



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
«ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΗ ΣΚΟΠΙΑ ΤΟΥ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ. ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ
«ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ Α.Ε.»**

Σταυρούλα Παυλίδου

Επιβλέπων Καθηγητής: Δρ. Μάριος Μενεξιάδης

ΑΘΗΝΑ
2020

Περίληψη

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ένα πολύπλοκο και ραγδαία εξελισσόμενο οικονομικό περιβάλλον, με σύνθετες μορφές εταιρικών σχηματισμών, χαρακτηρίζεται από σωρεία κινδύνων και προκλήσεων για ατασθαλίες, καταχρήσεις, απάτες ή σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, ανακριβειών ηθελημένων ή μη στις οικονομικές καταστάσεις.

Στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας δημιουργείται η ανάγκη ελέγχου μέσα από ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής παρακολούθησης της πιστής εφαρμογής των αρχών, των κανόνων, των μεθόδων και των παραδοχών με σύγχρονες, συγκεκριμένες και τυποποιημένες ελεγκτικές κατευθυντήριες γραμμές.

Λέξεις Κλειδιά: Ελεγκτική, Εσωτερικός Έλεγχος, Εξωτερικός Έλεγχος, Προσέγγιση Ελέγχου, Ελεγκτικές Διαδικασίες

Abstract

Auditing is one of the most important branches of accounting science. A complex and rapidly evolving economic environment, with complex forms of corporate formations, is characterized by heaps of risks and challenges for irregularities, abuses, fraud or, more broadly, inaccuracies in the financial statements.

In the context of business activity, the need for control is created through an integrated system of accounting monitoring of the faithful application of the principles, rules, methