ομάδας.

#### **4.2 Κατηγορίες φύλλων εργασίας.**

Οι κατηγορίες των φύλλων εργασίας ποικίλουν και διαχωρίζονται ανάλογα με τις ανάγκες ελέγχου των εκάστοτε οικονομικών μονάδων. Δεδομένου των ποικίλων οικονομικών μονάδων που υπάρχουν παρατηρείται ότι τα φύλλα εργασίας διαχωρίζονται στα στάδια ελέγχου τα ερωτηματολόγια, τα φύλλα ημερησίας διάταξης, το πρόχειρο προσωρινό ισοζύγιο τις διορθωτικές ημερολογιακές εγγραφές, τους πίνακες τεκμηρίωσης τα αντίγραφα πρακτικών και τις ενημερωτικές επιστολές μεταξύ πελάτη και δικηγόρου.

#### **4.3 Ευθύνη του ελεγκτή για εκούσια ή ακούσια λάθη των οικονομικών καταστάσεων.**



Κατά τον σχεδιασμό τη διαμόρφωση και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και κατά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί τον κίνδυνο ύπαρξης ακούσιων ή ακούσιων λαθών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι αποτέλεσμα λανθασμένων ενεργειών.

Εκούσιες ενέργειες ή απάτες είναι οι εσκεμμένες πράξεις ενός προσώπου ή και περισσότερων που οδηγούν σε αλλοίωση των οικονομικών στοιχείων. Η εκούσια ενέργεια πιθανόν να είναι νόθευση στοιχείων ή εγγράφων, κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων και παγίων, παράλειψη και αλλοίωση αποδεικτικών στοιχείων που αφορούν κινήσεις και συναλλαγές λογαριασμών.

Ακούσια ενέργεια είναι οι μη εσκεμμένες πράξεις ενός προσώπου ή και περισσότερων που οδηγούν σε αλλοίωση των οικονομικών στοιχείων. Τέτοιες ενέργειες είναι τα γραφειοκρατικά λάθη σε λογιστικές εγγραφές, οι παρερμηνεύσεις σε γεγονότα και η καταχρηστική εφαρμογή λογιστικών αρχών.

#### **4.4 Εκτίμηση κινδύνου από τον Ελεγκτή.**

Κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει με ερωτήσεις προς τους υπευθύνους να εξασφαλίσει την ενημέρωση της διοίκησης σε σχέση με τον κίνδυνο ύπαρξης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις. Την κατανόηση των δικλίδων ασφαλείας του λογιστικού συστήματος. Την κατανόηση του βαθμού εξοικείωσης της διοίκησης με τις υφιστάμενες λειτουργούσες δικλίδες ασφαλείας του συστήματος καθώς επίσης και να εξακριβώσει κατά πόσο η διοίκηση έχει γνώση απατηλών ενεργειών, που πιθανόν να βρίσκονται στις διερευνήσεις.

#### **4.5 Εντοπισμός ανακριβειών.**

Ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει αν οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να πέσουν σε ουσιώδη λάθη, ως αποτέλεσμα εκούσιων ή ακούσιων λαθών. Στην περίπτωση ύπαρξης ουσιωδών λαθών ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί την ύπαρξη παραγόντων που τυχόν λειτουργούν παραπλανητικά στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων.

Ο ελεγκτής οφείλει να μελετήσει και να σχεδιάσει τις επαληθευτικές ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες θα τον βοηθήσουν να ελαχιστοποιήσει στον ελάχιστο βαθμό τον κίνδυνο εκούσιων – ακούσιων λαθών.

#### **4.6 Βασικές αρχές και στοιχεία σύνταξης της έκθεσης.**

Για να συνταχθεί μια έκθεση, να παρουσιαστούν τα αποτελέσματα, ώστε να γίνουν αποδεκτά και ευκόλως κατανοητά, θα πρέπει να ξεχωρίζει για το ποιοτικό τρόπο που έχουν παρουσιαστεί τα στοιχεία, τα δεδομένα και τα χαρακτηριστικά. Σημαντική προϋπόθεση είναι η έκθεση αυτή να κινείται σε πλαίσιο αρχών και κανόνων. Ως τέτοιες αρχές ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε τις παρακάτω:

- i. Η συνοπτική έκθεση πρέπει να είναι όσο γίνεται σύντομη, τηλεγράφημα, απλή με νόημα, με ουσιαστικό περιεχόμενο, καθώς και με τις ανάλογες παραπομπές στο πλήρες αναλυτικό κείμενο - αναλυτική έκθεση.
- ii. Η αναλυτική έκθεση πρέπει να περιγράφει με λεπτομέρεια τα στοιχεία που παραθέτει, να παρουσιάζει τις αδυναμίες με στοιχεία και τεκμηριωμένες, πλήρης αναφορά στις αποκλίσεις των οικονομικών μεγεθών και διαδικασιών, ανάλυση όλων των γεγονότων και αιτιών που τα προκαλούν, ανάλογοι σχολιασμοί και παραπομπές στα αντίστοιχα φύλλα εργασίας.
- iii. Μεγάλη προσοχή, τεχνική και μεθόδευση απαιτείται στο γράψιμο, αποφυγή αόριστων προτάσεων – εκφράσεων που αφήνουν υπονοούμενα και ερωτηματικά. Ακόμη, χρειάζεται προσοχή στους γραμματικούς και συντακτικούς κανόνες διότι η έλλειψη αυτών, ίσως να υποβαθμίσει και το περιεχόμενο του κειμένου.
- iv. Ακρίβεια, τεκμηρίωση και σωστή παρουσίαση των γεγονότων με γλαφυρότητα, όχι με συγκεχυμένη εικόνα. Σαφήνεια στη διατύπωση των σχολίων με περιεκτικότητα και με καθαρό νόημα προς αποφυγή παρερμηνειών. Επίσης, αντικειμενικότητα, ευθύτητα και αποφυγή περιττών εκφράσεων. Επαγγελματικό τόνο και ύφος, προσεγμένο λεξιλόγιο αντιπροσωπευτικό της διοίκησης χρησιμοποιώντας ακόμα και νέες εκφράσεις, που είναι προσιτές σε όλους.

- v. Διαχωρισμός του περιεχομένου της έκθεσης σε ενότητες - τμήματα, όπως να γίνεται αναφορά στο σκοπό του ελέγχου, στον έλεγχο στη διατύπωση και στην πρόταση. Κάθε βήμα του ελέγχου να αποτελεί μια αυτοτελή ενότητα χωρίς περιττά λεγόμενα και να βασίζεται στα στάδια σκοπός ελέγχου – διαπίστωση τεκμηριωμένη πρόταση.
- vi. Κάθε γεγονός του ελέγχου που παρουσιάζεται ως αδυναμία του συστήματος θα πρέπει να τεκμηριώνεται μέσα από τα φύλλα εργασίας τα οποία λειτουργούν σαν ολοκληρωμένη και έγκυρη απόδειξη.
- vii. Σαφής περιγραφή των προβλημάτων που έχουν παρουσιαστεί, σαφής αναφορά του μεγέθους και των αιτιών που τα προκάλεσαν, καθώς και οικονομική αναφορά στις επιπτώσεις που προκάλεσαν στο φορέα.
- viii. Λάθη που παρατηρήθηκαν συστηματικά καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, θα πρέπει να παρουσιάζονται και να επισημαίνονται με ιδιαίτερη σημασία σε συνδυασμό με ορθά επιχειρήματα. .
- ix. Σε περιπτώσεις μη ολοκλήρωσης όλων των διαδικασιών του ελέγχου ή σε διαδικασίες ελέγχου που βρίσκονται υπό εξέλιξη, οφείλεται να γίνεται αναφορά με πόρισμα, όσον αφορά την ελεγκτική διαδικασία που θα ακολουθηθεί, το χρονικό διάστημα που απαιτείται καθώς και τον τρόπο που θα παρουσιαστεί στη διοίκηση.
- x. Οι προτάσεις πρέπει να είναι σύντομες, απλές, και να χαρακτηρίζονται από επιστημονικό περιεχόμενο και νόημα, καθώς επίσης και να κινούνται στο πνεύμα των λειτουργιών του οργανισμού ώστε να τραβούν τον αναγνώστη.
- xi. Αναφορά για την αποδοχή ή μη των ευρημάτων από τους ελεγχόμενους καθώς και καταγραφή διαφορετικών απόψεων που μπορεί να παρουσιαστούν.
- xii. Μέσα από τη σύνταξη και το περιεχόμενο του κειμένου της έκθεσης να αναβλύζει η σιγουριά και η αυτοπεποίθηση των λεγόμενων των ελεγκτών.
- xiii. Το περιεχόμενο της έκθεσης θα πρέπει να συντάσσεται και να παρουσιάζεται σε μια κοινή γλώσσα επικοινωνίας που θα είναι κατανοητή και από τα δύο μέρη.
- xiv. Δυνατότητα διάκρισης του κειμένου σε θέματα σημαντικά ή μη όπως επίσης και μία ιεράρχηση των γεγονότων.
- xv. Αποφυγή συμπερασμάτων και αποτελεσμάτων που δεν είναι τεκμηριωμένα με πορίσματα φύλλα εργασίας ή στοιχεία.

- xvi. Επισήμανση και αναφορά, σε περίπτωση που δεν επέτρεψαν στον ελεγκτή να έχει πρόσβαση και να λάβει δεδομένα, οικονομικά στοιχεία, διοικητικά στοιχεία που του ήταν αναγκαία.
- xvii. Αποφυγή αναφοράς σε πρόσωπα και ιδιαίτερα όταν έχει να κάνει με κατηγορίες ευθυνών. Σκοπός των ελεγκτών είναι να επισημαίνει τις αδυναμίες στο σύστημα λειτουργίας και να δηλώνει την ευθύνη του ελεγχόμενου τμήματος. Οι κατηγορίες ευθυνών είναι έργο της διοίκησης.
- xviii. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίνεται στο χρόνο επίδοσης της έκθεσης, ώστε να μη χάνει το χαρακτήρα της επικαιρότητας.
- xix. Κατά τη διατύπωση της έκθεσης να δίνεται ένα περιθώριο διόρθωσης που μπορεί να προκύψουν κατά τη συζήτηση.
- xx. Περιθώριο «πρόκλησης» προς τη διοίκηση, όσον αφορά το πόρισμα της έκθεσης, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα να αναπτυχθούν τα ελεγκτικά επιχειρήματα και κατ' ιδίαν.

## 4.7 Μέρη της έκθεσης

Η έκθεση αποτελείται από τρία μέρη, δηλαδή το συνοπτικό, το αναλυτικό και τα φύλλα εργασίας.

### ✓ Συνοπτική έκθεση

Η συνοπτική έκθεση, αφορά το τομέα της διοίκησης, γι' αυτό το λόγο ο άνθρωπος που είναι επικεφαλής του τμήματος και ο ελεγκτής πρέπει να διακρίνονται από υψηλό επίπεδο ποιότητας και μορφωτικού επιπέδου. Στην συνοπτική έκθεση μεταφέρονται κυρίως από την αναλυτική, με τη μορφή περιληπτικής έκθεσης, όλα εκείνα τα σημαντικά στοιχεία ιεραρχημένα κατά σπουδαιότητα. Η μεταφορά αυτή αποτυπώνεται στη συνοπτική με την ένδειξη: αναλυτικά σχόλια σελίδας όπου γίνεται αναφορά της σελίδας απ' όπου προήλθε η μεταφορά.

Σκοπός της έκθεσης αυτής είναι να παρουσιαστούν προς το τμήμα της διοίκησης οι αποκλίσεις με επαγγελματικό τρόπο, όσον το δυνατόν τεκμηριωμένες, με έννοιες εύκολες και κατανοητές προς τους αναγνώστες.

Η Συνοπτική και η αναλυτική έκθεση χωρίζεται σε τρία μέρη, σύμφωνα με το παραπάνω:

- Στο σκοπό του ελέγχου
- Στον έλεγχο – διαπίστωση
- Στην πρόταση – έκφραση γνώμης

### **Σκοπός του ελέγχου**

Στο πρώτο μέρος γίνεται αναφορά στο σκοπό, στη φύση και στην έκταση του ελέγχου, καθώς επίσης και στη χρονική περίοδο του ελέγχου και στο τρόπο διατύπωσης του θέματος.

### **Έλεγχος - διαπίστωση**

Στο δεύτερο μέρος ο τομέας έλεγχος και διαπίστωση συνδέονται μεταξύ τους. Οι διαπιστώσεις αυτές μπορεί να πραγματεύονται επιβεβαιώσεις σε στοιχεία ή και αποκλίσεις από τους κανόνες λειτουργίας. Σε περίπτωση που υπάρχουν αδυναμίες στο τομέα αυτό, θα πρέπει να επισημαίνονται όπως επίσης θα πρέπει και να καταγράφονται οι επιπτώσεις που υφίστανται από τη μη τήρηση των διαδικασιών.

### **Έκφραση γνώμης**

Το τρίτο μέρος της έκθεσης, το οποίο αποτελεί και σημαντικό κομμάτι είναι η έκφραση γνώμης και η διατύπωση πρότασης του ελεγκτή που σκοπό έχει να επισημάνει την σημαντικότητα της διαδικασίας. Οι προτάσεις αυτές έχουν κυρίως συμβουλευτικό χαρακτήρα και έχουν μεγάλη βαρύτητα. Ο εσωτερικός ελεγκτής ως σύμβουλος της διοίκησης πρέπει να εκφράζει την γνώμη του ανεπιφύλακτα, εφόσον τεκμηριώνεται. Στις προτάσεις θα πρέπει να γίνεται περιγραφή των πλεονεκτημάτων που θα προκύψουν για τη διοίκηση με την υλοποίηση των προτεινόμενων αλλαγών. Καλό θα ήταν ο εσωτερικός ελεγκτής, να αποφεύγει τις

επιφυλάξεις γνώμης, γιατί μπορεί να κατηγορηθεί για έλλειψη σωστής διερεύνησης και επαγγελματισμού στην περίπτωση που δεν έχει συλλέξει τα απαιτούμενα στοιχεία . Θα ήταν καλύτερο να αποτυπώνει την γνώμη του και οι προτάσεις του να είναι πλήρης ορθές και τεκμηριωμένες.

Οι προτάσεις που ο ελεγκτής είναι πιθανόν να διατυπώσει σε μια έκθεση ελέγχου είναι οι παρακάτω:

### **Πρόταση χωρίς επιφύλαξη γνώμης**

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής διατυπώνει πρόταση χωρίς επιφύλαξη γνώμης σημαίνει πως έχει λάβει όλα τα απαραίτητα στοιχεία – έγγραφα – δικαιολογητικά όπως οικονομικές καταστάσεις, επιστολές από τράπεζες, ισολογισμούς, ισοζύγια, δειγματοληπτικούς ελέγχους κτλ. που χρειάζεται από τον τομέα της διοίκησης και τους αρμόδιους φορείς, παρουσιάστηκαν τεκμηριωμένα με ορθότητα και πληρότητα υπάρχει αξιοπιστία αυτών μετά από έλεγχο που διεξήχθη και έτσι ο ελεγκτής συντάσσει έκθεση γνώμης χωρίς επιφύλαξη.

### **Πρόταση με επιφύλαξη γνώμης**

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής διατυπώνει πρόταση με επιφύλαξη γνώμης αυτό σημαίνει πως μετά τα απαραίτητα στοιχεία που έλαβε όπως στοιχεία – έγγραφα – δικαιολογητικά, και έπειτα την παρουσίαση και τον έλεγχο που πραγματοποίησε έχει ενδοιασμούς και αβεβαιότητα όσον αφορά τη πληρότητα την ορθότητα και την αξιοπιστία αυτών. Έτσι διατυπώνει πρόταση με επιφυλάξεις τις οποίες καταγράφει στην έκθεση ελέγχου και για το λόγο αυτό χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή στην διατύπωσή τους.

### **Άρνηση πρότασης**

Άρνηση έχουμε όταν τα στοιχεία της διερεύνησης είναι αδύναμα, όταν εμπλέκονται πολλοί στη διερεύνηση του θέματος και δεν υπάρχει σύγκλιση ιδίων απόψεων. Άρνηση έκφρασης γνώμης έχουμε όταν ο ελεγκτής εκτιμά πως δεν του παρέχονται τα απαραίτητα στοιχεία ή η απαραίτητη υποστήριξη από την διοίκηση ή υπάρχει κάλυψη στοιχείων. Έτσι όταν έχουμε

άρνηση γνώμης υπάρχει και πλήρης Στη περίπτωση άρνησης γνώμης αυτό σημαίνει αυτόματα και πλήρη αιτιολογία αυτής.

### **Γενικότερη αξιολόγηση του ελέγχου.**

Σε κάθε έλεγχο πέρα από τις επιμέρους εκτιμήσεις που γίνονται ανά ενότητα - βήμα υπάρχει και μια γενικότερη εκτίμηση του ελεγχόμενου τμήματος, κατατάσσοντας αυτό σε μια από τις παρακάτω κατηγορίες, βάση τυποποιημένης φρασεολογίας: **Πολύ καλή, ικανοποιητική και μη ικανοποιητική.**

#### **Πολύ καλή.**

Με το χαρακτηριστικό αυτό, εννοούμε πως υπάρχουν κατάλληλοι έλεγχοι (controls) που λειτουργούν ικανοποιητικά και ανταποκρίνονται στις απαιτούσες του φορέα.

#### **Ικανοποιητική.**

Ο χαρακτηρισμός αυτός εννοεί ότι κατά τον έλεγχο επισημάνθηκαν ορισμένες αδυναμίες – αποκλίσεις από τις καθιερωμένες διαδικασίες οι οποίες απαιτούν άμεση βελτίωση.

#### **Μη ικανοποιητική.**

Ο χαρακτηρισμός αυτός έχει μεγάλη σημασία, επιρρίπτει ευθύνες και θα πρέπει να είμαστε πολύ προσεκτικοί και αρκετά σίγουροι όταν τον προσδίδουμε. Έχει την έννοια ότι στο τμήμα υπάρχουν αδυναμίες, και απαιτούνται άμεσες διορθωτικές παρεμβάσεις.

### **✓ Αναλυτική Έκθεση**

Η αναλυτική έκθεση αποτελεί το επίκεντρο μεταξύ συνοπτικού πορίσματος και των φύλλων εργασίας, χωρίζεται σε τρεις ενότητες: στο σκοπό του ελέγχου, στον έλεγχο – διαπίστωση , καθώς και στην πρόταση.

Στην αναλυτική έκθεση περιγράφονται και αναπτύσσονται βήμα προς βήμα τα ευρήματα που αποτυπώνονται στα φύλλα εργασίας με κάθε λεπτομέρεια ή μεταφέρονται αυτούσια αφού προηγουμένως αξιολογηθούν και ιεραρχηθούν κατά σπουδαιότητα. Στην αναλυτική έκθεση μεταφέρονται ακόμη και ασήμαντα ευρήματα, ασχέτως αν θα μεταφερθούν ή όχι. Η μεταφορά των ευρημάτων από τα φύλλα εργασίας στην αναλυτική αποτυπώνεται με την ένδειξη: βλέπε Φ.Ε. σελ..... , όπου γίνεται αναφορά των φύλλων εργασίας απ'όπου μεταφέρθηκαν τα

στοιχεία. Σε όσα φύλλα εργασίας έχουν αποτυπωθεί προτάσεις αυτές μεταφέρονται αυτούσιες για κάθε βήμα ελέγχου στο αντίστοιχο βήμα – παράγραφο της αναλυτικής έκθεσης.

#### ✓ Φύλλα εργασίας

Τα φύλλα εργασίας, είναι το σημείο αναφοράς, το σημείο από όπου πηγάζουν τα στοιχεία και πληροφορίες για τη διαμόρφωση και διατύπωση της έκθεσης. Από τα Φ.Ε. αντλούνται τα στοιχεία και οι πληροφορίες για την αναλυτική έκθεση.

#### ✓ Ενημέρωση του ελεγχόμενου τμήματος

Με την ολοκλήρωση και τη διατύπωση της έκθεσης και πριν αποσταλεί προς τη διοίκηση, κρίνεται αναγκαίο το αποτέλεσμα του πορίσματος να γίνει γνωστό και να συζητηθεί με τον αρμόδιο του ελεγχόμενου τμήματος, εκτός και εάν η έκθεση έχει χαρακτηρισμό που δεν επιτρέπει τη γνωστοποίηση του περιεχομένου. Με τη διαδικασία αυτή ο ελεγκτής εξασφαλίζει την ακεραιότητα του στο ότι δεν υπήρξαν παρερμηνείες ούτε παρανοήσεις κατά τον έλεγχο του τμήματος και επιπλέον οι ελεγχόμενοι έχουν τη δυνατότητα να εκφράσουν τις απόψεις τους πάνω στα αποτελέσματα του πορίσματος κάτι το οποίο κρίνεται αρκετά εποικοδομητικό. Κατά την συζήτηση του πορίσματος, αν υπάρχουν και διαφορετικές εκτιμήσεις από τους ελεγχόμενους, οι οποίες στέκουν ορθά θα πρέπει να γίνονται γνωστές στη διοίκηση μέσω του πορίσματος.

## 5. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελεγκτική

### 5.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, το οποίο διακρίνεται από την παγκοσμιοποίηση και την απελευθέρωση των εμπορικών και οικονομικών κυρίως συναλλαγών, αλλά και στην ενιαία πλέον Ευρωπαϊκή αγορά, είχε καταστεί αναγκαία η υιοθέτηση μιας κοινής οικονομικής και λογιστικής ‘γλώσσας’, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.



Με τον όρο **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** (International Accounting Standards - IAS ), λοιπόν, νοείται ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων και διαδικασιών γενικά αποδεκτών, που αφορούν την δημιουργία και την ομοιόμορφη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς την αληθή, ακριβή, ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους. Πιο συγκεκριμένα τα Δ.Λ.Π. είναι οι λογιστικές πρακτικές που έχουν τη μορφή νόμων και με τις οποίες οι επιχειρήσεις αλλά και οι δημόσιοι οργανισμοί υποχρεώνονται να εναρμονιστούν ύστερα από σχετική κοινοτική οδηγία. Στόχος, λοιπόν, των οικονομικών καταστάσεων που βασίζονται στα Δ.Λ.Π., είναι η κάλυψη των αναγκών που έχουν να κάνουν με θέματα που αφορούν την ενημέρωση σε ατομικό και θεσμικό πλαίσιο, την παρουσίαση και την μελέτη των οικονομικών αυτών στοιχείων, για την καλύτερη και ασφαλέστερη λήψη αποφάσεων σε όσους δεν έχουν άμεση πρόσβαση στο λογιστικό σύστημα της οικονομικής οντότητας. Ο σκοπός αυτής της διαδικασίας είναι η ενημέρωση και πληροφόρηση για θέματα που αφορούν την εξέλιξη των οικονομικών αυτών οντοτήτων, και η διασφάλιση ότι δεν θα υπάρχουν οικονομικές και κοινωνικές διαφορές σε θέματα που αφορούν την οργάνωση. (Φάκος, 2014).

Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιείται για τα Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετεί η **Επιτροπή (σημερινό Συμβούλιο) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)** μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας. Πιο απλά θα προσδιορίζαμε ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια ενιαία ένωση διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής διασφάλισης και κύρους που συμβάλλουν στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της κάθε οικονομικής μονάδας. Παρουσιάζεται συγκεκριμένος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών συναλλαγών και των γεγονότων έτσι ώστε η συμμόρφωση με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη απεικόνιση των αποτελεσμάτων όπως και η εμφύσηση στο πνεύμα των αρχών και των κανόνων όσον αφορά τον τρόπο και τη μεθοδολογία σύνταξης τους.

Βάσει των Δ.Λ.Π., οι Οικονομικές Καταστάσεις αποτελούνται από:

(α) Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ή Ισολογισμός

(β) Κατάσταση Συνολικών Εσόδων

(γ) Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

(δ) Κατάσταση Ταμειακών Ροών

(ε) Προσάρτημα.

### **5.1.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

#### **5.1.1.1 Πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Όπως μπορεί να γίνει εύκολα κατανοητό, η χρήση μιας κοινής, ενιαίας και καθολικά αποδεκτής από όλες τα Κράτη και οικονομίες λογιστικής γλώσσας, όπως είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα παρουσίαζε πληθώρα θετικών επιδράσεων στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας καθώς θα οδηγούσε στην ύπαρξη μεγαλύτερης διαφάνειας των μεγεθών της, αρτιότερη κατανόησης της λειτουργίας και της πορείας των οικονομικών μονάδων, χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου για τις εταιρείες, υψηλότερες τιμές μετοχών (λόγω της εμπιστοσύνης των επενδυτών στα οικονομικά δεδομένα και της διαφανούς πληροφόρησης), ευκολότερη συγκρισιμότητα των διασυνοριακών οικονομικών δεδομένων, με αποτέλεσμα μεγαλύτερες και ασφαλέστερες επενδυτικές ευκαιρίες, την αύξηση της αξιοπιστίας των εγχώριων αγορών στους παρόχους ξένων κεφαλαίων και τις δυνατότητες των ξένων εταίρων καθώς και περισσότερες ευκαιρίες ξένων επενδύσεων στις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες.

Παράλληλα, θα συμβάλει στη διευκόλυνση της διεθνούς κινητικότητας του επαγγελματικού προσωπικού πέρα από τα εθνικά σύνορα, ενώ για τις πολυεθνικές εταιρείες, θα καταστεί ευκολότερο να εκπληρώσουν την υποχρέωσή του να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις στα χρηματιστήρια σε όλο τον κόσμο. Από την άλλη πλευρά, η λειτουργία της αγοράς και της οικονομίας γενικότερα θα εμφάνιζαν χαμηλότερη ευαισθησία στις εγχώριες πολιτικές πιέσεις ως απόρροια των εθνικών λογιστικών προτύπων, ενώ τα λογιστικά πρότυπα θα επιδιώκουν το υψηλότερο δυνατό ποιοτικό επίπεδο σε όλο τον κόσμο.

Επίσης, όσον αφορά τους επενδυτές και τις ευκαιρίες-δυνατότητες που τους εμφανίζονται με την χρήση των Δ.Λ.Π., οι Armstrong et al (2007) διαπίστωσαν ότι οι επενδυτές αναμένουν καθαρά οφέλη για την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ευρώπη, που

συνδέονται με την αύξηση της ποιότητας των πληροφοριών, τη μείωση της ασυμμετρίας των πληροφοριών, την αυστηρότερη εφαρμογή των προτύπων και τη σύγκλιση. Ο Gordon (2008) απαρίθμησε τα οφέλη από την προσαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε όλο τον κόσμο ώστε να περιλαμβάνει: καλύτερη οικονομική πληροφόρηση για τους μετόχους και τους ρυθμιστικούς φορείς, αυξημένη συγκρισιμότητα, βελτιωμένη διαφάνεια των αποτελεσμάτων, αυξημένη ικανότητα διασφάλισης διασυνοριακού καταλόγου, καλύτερη διαχείριση παγκόσμιων εργασιών και μειωμένο κόστος του κεφαλαίου των οικονομικών μονάδων. Με άλλα λόγια, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπόσχονται ακριβέστερες, έγκυρες, άμεσες και περιεκτικές πληροφορίες για τα οικονομικά στοιχεία των οικονομικών μονάδων σε σχέση με τα εθνικά πρότυπα, ενώ παράλληλα, οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τείνουν να είναι πιο κατανοητές για τους επενδυτές, καθώς μπορούν να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις της μονάδας χωρίς την ανάγκη άλλων πηγών, με αποτέλεσμα να καθιστούν τους επενδυτές πιο ενημερωμένους και καταρτισμένους σε οτιδήποτε αφορά την επένδυσή τους. Σημαντικό πλεονέκτημα των Δ.Λ.Π. φαντάζει και η εν μέρη κατάργηση των διασυνοριακών εμποδίων που εμφανίζονταν κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εταιρειών που δραστηριοποιούνταν σε διαφορετικές χώρες, καθιστώντας την τελική απόφαση των επενδυτών πιο εύκολη και ασφαλή. Εν τω μεταξύ, τα Δ.Λ.Π. συμβάλλουν εν μέρη και στην καταπολέμηση της εγκληματικότητας, μέσω της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και του ξεπλύματος μαύρου χρήματος, καθώς καθιστά πιο εύκολο τον εκάστοτε διασυνοριακό έλεγχο που είθισται να πραγματοποιούν οι δημόσιες και ελεγκτικές αρχές.

Δεδομένου ότι όλες οι εταιρείες που καταρτίζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους έχουν υποβληθεί σε υποβολή εκθέσεων, έχουν βελτιώσει τη συγκρισιμότητα όχι μόνο για τους επενδυτές αλλά και για όλους τους φορείς που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις.

Ο πιο αναφερόμενος παράγοντας για τα πλεονεκτήματα των διεθνών λογιστικών προτύπων ήταν η τυποποίηση της χρηματοοικονομικής αναφοράς, η οποία τελικά βελτιώνει τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σε μεγάλες χρηματοπιστωτικές αγορές. Αυτό εξαλείφει επίσης τον εμπορικό φραγμό, καθώς αυτός ήταν ένας από τους βασικούς παράγοντες για τους οποίους η ΕΕ προσπαθούσε να υιοθετήσει ενιαία πρότυπα αναφοράς.

### **5.1.1.2 Μειονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Το πιο αξιοσημείωτο μειονέκτημα των διεθνών λογιστικών προτύπων σχετίζεται με το κόστος που σχετίζεται με την εφαρμογή πολυεθνικών εταιρειών, που συνίστανται στην αλλαγή των εσωτερικών συστημάτων ώστε να είναι συμβατά με τα νέα πρότυπα αναφοράς, τα έξοδα κατάρτισης.

Βασικό πρόβλημα κατά τη μετατροπή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα, είναι η χρήση της εύλογης αξίας ως η κύρια βάση των μετρήσεων στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων. Ένα άλλο μειονέκτημα των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι πολύ περίπλοκα και δαπανηρά και εάν η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων απαιτείται από μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, θα είναι μεγάλο μειονέκτημα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, καθώς θα πλήττονται από το μεγάλο λειτουργικό κόστος τηρήσεως των λογιστικών καταστάσεων βάσει των Δ.Λ.Π. Επιπλέον, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αποσκοπεί στην αύξηση της διεθνούς συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων και την ευκολότερη είσοδο ξένων επενδυτών, γεγονός που μπορεί να έχει αρνητικό αντίκτυπο στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, καθώς θα έχουν να αντιμετωπίσουν υψηλότερο ανταγωνισμό και μεγαλύτερο κόστος λειτουργίας.

## **5.2 Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards)**

Τα ελεγκτικά πρότυπα (standards) αποτελούν τις κατευθυντήριες οδηγίες που πρέπει να ακολουθεί ένας ορκωτός ελεγκτής για να εξασφαλιστεί η εγκυρότητα και η νομιμότητα του ελέγχου. Οι αρχές και οι κανόνες της Ελεγκτικής διαμορφώνονται από τη μακροχρόνια πρακτική των ελέγχων. Τα ελεγκτικά πρότυπα (standards) καθιερώνονται από τις επαγγελματικές οργανώσεις των εξωτερικών ελεγκτών κάθε χώρας. Το Σώμα των Ορκωτών Λογιστών έχει αναλάβει το έργο της καθιέρωσης των ελεγκτικών προτύπων. Τα ελεγκτικά πρότυπα του A.I.C.P.A. είναι τα πλέον αποδεκτά διεθνώς και επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τη διαμόρφωση των εθνικών προτύπων ελεγκτικής. Κατά την εφαρμογή τους στη πράξη

δοκιμάζονται και καθιερώνονται έννοιες, αντιλήψεις και μέθοδοι οι οποίες διαμορφώνουν τις ανωτέρω αρχές και τους κανόνες της Ελεγκτικής. Οι αρχές αυτές υιοθετούνται κατά καιρούς και επισήμως από τις εκάστοτε χώρες, και αποτελούν τα ελεγκτικά πρότυπα (standards) τα οποία μπορούν να καταταχθούν στις παρακάτω κατηγορίες (Παπαστάθης 2003):

- Κατά τις γενικές αρχές (General Standards), οι ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται από εκπαιδευμένα άτομα, με μεγάλη γνώση στο αντικείμενο, με επαγγελματική επιμέλεια που να διακατέχονται από ανεξάρτητο πνεύμα και ανεπηρέαστη σκέψη.
- Στις Αρχές Εκτελέσεως της Εργασίας (Standards of Fieldwork) απαιτείται πλήρης και σωστή μελέτη και εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου, κατάλληλο σχεδιασμό εργασίας, απαιτούμενο αποδεικτικό υλικό που θα απορρέει από παρατηρήσεις, ερωτηματολόγια, πηγές, με αποτέλεσμα την ορθότητα και αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.
- Τέλος στις Αρχές που αφορούν τις Εκθέσεις Ελέγχου (Standards of Reporting) η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει τη δήλωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και είναι απαραίτητο να εκφραστεί γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις και το χαρακτήρα του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Τα standards αυτά διέπουν πρωτίστως τους τακτικούς ελέγχους επί των ανωνύμων εταιρειών και των μεγάλων Οργανισμών, έχουν όμως, εφαρμογή κατά το μέλλον ή το παρόν, και επί των λοιπών εξωτερικών ελέγχων.

### **5.3 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελεγκτικής (Δ.Ε.Π.).**

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών International Federation of Accountants (IFAC) συστήθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977, μετά από σχετική συμφωνία που υπογράφηκε από 63 λογιστικά σώματα, τα οποία αντιπροσωπεύουν 43 χώρες. Οι ευρύτεροι σκοποί της IFAC, όπως θεσπίσθηκαν στο καταστατικό της, είναι «η ανάπτυξη και η βελτίωση ενός συντονισμένου παγκόσμιου λογιστικού επαγγέλματος με ομοιόμορφα πρότυπα».

Η επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (IAPC) είναι μια μόνιμη επιτροπή της IFAC η οποία έχει συγκεκριμένη αρμοδιότητα και ευθύνη να εκδίδει, για λογαριασμό της IFAC,

σχέδιο κατευθυντηρίων οδηγιών σε θέματα ελεγκτικής και συναφών εργασιών. Τα εθνικά πρότυπα ελέγχου και συναφών υπηρεσιών που εκδίδονται σε πολλές χώρες διαφέρουν κατά τη μορφή και το περιεχόμενο. Η IAPC λαμβάνει γνώση παρόμοιων εγγράφων και διαφορών και υπό το πρίσμα κάθε παρόμοιας γνώσης εκδίδει τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Δ.Ε.Π.). Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, ενώ πρέπει να εφαρμόζονται δεόντως προσαρμοσμένα στον έλεγχο των πληροφοριακών στοιχείων και σε συναφείς υπηρεσίες. Τα βασικά Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι:

- ΔΠΕ 200: γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου.
- ΔΠΕ 210: συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου.
- ΔΠΕ 220: δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.
- ΔΠΕ 230: τεκμηρίωση του ελέγχου.
- ΔΠΕ 240: ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.
- ΔΠΕ 250: εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.
- ΔΠΕ 260: επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- ΔΠΕ 265: κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση.
- ΔΠΕ 300: σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.
- ΔΠΕ 315: εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος της.
- ΔΠΕ 320: ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου
- ΔΠΕ 330: οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμωμένους κινδύνους.
- ΔΠΕ 402: ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών.
- ΔΠΕ 450: αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- ΔΠΕ 500: ελεγκτικά τεκμήρια.
- ΔΠΕ 501: ελεγκτικά τεκμήρια-ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια.
- ΔΠΕ 505: εξωτερικές επιβεβαιώσεις.
- ΔΠΕ 510: αρχικές αναθέσεις ελέγχου- υπόλοιπα έναρξης.

- ΔΠΕ 520: αναλυτικές διαδικασίες.
- ΔΠΕ 530: ελεγκτική δειγματοληψία
- ΔΠΕ 540: έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανόμενων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων.
- ΔΠΕ 550: συνδεδεμένα μέρη.
- ΔΠΕ 560: μεταγενέστερα γεγονότα.
- ΔΠΕ 570: συνέχιση δραστηριότητας.
- ΔΠΕ 580: έγγραφες διαβεβαιώσεις.
- ΔΠΕ 600: ειδικά ζητήματα-έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού).
- ΔΠΕ 610: χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών.
- ΔΠΕ 620: χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή.
- ΔΠΕ 700: διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων.

#### **5.4 Διαδικασία εργασίας της Επιτροπής Ελεγκτικής Πρακτικής (IAPC).**

Η διαδικασία εργασίας της IAPC είναι η επιλογή αντικειμένων για λεπτομερή μελέτη από την επιτροπή που έχει συσταθεί για το σκοπό αυτό. Η υποεπιτροπή μετά, από μέσα διατυπώνει ένα σχέδιο που τίθεται υπόψη της IAPC. Αν εγκριθεί, διανέμεται για σχολιασμό στα μέλη της IFAC (λογιστικά σώματα χωρών-μελών). Με την προϋπόθεση της εγκρίσεως του αναθεωρημένου σχεδίου, εκδίδεται ως ορισμού ΔΕΠ ή ως Οδηγία Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής και καθίσταται εφαρμοστέο από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό. Τα Σώματα-μέλη της IFAC εξουσιοδοτούνται κατόπιν εγκρίσεως της IFAC, να μεταφράσουν τέτοια έγγραφα, με δαπάνες τους, και να τα εκδίδουν στη γλώσσα της χώρας τους ανάλογα.

#### **5.5 Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.).**

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών από την ίδρυσή του το 1955 απέκτησε τα δικά του επαγγελματικά – ελεγκτικά πρότυπα με τη βοήθεια Βρετανών Ορκωτών Λογιστών, τα οποία δημοσιεύθηκαν στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως (τεύχος δεύτερο αρ. φύλλου 1119/18.11.1979 και 126/5.3.1993)<sup>4</sup>.

### **5.5.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 1979.**

- Εφαρμόστηκαν με το Νόμο «Περί εγκρίσεως των Προτύπων (Standards) του Σ.Ο.Λ.», ΦΕΚ 1119, τεύχος Β, 18/12/1979.
- Βασικά πρότυπα ορίζουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του Ορκωτού Ελεγκτή.
- Πρότυπα καλής εκτέλεσης εξετάζουν τις αρχές και τις τεχνικές του εξωτερικού ελέγχου.
- Πρότυπα εκθέσεων αναλύουν και ερμηνεύουν τον τρόπο σύνταξης της έκθεσης Ελέγχου
- Πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας καθορίζουν τις βασικές αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς.

Στην συνέχεια η ΕΛΤΕ με την απόφαση 483/2004<sup>5</sup> έκδωσε τα ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.

### **5.5.2 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα το 2004:**

- Δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ 1589/2004 και προσάρμοσαν τα προηγούμενα Πρότυπα(1979) στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.).
- Οι τριψήφιοι αριθμοί των ΔΕΠ έγιναν τετραψήφιοι (προστέθηκε στην αρχή το ίδιο ψηφίο με το αρχικό τριψήφιο π.χ. ΔΕΠ 560 «Μεταγενέστερα Γεγονότα» στα ΕΕΠ αναφέρεται 5560)

Όπως αναφέρει η Ελληνική νομοθεσία (άρθρο 137 του κωδ. Ν. 2190/1920) του Ε.Ε.Π. έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της

---

<sup>4</sup> ΣΟΕΛ, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα Αθήνα 1999 σελ.15

<sup>5</sup> Δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (τεύχος δεύτερο) αρ. φύλλου 1589/22.10.2004.



Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών και πρόθεση είναι να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα αυτά που προεξάρχοντα γνώμονα τη συμμόρφωση με τις αποφάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα Ε.Ε.Π. συνθέτουν ένα ολοκληρωμένο σώμα κανόνων, που διέπει τους διενεργούμενους από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕΛ) τους οικονομικούς ελέγχους στην Ελλάδα ανεξαρτήτως του εάν οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί ή έχουν ένα προαιρετικό χαρακτήρα.

## **5.6 Πιστοποιητικό ελέγχου.**

Σύμφωνα με το ΦΕΚ 126/1993 εγκρίθηκε το Σχέδιο Ελεγκτικού Προτύπου που συντάχθηκε από το ΣΟΛ και αναφερόταν στην έκθεση – πιστοποιητικό ελέγχου το οποίο περιλαμβάνει αναφορά στις συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις που αποτέλεσαν το αντικείμενο ελέγχου, στις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν και στο κατά πόσο η εταιρεία εφάρμοσε το νομικό πλαίσιο ( Ν.2190/1920 ). Επιπλέον κάνει αναφορά στο νομικό πλαίσιο που περιγράφει το ελεγκτικό έργο ( άρθρο 37 Ν.2190/1920 ), περιλαμβάνει σημειώσεις και αναφορές του ΟΕ που προέκυψαν και βασίζεται στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.

## **6. Δημόσιος Τομέας**

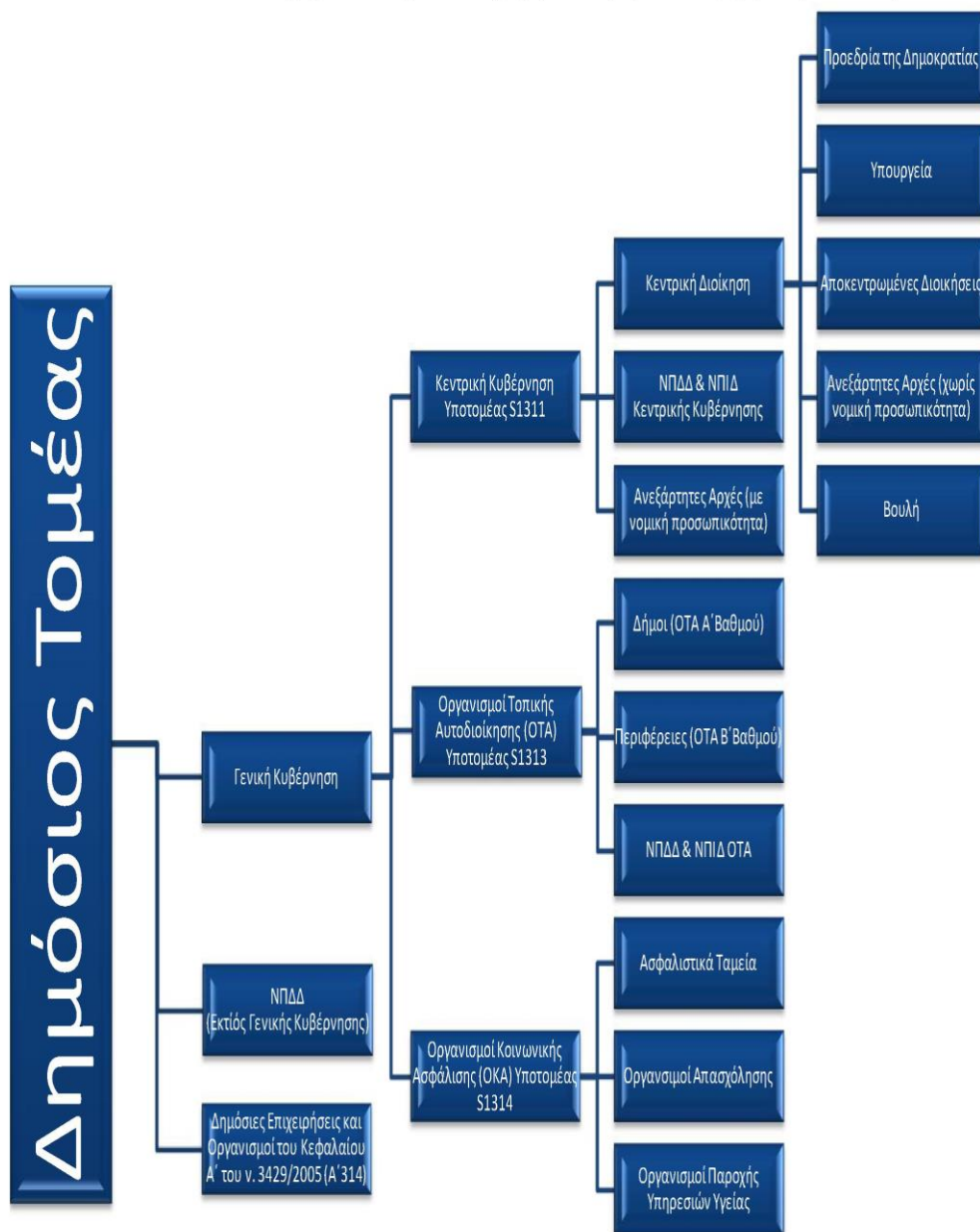
### **6.1 Ορισμός Δημόσιου Τομέα**

Ο δημόσιος τομέας είναι τμήμα του Κράτους που αποτελείται από δημόσιες υπηρεσίες και δημόσιες επιχειρήσεις. Ο δημόσιος τομέας περιλαμβάνει τα δημόσια αγαθά, τις κυβερνητικές και δημόσιες υπηρεσίες, για τις οποίες δεν απαιτείται πληρωμή από τους πολίτες, και σκοπός τους είναι να εξυπηρετούν και να ωφελούν το σύνολο της κοινωνίας. Οι δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις είναι αυτοχρηματοδοτούμενες επιχειρήσεις που αποτελούν δημόσια περιουσία και παρέχουν διάφορα ιδιωτικά αγαθά και υπηρεσίες προς πώληση και συνήθως λειτουργούν σε εμπορική βάση.

Ο Δημόσιος τομέας στην Ελλάδα αποτελείται από τη Γενική Κυβέρνηση, τα ΝΠΔΔ τα οποία δεν υπάγονται στην Γενική Κυβέρνηση, καθώς και τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς του Κεφαλαίου Α΄ του ν. 3429/2005 (Α΄314) που δεν υπάγονται στην Γενική Κυβέρνηση. Η Γενική Κυβέρνηση συνίσταται από την Κεντρική Κυβέρνηση, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ Α' και Β' Βαθμού) και τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ). Η Κεντρικής Κυβέρνησης περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ) που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ. Η Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία, χώρος στον οποίο δραστηριοποιούνται και Νομικά Πρόσωπα, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Οι ΟΤΑ περιλαμβάνουν τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) Α' βαθμού Δήμους και τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) Β' βαθμού Περιφέρειες, ενώ ο ΟΚΑ περιλαμβάνει τα Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και τους Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας. Τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου είναι νομικές οντότητες που ως αποστολή έχουν την άσκηση δημοσίας εξουσίας και την επιδίωξη κάποιου δημοσίου σκοπού. (Σχήμα 1)

## Ελληνικός Δημόσιος Τομέας

Νόμος 4270/2014 (ΦΕΚ 143/Α), άρθρο 14 Νόμος 4337/2015, άρθρο 10 (ΦΕΚ 129/Α)



Διάγραμμα 6.1 Εικόνα 1

## 6.2 Δημόσια Διοίκηση

Κάθε Κράτος διαθέτει Δημόσια Διοίκηση η οποία είναι υπεύθυνη για την διακυβέρνηση του, εφαρμόζοντας τους νόμους και τις οδηγίες της εκλεγμένης πολιτικής εξουσίας η οποία έχει τον νομοθετικό ρόλο να ψηφίσει τους νόμους, τις διατάξεις και τις τροπολογίες για όλα τα θέματα που αφορούν την επικράτεια του Κράτους. Η Δημόσια Διοίκηση αποτελείται από τους οργανισμούς και τις υπηρεσίες του Κράτους που σκοπό έχουν να εφαρμόσουν τους νόμους και τις αποφάσεις, τόσο σε κεντρικό επίπεδο όσο και σε περιφερειακό ή και τοπικό. Επίσης η δημόσια Διοίκηση είναι υπεύθυνη για την προαγωγή και διαχείριση δημόσιων υποθέσεων, για την μέριμνα θεμάτων που αφορούν άμεσα τους πολίτες (υγεία – άμυνα – παιδεία) και όλων των υπηρεσιών που καλούνται να εφαρμόσουν τους νόμους και να υποστηρίξουν τους πολίτες.

Η Δημόσια Διοίκηση, λοιπόν, περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία της εκλεγμένης Κυβέρνησης, καθώς και τα μέσα με τα οποία επιτυγχάνονται οι στόχοι της, αξιολογείτε η απόδοση και συμπεριφορά των δημοσίων λειτουργών και υπαλλήλων, περιορίζοντας παράλληλα την εμφάνιση φαινομένων διαφθοράς και κατασπατάλησης δημοσίων πόρων.

Στο Σύνταγμα της Ελλάδος διακρίνονται τρεις εξουσίες η Νομοθετική, που ασκείται από την Βουλή των Ελλήνων και τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας, η Δικαστική, που ασκείται από τα δικαστήρια και η Εκτελεστική και ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και την εκλεγμένη κυβέρνηση.

Η εκτελεστική εξουσία της Δημόσιας Διοίκησης πραγματώνεται με την εφαρμογή των κανόνων δικαίου και ασκείται από την κυβέρνηση και από τα όργανα της δημόσιας διοίκησης. Την κυβέρνηση την αποτελεί το Υπουργικό Συμβούλιο (άρθρο 81 § 1 Σ), ενώ τη Δημόσια Διοίκηση την αποτελούν οι δημόσιες υπηρεσίες και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου (ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ), τα οποία προβλέπονται από τη νομοθεσία.

Η Δημόσια Διοίκηση διαχειριζόμενη τις υποθέσεις του κράτους, εφαρμόζει τους νόμους, με σκοπό και αποστολή της την άμυνα της χώρας και την εδαφική της ακεραιότητα, την διασφάλιση της εσωτερικής τάξης και της ασφάλειας των πολιτών, την εκπαίδευσή τους, την

προστασία της δημόσιας υγείας , την κοινωνική πρόνοια, την οικονομική ανάπτυξη της χώρας, την ανακατανομή των πόρων, την είσπραξη των φόρων. Την διοίκηση την διακρίνουμε σε διοίκηση κατά το οργανικό και την διοίκηση κατά το λειτουργικό κριτήριο. Την διοίκηση σύμφωνα με το οργανικό κριτήριο αποτελούν όλοι οι φορείς άσκησης δημόσιας διοίκησης, οι οποίοι διαθέτουν την νομική μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου. Αντίθετα, δημόσια διοίκηση κατά το λειτουργικό κριτήριο αποτελούν όλα τα νομικά πρόσωπα που επιτελούν δημόσια υπηρεσία ή εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον ανεξάρτητα από το αν αυτά έχουν μορφή Νομικών Προσώπων του Δημοσίου ή του Ιδιωτικού δικαίου. Διοίκηση κατά το οργανικό κριτήριο αποτελούν οι Δήμοι, οι Περιφέρειες και τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, ενώ αντίθετα διοίκηση κατά το λειτουργικό κριτήριο αποτελεί η ΔΕΗ ο ΟΣΕ κ.λπ. που διαθέτουν την μορφή ανωνύμων εταιριών του ιδιωτικού δικαίου.

Η Δημόσια Διοίκηση διακρίνεται σε:

- **Περιοριστική Διοίκηση.** Η διοίκηση της οποίας σκοπός είναι η τήρηση της δημόσιας τάξης και ασφάλειας των πολιτών, η εφαρμογή των νόμων και των αποφάσεων των δικαστηρίων, η συλλογή των φόρων, έργο το οποίο εκτελείται μέσω του διοικητικού καταναγκασμού. Η άμυνα της χώρας ή αστυνόμευση και η ασφάλεια του εσωτερικού της χώρας, οι φορολογικοί έλεγχοι, ασκούνται από καθαρά δημόσιες υπηρεσίες οι οποίες μπορούν να ζητήσουν μόνο βοηθητική συνδρομή από τον ιδιωτικό τομέα.
- **Παροχική Διοίκηση.** Η διοίκηση η οποία ασχολείται με το κοινωνικό σύνολο, με δραστηριότητα που συνίσταται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ζωτικής σημασίας προς τους πολίτες, όπως είναι η υγεία, η ασφάλιση και η κοινωνική πρόνοια. Είναι επίσης η διοίκηση των δημοσίων υποδομών (οδών, πλατειών, αιγιαλού, λιμένων, αεροδρομίων), των Νομικών Προσώπων Δημοσίων Δικαίου που εξυπηρετούν συγκεκριμένα δημόσια συμφέροντα (Δημόσια εκπαίδευση-παιδεία) και μερικές στρατηγικού χαρακτήρα δημόσιες επιχειρήσεις που παράγουν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες ζωτικής σημασίας, όπως η Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού (ΔΕΗ), ο Οργανισμός Σιδηροδρόμων Ελλάδος (ΟΣΕ), τα ταχυδρομεία, οι δημοτικές υπηρεσίες ύδρευσης κ.α. Η Παροχική διοίκηση έχει την ευελιξία να επιλέξει για την ολοκλήρωση των υπηρεσιών και μορφές ιδιωτικού δικαίου (επιχειρήσεις – ιδιώτες), αλλά και

Δημόσιες επιχειρήσεις με μορφή Ν.Π.Ι.Δ. (Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου), ακόμη και Δημόσιες επιχειρήσεις με μορφή Α.Ε (όπως η Ε.Ρ.Τ.).

- **Ρυθμιστική Διοίκηση.** Είναι η διοίκηση που θέτει προγράμματα και στόχους και ασκείται από την Κυβέρνηση. Η ρυθμιστική διοίκηση δεν είναι περιοριστική ούτε παροχική διοίκηση. Πρόκειται για δραστηριότητα με πρόγραμμα, για την ρύθμιση ενός τομέα της οικονομίας, όπως της αγοράς τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, ηλεκτρικής ενέργειας, εσωτερικών θαλάσσιων μεταφορών, αστικών συγκοινωνιών, αεροπορικών συγκοινωνιών κ.λπ. Η ρύθμιση της διοίκησης είναι υπεύθυνη για την θέσπιση των όρων λειτουργίας της αγοράς, στη χορήγηση αδειών στους οικονομικούς φορείς που προτίθενται να δραστηριοποιηθούν στον εν λόγω οικονομικό τομέα, στον έλεγχο τήρησης των όρων της άδειας, στην επιβολή κυρώσεων λόγω μη συμμόρφωσης προς τους όρους αυτούς. Η διοικητική επέμβαση και ο έλεγχος δεν ασκείται μόνο στον άμεσο ενδιαφερόμενο π.χ. στον κάτοχο της άδειας της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά επιτελεί και συντονιστική λειτουργία του συγκεκριμένου τομέα της οικονομίας. Στην περίπτωση αυτή το Κράτος δεν ασκεί παροχική διοίκηση, προσφέροντας το ίδιο την υπηρεσία ή 5 το αγαθό ζωτικής σημασίας, αλλά αναθέτει τη σχετική δραστηριότητα σε ιδιώτες, ρυθμίζοντας όμως τους κανόνες και τους όρους που αυτοί μπορούν να την ασκήσουν. Για παράδειγμα μπορεί να έχουμε κρατική ενίσχυση μιας επιχείρησης, η οποία επηρεάζει τη σχετική αγορά ή κρίνεται κεφαλαιώδους σημασίας για έναν Εθνικό σκοπό (άμυνα – υγεία – επικοινωνίες). Στην περίπτωση αυτή έχουμε προγράμματα, συντονισμό, σύμπραξη, συνεργασία, συνεννόηση και όχι ανταγωνισμό μεταξύ Κράτους και ιδιωτών. Τη ρυθμιστική διοίκηση ασκούν, ανεξάρτητες διοικητικές αρχές (Εθνική Επιτροπή Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων [ΕΕΤΤ], Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας [ΡΑΕ], Επιτροπή Ανταγωνισμού κ.λπ.).
- **Συναλλακτική Διοίκηση.** Είναι η δραστηριότητα του κράτους στο πλαίσιο της ιδιωτικής οικονομίας, με μορφές και μέσα του ιδιωτικού δικαίου (πχ σύναψη συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου, μίσθωση λατομείων του Δημοσίου, εκμίσθωση ακινήτου της ιδιωτικής περιουσίας ΝΠΔΔ, δημοτική επιχείρηση εκμετάλλευσης μεταλλικού νερού κ.λπ.). Η δραστηριότητα αυτή υπόκειται στον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης και οι φορείς της διαπραγματεύονται και συμβάλλονται όπως οι ιδιώτες. Κατά την άσκηση της συναλλακτικής διοίκησης, οι φορείς της δεν

επεμβαίνουν άμεσα στην οικονομία με σκοπό τη ρύθμισή της, αλλά μετέχουν στην οικονομική ζωή στο ίδιο (κατ' αρχήν) επίπεδο όπως οι ιδιώτες. Στο πλαίσιο της συναλλακτικής διοίκησης διαμορφώνονται νομικές σχέσεις ισοτιμίας.

Οι βασικές αρχές που διέπουν την Δημόσια Διοίκηση είναι:

- Η αρχή της νομιμότητας, κατά την οποία όλες οι πράξεις και οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων συμβαδίζουν με τους Κανόνες Δικαίου,
- Η αρχή προστασίας των διοικουμένων, η οποία αναφέρεται στα δικαιώματα τα οποία είναι Συνταγματικά κατοχυρωμένα, όπως η ισότητα, η αμεροληψία και η ορθή λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης,
- Η αρχή του δημοσίου συμφέροντος, κατά την οποία όλες οι ενέργειες και οι αποφάσεις των δημόσιων οργάνων αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.

Η Δημόσια Διοίκηση οργανώνεται κάθετα και οριζόντια. Κάθετα οργανώνεται η Δημόσια Διοίκηση όταν ένας κλάδος της συντάσσεται με τρόπο ιεραρχικό μεταξύ των οργάνων που τον αποτελούν, έτσι ώστε ιεραρχικά στην κορυφή, τις αποφάσεις τις παίρνει το όργανο που αποφασίζει ενώ όσο κατεβαίνουμε προς τα κάτω διευρύνεται μεν ο αριθμός των διοικητικών οργάνων, αλλά μειώνεται η αρμοδιότητα τους να παίρνουν αποφάσεις. Η κάθετη οργάνωση της δημόσιας διοίκησης συντελεί στην διευθέτηση των διοικητικών υποθέσεων με τρόπο ενιαίο και λειτουργικό.

Οριζόντια οργανώνεται η Δημόσια Διοίκηση όταν η ανώτερη διοικητική εξουσία μεταβιβάζει το δικαίωμα λήψης αποφάσεων στις αντίστοιχες ειδικότητες οι οποίες και είναι υπεύθυνες να αντιμετωπίσουν συγκεκριμένες ανάγκες. Πρόκειται για κατά αντικείμενο καταμερισμό των διοικητικών έργων, π.χ. Υπουργείο Εσωτερικών, Υπουργείο Οικονομικών, Υπουργείο Παιδείας κ.ο.κ. Αυτό το σύστημα διοικητικής οργάνωσης βασίζεται στην ειδικευση. Τα Υπουργεία ανάλογα με το χαρτοφυλάκιο τους παίρνουν τις κυριότερες αποφάσεις κατ' εντολή του ανωτέρου οργάνου τους (της Κυβέρνησης και του πρωθυπουργού) και αποφασίζουν για τον τρόπο υλοποίησης-εφαρμογής τους. Η οριζόντια αυτή άσκηση της διοίκησης μπορεί να επεκτείνεται και προς τα κάτω, στις διευθύνσεις, τις υπηρεσίες και τα τμήματα που με την σειρά τους εξειδικεύονται σε συγκεκριμένα θέματα.

### 6.3 Δημόσιος Τομέας και Έλεγχος

Ο έλεγχος στην Δημόσια Διοίκηση πραγματοποιείται από ελεγκτικά σώματα, με κύριο σκοπό την καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιαχείρισης της δημόσιας περιουσίας. Αναγνωρίζοντας, λοιπόν, την σπουδαιότητα και την αναγκαιότητα του ελέγχου στον Δημόσιο Τομέα, συστάθηκαν μονάδες ελέγχου σε όλους τους δημόσιους οργανισμούς, τα Υπουργεία και την αποκεντρωμένη Διοίκηση (ΟΤΑ), με σκοπό να διασφαλιστεί η καλή διαχείριση των δημόσιων πόρων, να επιτευχθούν οι στόχοι και να νομιμοποιηθούν οι δαπάνες. Με δεδομένο ότι η βάση της νέας μορφής δημοσιονομικού ελέγχου είναι το σύστημα διαχείρισης αλλά και η ανάληψη της ευθύνης και της εξουσίας άσκησης του ελέγχου, κάθε φορέας υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το σύστημα. Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, έργο κάθε μονάδας είναι η αξιολόγηση των συστημάτων του φορέα και η διατύπωση προτάσεων για τη βελτίωση των διαδικασιών.

Μια από τις βασικότερες αρμοδιότητες του ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης είναι η άσκηση του εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του δημόσιου φορέα, των διαδικασιών διαχείρισης διοικητικών κινδύνων και γενικότερα όλων των διαδικασιών ελέγχου.

Παράλληλα, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνο για τη παροχή ελεγκτικών συμβουλών, τον έλεγχο εφαρμογής των κανόνων δικαίου και της νομιμότητας των δαπανών, την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης, την εκτίμηση του σχεδιασμού και της διεξαγωγής των λειτουργιών, την εκτέλεση ορθής είσπραξης και εμφάνισης των εσόδων και των δαπανών, τον εντοπισμό φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης και διαφθοράς, τη διαχείριση των κινδύνων καθώς και τον έλεγχο των πληροφοριακών συστημάτων και την επιτυχία των στόχων.



### **6.3.1 Στάδια ελέγχου**

Στο πρώτο στάδιο του ελέγχου, η δημόσια υπηρεσία έχει την αποκλειστική ευθύνη για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αξιολόγηση όλων των εσωτερικών διαδικασιών, στοχεύοντας στη πρόληψη και τον εντοπισμό παρατυπιών καθώς και στην εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία του οργανισμού.

Στο δεύτερο στάδιο, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία στοχεύει στη βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού και στην επίτευξη των στόχων.

Το τρίτο και τελευταίο στάδιο του ελέγχου, ο εξωτερικός έλεγχος, διενεργείται από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του κράτους. Σε αυτή τη περίπτωση, ο έλεγχος πραγματοποιείται για να διαπιστωθεί η ορθότητα των εισπράξεων και των πληρωμών και η νομιμότητα των διαδικασιών των ιδιωτικών επιχειρήσεων.

### **6.3.2 Δημόσια Διοίκηση και Ελεγκτικά Σώματα**

Στην Ελλάδα σήμερα, ο έλεγχος της δημόσιας διοίκησης πραγματοποιείται από έναν αριθμό ελεγκτικών σωμάτων με κύρια αρμοδιότητα τους τον έλεγχο των υπηρεσιών του δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, των Ν.Π.Δ.Δ και των δημόσιων επιχειρήσεων. Οι βασικοί στόχοι των ελεγκτικών σωμάτων είναι η ενίσχυση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών, η βελτίωση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης, η διασφάλιση της τήρησης της νομιμότητας, η εξάλειψη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς καθώς και η επίτευξη ορθής διαχείρισης των δαπανών μέσω της αυξημένης αποδοτικότητας.

Στην Δημόσια Διοίκηση, λοιπόν, τα ελεγκτικά σώματα διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

- ✓ Τα Αυτοτελή Σώματα, όπως είναι Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, ο οποίος αξιολογεί το έργο του Σώματος Επιθεωρητών και όλων των υπηρεσιών του δημοσίου, το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (ΣΕΕΔΔ) που αποσκοπεί στη

διασφάλιση της αποτελεσματικής λειτουργίας του δημοσίου μέσω του εντοπισμού και της καταπολέμησης φαινομένων κακοδιαχείρισης, αδιαφανών πρακτικών και χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών, το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (ΣΕΥΥΠ), του οποίου αποστολή είναι η ανάπτυξη ενός κεντρικού μηχανισμού για τη διενέργεια συστηματικών επιθεωρήσεων όλων των υπηρεσιών του Υπουργείου Υγείας και τέλος, το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (ΣΕΠΕ) που έχει ως έργο την επίβλεψη της εφαρμογής των διατάξεων της εργατικής νομοθεσίας και την έρευνα για την ασφαλιστική κάλυψη των εργαζομένων.

- ✓ Τις Ανεξάρτητες Αρχές, όπως είναι ο Α.Σ.Ε.Π. και ο Συνήγορος του Πολίτη, με βασικό σκοπό τους την άσκηση εποπτείας στην δημόσια διοίκηση και την διασφάλιση της διαφάνειας.
- ✓ Τις Ειδικές Υπηρεσίες Ελέγχου, όπως είναι οι Υπηρεσίες Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας, που στόχο έχουν την αντιμετώπιση της αυθαιρεσίας και της διαφθοράς στο συγκεκριμένο χώρο.

#### **6.4 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) είναι ένα σύνολο λογιστικών προτύπων που εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSASB) για χρήση από οντότητες και οργανισμούς του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα, λοιπόν, είναι πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς και θεωρούνται ευρέως ως η βέλτιστη πρακτική για τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα, καθώς επιβάλλουν τις πιο αυστηρές απαιτήσεις σαφήνειας και διαφάνειας, οδηγώντας σε καλύτερα ενημερωμένες αξιολογήσεις των αποφάσεων κατανομής πόρων που λαμβάνονται από τις κυβερνήσεις, αυξάνοντας έτσι τη διαφάνεια της χρηματοοικονομικής αναφοράς και την ποιότητα των χρηματοοικονομικών δεδομένων, ενώ παράλληλα, επιτρέπει την ευθυγράμμιση μεταξύ των κυβερνήσεων και των μη κυβερνητικών

οργανισμών και δημιουργεί μια σταθερή βάση για την αξιολόγηση της τρέχουσας οικονομικής θέσης και των προηγούμενων επιδόσεων.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) προσφέρει τη δυνατότητα αποτελεσματικότερης διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών με πολλαπλά οφέλη, όπως είναι η μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης, η μείωση του κρατικού δανεισμού και ως εκ τούτου και η μείωση του αντίστοιχου κόστους του, η ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων, οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης, η μείωση κόστους των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών, η μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, η βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών, η βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας, ευνοώντας έμμεσα τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα και τέλος η απόκτηση συγκριτικού πλεονεκτήματος στη διεθνή αγορά.

Από την άλλη πλευρά, η απουσία λογιστικών προτύπων δημόσιας λογιστικής επιβάλλει ένα σημαντικό κόστος στους φορείς του δημοσίου, υπονοώντας παράλληλα την έλλειψη αξιόπιστων στοιχείων, τη λήψη αποφάσεων υπό συνθήκες ελλιπούς πληροφόρησης και την αξιοποίηση των δημοσίων πόρων σε εσφαλμένη κατεύθυνση, με ότι αυτό συνεπάγεται για το σύνολο της οικονομίας.

#### **6.4.1 Βασικές Μέθοδοι Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS)**

Οι βασικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνται κυρίως σήμερα κατά την καταγραφή των εσόδων και των εξόδων των οργανισμών είναι η μέθοδος της ταμειακής βάσης και η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης. Στις μέρες μας, γίνεται μεγάλη προσπάθεια να υιοθετηθεί η μέθοδος της δεδουλευμένης βάσης, καθώς θεωρείται ως καταλληλότερη και αποτελεσματικότερη από το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα.

Σύμφωνα, λοιπόν, με την μέθοδο της ταμειακής βάσης, η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών (εσόδων - εξόδων) πραγματοποιείται κατά την πληρωμή ή την είσπραξη των χρημάτων, με συνέπεια να μην απεικονίζεται η πραγματική δραστηριότητα του οργανισμού, καθώς δεν απεικονίζονται ορθά τόσο οι υποχρεώσεις όσο και οι απαιτήσεις που έχει ο οργανισμός. Πιο συγκεκριμένα, η μέθοδος αυτή δεν λαμβάνει υπόψη της τον προορισμό των ταμειακών εκροών, παραδείγματος χάριν εάν αυτές αφορούν πληρωμή κάποιας δαπάνης ή εάν αυτές αφορούν σε μια επένδυση που έχει προβεί ο οργανισμός (αγορά παγίων). Αντίστοιχα, και κατά την είσπραξη χρημάτων, η μέθοδος αυτή δεν λαμβάνει υπόψη της την πηγή των ταμειακών εισροών, εάν δηλαδή αφορά μια εισροή ταμειακών απαιτήσεων (έσοδα) ή εάν αποτελεί μια εισροή λόγω παραδείγματος χάριν δανεισμού. Βάση λοιπόν αυτού του γεγονότος, θα μπορούσαμε να πούμε πως η μέθοδος της ταμειακής απεικόνισης δεν απεικονίζει ορθά στις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις του, παρουσιάζοντας μια ψευδή εικόνα της οικονομικής του δραστηριότητάς.

Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης, οι συναλλαγές του οργανισμού αποσυνδέονται πλήρως από τις ταμειακές εισροές και εκροές, με αποτέλεσμα η καταχώριση στα λογιστικά βιβλία του εσόδου ή του εξόδου να πραγματοποιείται την στιγμή κατά την οποία εκτελείτε η πώληση ή η αγορά και να καταχωρείται ως απαίτηση ή ως υποχρέωση αντίστοιχα, ανεξάρτητα με το πότε θα ολοκληρωθεί η είσπραξη των χρημάτων. Βασικός στόχος της μεθόδου αυτής, είναι η ορθότερη κατανομή των πόρων, η διαφάνεια στις δημόσιες συναλλαγές και η επίτευξη της κυβερνητικής πολιτικής.

#### **6.4.2. Διαφορές Ταμειακής και Δεδουλευμένης Βάσης**

Οι δύο βασικές μέθοδοι λογιστικής καταγραφής των εσόδων και των εξόδων ενός οργανισμού παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές. Αρχικά, με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης η περιουσία του οργανισμού καταγράφεται και παρακολουθείται κατά την διάρκεια της χρήσης ενώ αυτό δεν συμβαίνει με την μέθοδο της ταμειακής βάσης.

Επίσης, κατά την μέθοδο της ταμειακής βάσης το έσοδο και το έξοδο καταχωρείτε στην στιγμή της είσπραξης ή της πληρωμής, ενώ στην μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης αυτό συμβαίνει κατά την παράδοση ή την παραλαβή των αγαθών και όχι κατά την ταμειακή ολοκλήρωση της συναλλαγής, ενώ παράλληλα στην πρώτη περίπτωση τα έσοδα και τα έξοδα αποτελούν ταμειακές ροές και στην δεύτερη περίπτωση υπάρχει αποτίμησή τους.

Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης, κατά την πραγματοποίηση μιας συναλλαγής πραγματοποιείτε μια εγγραφή για την παραλαβή ή παράδοση αντίστοιχα και στην συνέχεια πραγματοποιείτε μια δεύτερη εγγραφή την στιγμή της πληρωμής ή της είσπραξης των χρημάτων, ενώ αντίθετα σύμφωνα με την μέθοδο της ταμειακής βάσης η συναλλαγή καταχωρείται κατά την είσπραξη ή πληρωμή της ασχέτως με την παραλαβή ή παράδοση του προϊόντος.

Τέλος, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε, πως στα λογιστικά βιβλία του οργανισμού τηρείτε διαφορετικός λογαριασμός για τα διαθέσιμα κατά την μέθοδο της δεδουλευμένης βάσης ενώ κατά την μέθοδο της ταμειακής βάσης, τα ταμειακά διαθέσιμα του οργανισμού προκύπτουν από το άθροισμα επιμέρους λογαριασμών.

### **6.4.3. Βασικές Αρχές της Μεθόδου της Δεδουλευμένης Βάσης**

Σύμφωνα με το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα, όπως χαρακτηριστικά αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο, η μέθοδος της Δεδουλευμένης Βάσης λογίζεται πιο αποτελεσματική και κατάλληλη για την λογιστική απεικόνιση των εσόδων και εξόδων ενός δημόσιου οργανισμού σε σχέση με την μέθοδο της Ταμειακής Βάσης. Η μέθοδος της Δεδουλευμένης Βάσης διέπεται από βασικές αρχές και κανόνες οι οποίες είναι:

- Η αρχή της συσχέτισης των εξόδων και των εσόδων, βάση της οποίας τα έξοδα πρέπει να αναγνωρίζονται τη ίδια στιγμή που πραγματοποιήθηκαν και τα αντίστοιχα έσοδα.

- Η αρχή της συνέχειας, βάση της οποίας οι μέθοδοι λογιστικοποίησης και αποτίμησης που εφαρμόζονται θα πρέπει να εμφανίζουν μια συνέχεια και μια ομοιογένεια ούτως ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων.
- Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κατά την οποία κάθε λογιστική χρήση είναι ανεξάρτητη και περιλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν σε αυτή.
- Η αρχή της συνέπειας, κατά την οποία επιβάλετε να υπάρχει επιμέλεια στις λογιστικές πολιτικές και οδηγίες που αφορούν τους οργανισμούς.
- Η αρχή της πλήρους γνωστοποίησης, σύμφωνα με την οποία επιβάλετε η εμφάνιση όλων των πληροφοριών για τις επιμέρους χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Η αρχή της συντηρητικότητας κατά την μέθοδο της αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού.
- Η αρχή της αυτοτέλειας, σύμφωνα με την οποία κάθε λογιστική οντότητα λειτουργεί ανεξάρτητα από την δραστηριότητα που ασκεί.
- Η αρχή της αντικειμενικότητας, η οποία αναφέρεται στην αμεροληψία όσον αφορά την ορθή απεικόνιση και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

#### **6.4.4. Πρότυπα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS)**

Υπάρχουν 42 πρότυπα για τη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση, τα οποία επιγραμματικά είναι:

- IPSAS 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- IPSAS 2: Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- IPSAS 3: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών
- IPSAS 4: Επιδράσεις των Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
- IPSAS 5: Κόστη Δανεισμού
- IPSAS 6: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
- IPSAS 7: Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις

- IPSAS 8: Δικαιώματα Κοινοπραξίας
- IPSAS 9: Έσοδα από Συναλλαγές Ανταλλαγών
- IPSAS 10: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- IPSAS 11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
- IPSAS 12: Αποθέματα
- IPSAS 13: Μισθώσεις
- IPSAS 14: Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία Αναφοράς
- IPSAS 15: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις
- IPSAS 16: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- IPSAS 17: Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
- IPSAS 18: Αναφορά ανά Τμήμα
- IPSAS 19: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις, Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
- IPSAS 20: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- IPSAS 21: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων χωρίς Ταμειακές Ροές
- IPSAS 22: Αποκάλυψη Πληροφοριών σχετικά με τον Τομέα της Γενικής Κυβέρνησης
- IPSAS 23: Έσοδα από Μη-Ανταλλάξιμες Συναλλαγές (Φόροι και Μεταφορές)
- IPSAS 24: Παρουσίαση Πληροφοριών για τον Προϋπολογισμό στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
- IPSAS 25: Παροχές σε Εργαζομένους
- IPSAS 26: Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που δημιουργούν Ταμειακές Ροές
- IPSAS 27: Γεωργία
- IPSAS 28: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση
- IPSAS 29: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση
- IPSAS 30: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις
- IPSAS 31: Άυλα Στοιχεία
- IPSAS 32: Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Εκχωρητής
- IPSAS 33: Πρώτη Χρονικά Υιοθέτηση των IPSAS στη βάση του Δεδουλευμένου
- IPSAS 34: Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- IPSAS 35: Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις
- IPSAS 36: Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρείες και Κοινοπραξίες

- IPSAS 37: Σχήματα Υπό Κοινό Έλεγχο
- IPSAS 38: Αποκάλυψη Συμφερόντων σε Άλλες Οντότητες
- IPSAS 39: Παροχές σε Εργαζομένους
- IPSAS 40: Συνενώσεις Οντοτήτων Δημοσίου
- IPSAS 41: Χρηματοοικονομικά Μέσα
- IPSAS 42: Κοινωνικές Παροχές

Όταν η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων βασίζεται στην λογιστική βάση του δεδουλευμένου, δηλαδή οι συναλλαγές και τα λοιπά γεγονότα αναγνωρίζονται όταν συμβαίνουν και όχι όταν εισπραχθούν ή πληρωθούν μέσω μετρητών, καταθέσεων ή άλλων ταμειακών ισοδύναμων, οι οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν σίγουρα:

1. την Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (IPSAS 1), όπου σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθοριστεί ο τρόπος με τον οποίο οφείλουν να παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, προκειμένου να διασφαλιστεί η συγκρισιμότητα τόσο με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ίδιας οντότητας σε προηγούμενες αναφερόμενες περιόδους, όσο και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των άλλων οντοτήτων (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Απόδοσης, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και Κατάσταση Ταμειακών Ροών).
2. την Κατάσταση Ταμειακών Ροών (IPSAS 2), όπου σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να αναγνωρίζονται οι πηγές των ταμειακών εισροών, τα αντικείμενα στα οποία δαπανήθηκαν ταμειακά διαθέσιμα κατά τη διάρκεια της αναφερόμενης περιόδου και το ταμειακό υπόλοιπο της περιόδου αυτής. Οι πληροφορίες σχετικά με τις ταμειακές ροές μιας οντότητας του δημοσίου τομέα είναι χρήσιμες προκειμένου να παρέχουν πληροφόρηση σχετική με τη λογοδοσία και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων

#### **6.4.2. Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS)**



Από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS), που είναι πρότυπα υψηλής και αναγνωρισμένης ποιότητας, προκύπτουν τα εξής βασικά οφέλη:

1. Οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα παρουσιάζουν ορθά και εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική θέση και απόδοση τόσο της κάθε οντότητας ξεχωριστά όσο και της κυβέρνησης γενικότερα και συνεπώς το ευρύτερο κοινό θα γνωρίζει την εξελικτική πορεία των οικονομικών μεγεθών του κράτους.
2. Οι αξιωματούχοι των κυβερνήσεων μπορούν να λαμβάνουν τις κατάλληλες αποφάσεις, εφόσον θα έχουν έγκαιρη, πλήρη και αξιόπιστη πληροφόρηση για την πραγματική οικονομική θέση και οικονομική απόδοση κάθε οντότητας του δημοσίου τομέα (πολλές κυβερνητικές αποφάσεις μέχρι σήμερα βασίστηκαν σε ελλιπή στοιχεία).
3. Οι Οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων κάθε κράτους είναι διαφανείς και συγκρίσιμες με τις αντίστοιχες καταστάσεις άλλων κρατών, επειδή έχουν καταρτιστεί με ομοιόμορφο λογιστικό πλαίσιο (IPSAS) και συνεπώς μπορούν να γίνουν αξιόπιστες συγκρίσεις για την εξελικτική πορεία των οικονομικών μεγεθών μεταξύ κρατών.
4. Οι υποψήφιοι επενδυτές σε κρατικά ομόλογα λαμβάνουν τις σχετικές αποφάσεις με περισσότερη εμπιστοσύνη και ασφάλεια, εφόσον γνωρίζουν την πραγματική οικονομική θέση της κυβέρνησης και γενικότερα του δημοσίου τομέα.
5. Μέσω των οικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας του δημοσίου τομέα υπάρχει λογοδοσία των διοικήσεων των οντοτήτων αυτών προς την κεντρική κυβέρνηση.
6. Οι οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων δημιουργούν τις προϋποθέσεις για χρηστή οικονομική διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου τομέα και περαιτέρω κίνητρο για τη μεγέθυνσή τους.
7. Οι οικονομικές καταστάσεις του δημοσίου τομέα συμβάλλουν στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των πολιτών προς την κυβέρνηση, επειδή παρέχεται σε αυτές, με σαφήνεια και πληρότητα, η προβλεπόμενη από τα IPSAS πληροφόρηση, σχετικά με τα οικονομικά μεγέθη κάθε οντότητας, καθώς κι άλλες χρήσιμες πληροφορίες για το κοινό. Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης προς την Κυβέρνηση θα συμβάλει περαιτέρω και στην αλλαγή νοοτροπίας και συμπεριφοράς των πολιτών που τόσο απαιτείται στη σημερινή κοινωνία.

### **6.4.3. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα στην Ελλάδα**

Η Δημόσια Διοίκηση αποτελείται από ένα σύνολο σχεδίων λογαριασμών, όπως τα κλαδικά λογιστικά σχέδια και τα συστήματα κωδικών αριθμών προϋπολογισμού. Με βάση τα οποία καταρτίζεται και εκτελείται ο Προϋπολογισμός. Ειδικότερα, για το Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης καθιερώθηκε η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης, με το Ν.3871/2010 και τέθηκε σε εφαρμογή από 1.1.2011, η οποία στηρίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και έχει σαν απώτερο σκοπό τη σταδιακή μετάβαση από την παραδοσιακή λογιστική ταμειακής βάσης στην ακριβέστερη και αποτελεσματικότερη λογιστική δεδουλευμένης βάσης. Σύμφωνα με τον 54/12/06/2018 ορίζεται η εφαρμογή του λογιστικού πλαισίου Γενικής Κυβέρνησης με βάση τα λογιστικά πρότυπα δημοσίου τομέα, το οποίο και εφαρμόζεται από την 01.01.2019 ενώ στους υπόλοιπους φορείς του δημοσίου θα ψηφιστεί η εφαρμογή από την 01.01.2023 και μετά. Καθώς το λογιστικό σύστημα της Γενικής Κυβέρνησης στηρίζεται στη λογιστική σε ταμειακή βάση, η απουσία λογιστικών προτύπων δημόσιας διοίκησης (όπως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα) επιβάλλει αδυναμία αξιοποίησης των δημόσιων πόρων και σημαντικά κόστη για το δημόσιο, όπως αυξημένο κόστος λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης, αυξημένο κόστος δανεισμού, μη βέλτιστη κατανομή των δημόσιων πόρων (οι οποίοι είναι σημαντικοί για την αύξηση της απασχόλησης, του ΑΕΠ κτλ), μείωση ανταγωνιστικότητας κτλ. Η Ελλάδα βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο υιοθέτησης των IPSAS σε σχέση με άλλες χώρες. Τα παραπάνω αυξημένα κόστη οφείλονται στη μείωση της διαφάνειας και της λογοδοσίας που δημιουργούνται από τη μη χρησιμοποίηση της λογιστικής στη βάση των δεδουλευμένων, προκειμένου να απεικονίζονται όλες οι συναλλαγές και να βελτιωθεί η ποιότητα, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των δημοσίων λογαριασμών. Κατά συνέπεια, κρίνεται αναγκαία η σύνδεση του λογιστικού πλαισίου του ιδιωτικού με το δημόσιο τομέα, μέσω της θέσπισης λογιστικών προτύπων που βασίζονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα, προκειμένου να απεικονίζεται ορθώς και με ομοιομορφία η οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της

Γενικής Κυβέρνησης, να αντλούνται αξιόπιστες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων και να διευκολύνεται ο έλεγχος.

#### **6.4.4 Προϋποθέσεις για επιτυχή εφαρμογή των IPSAS**

Η επιτυχής υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα (IPSAS) προϋποθέτει πρώτα από όλα την μετάφραση των προτύπων IPSAS στην Ελληνική γλώσσα, καθώς και την ανάπτυξη της κατάλληλης κουλτούρας και πεποίθησης πως η εφαρμογή τους γίνεται για το δημόσιο συμφέρον. Παράλληλα, χρειάζεται η σωστή εκπαίδευση του προσωπικού του δημοσίου τομέα, που θα κληθεί να εφαρμόσει τα IPSAS, σε θέματα διπλογραφικής λογιστικής και Προτύπων. Η εκπαίδευση μπορεί να θεωρηθεί το κλειδί της επιτυχίας τόσο στην εφαρμογή των IPSAS όσο και στον εκσυγχρονισμό της λογιστικής του δημόσιου τομέα. Επιπλέον, σε συνέχει της ορθής εκπαίδευσης, σημαντική κίνηση θα αποτελέσει στελέχωση των οντοτήτων του δημοσίου τομέα με επαρκή και κατάλληλο προσωπικό, με γνώση, εξειδίκευση και πρακτική εμπειρία στη λογιστική και στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Βασικός παράγοντας για την επιτυχία Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα είναι η ορθή απογραφή των πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του δημοσίου τομέα κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των IPSAS (υπόλοιπα έναρξης), καθώς και η δημιουργία «μητρώου παγίων στοιχείων», όπου θα παρακολουθούνται αναλυτικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του δημοσίου τομέα.

Από την άλλη πλευρά, η υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου θα συμβάλλει τόσο στην αποτελεσματική λειτουργία των υπηρεσιών του δημοσίου τομέα όσο και στην ορθή σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, γεγονός που θα διευκολύνει τον εντοπισμό ή την αποτροπή ατασθαλιών στον δημόσιο τομέα. Τέλος, ο ορθός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημοσίου τομέα θα ολοκληρωθεί

με επιτυχία με την συμβολή εξωτερικών ελεγκτών, προκειμένου αυτές οι οικονομικές καταστάσεις να είναι περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ραγδαία ανάπτυξη της οικονομίας και των οικονομικών δραστηριοτήτων τις τελευταίες δεκαετίες, έχει αναδείξει την επιστήμη της λογιστικής και ειδικότερα της ελεγκτικής σε μείζονος σημασίας, καθώς γίνεται ολοένα και πιο επιτακτική η ανάγκη για έλεγχο των συνεχώς αναπτυσσόμενων οικονομικών μονάδων τόσο ιδιωτικού όσο και δημοσίου χαρακτήρα. Παράλληλα, το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης καθώς και των ενιαίων αγορών όπως είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση, καθιστούν αναγκαία την υιοθέτηση μιας κοινής και ενιαίας λογιστικής γλώσσας, όπως είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και πιο συγκεκριμένα στον τομέα της ελεγκτικής, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, ούτως ώστε η συνεχώς αυξανόμενες ελεύθερες διακρατικές οικονομικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων (π.χ. επενδύσεις, δάνεια κ.α.) να πραγματοποιούνται υπό το καθεστώς διαφάνειας και εμπιστοσύνης χρησιμοποιώντας και αναλύοντας ορθά και αληθή οικονομικά και λογιστικά στοιχεία. Γεγονότα όπως η Παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008, παρουσίασαν μεγάλες παθογένειες και προβλήματα που προϋπήρχαν στην παγκόσμια οικονομική καθημερινότητα, οδηγώντας σε σημαντικές αποφάσεις σχετικά με τον έλεγχο και την αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων τόσο των ιδιωτικών επιχειρήσεων όσο και του δημόσιου τομέα και των οικονομικών του οργανισμών, καθιστώντας απαραίτητη την υιοθέτηση και εκεί των Διεθνών Λογιστικών προτύπων. Τρανό παράδειγμα αποτελεί η χώρα μας, η οποία βρίσκεται εδώ και μια δεκαετία στο κέντρο μιάς συζήτησης σχετικά με το κατά πόσο εσφαλμένα ήταν τα οικονομικά στοιχεία που παρουσίαζαν οι παλαιότερες Δημόσιες αρχές και τον αρνητικό αντίκτυπο που είχαν αυτά τελικά στην οικονομία μας. Γι' αυτό το λόγο, λοιπόν, έχει γίνει μια σημαντική προσπάθεια τα τελευταία χρόνια από πολλά Κράτη, να υιοθετήσουν κατά την απεικόνιση των οικονομικών τους πεπραγμένων και των ετήσιων προϋπολογισμών τους, την αρχή της δεδουλευμένης βάσης, με σκοπό την διαφάνεια και την αντικειμενικότητα των καταστάσεων αυτών, προσπαθώντας να εισάγουν στο δημόσιο λογιστικό τους σύστημα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Δικαίου (IPSAS). Η πλήρης υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα πραγματοποιείτε ακόμα με πολύ αργούς ρυθμούς, καθώς παρόλο που πολλές χώρες έχουν εκφράσει ενδιαφέρον για την υιοθέτηση τους, λίγες είναι αυτές που έχουν προβεί σε πλήρη εφαρμογή τους. Τα εμπόδια που εμφανίζονται στην υιοθέτηση των IPSAS είναι πολλά, όπως το υπάρχον πολιτικό σύστημα της εκάστοτε χώρας,

το οποίο πολλές φορές λειτουργεί ως αποτρεπτικός παράγοντας σε κάθε πιθανή μεταρρύθμιση, καθώς και τα αυξημένα κόστη που συνεπάγονται από την υιοθέτηση των IPSAS (εξειδικευμένο προσωπικό, εκπαίδευση προσωπικού, κόστος προετοιμασίας χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πληροφοριακά συστήματα κτλ), με αποτέλεσμα να καθυστερούν την εφαρμογή τους και την εμφάνιση των τεράστιων οφελών που παρουσιάζουν. Παρόλα αυτά, όμως η πλήρη υιοθέτησή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα φαντάζει ως μονόδρομος για την εξυγίανση και την ανάπτυξη του δημοσίου τομέα κάθε χώρας.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφάντης, Γ., (2019), Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, Ελλάδα, Διπλογραφία εκδόσεις

Βασιλείου Δ., Ηρειώτης Ν., Μενεξιάδης Μ., Μπάλιος Δ., (2017), Εσωτερικός έλεγχος για επιχειρήσεις και οργανισμούς, Ελλάδα, Εκδόσεις Rosili

Κάντζος Κ., Χονδράκη Α., (2012), Ελεγκτική - Θεωρία και Πρακτική (Β΄ Έκδοση), Ελλάδα, Εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ

Κάντζος Κ., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Ελλάδα, Εκδόσεις Σταμούλης

Κτιστάκη Σ., (2014), Εισαγωγή στη Δημόσια Διοίκηση, Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήσης

Καραμάνης Κ., (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Συμφωνία με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, Ελλάδα, Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών

Μακρυδημήτρης Α., Πραβίτα Μ., (2012), Δημόσια διοίκηση. Διοικητική Επιστήμη, Ελλάδα, Εκδόσεις Σάκκουλας

Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, Ελλάδα, Εκδόσεις: Διπλογραφία εκδόσεις

Ντζανάτος Δ., (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Ελλάδα, Εκδόσεις Καστανιώτη

Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Α.Ε., Ελλάδα, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2η έκδοση

Παπαστάθης Π., (2003), Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του, Ελλάδα

Τσακλάγκανος Α., Τσακλάγκανου Π., (2004), Βασικές Αρχές του Marketing, Ελλάδα, Εκδόσεις ΑΦΟΙ Κυριακίδη

Grant Thornton, (2016), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Τόμος Α & Β

## **ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΑΡΘΡΑ**

Calmel, M. (2014), Harmonization of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and prospects, *Accounting, Economics and Law: A Convivium*, Vol.4, pp.215-236.

Chytis E. et al, (2020), Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece, *European*

Mussari R., (2014), EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe, *Journal of Accounting, Economics and Law*, Vol.4, pp. 299-312

*Research Studies Journal*, Vol.23, pp.165-184.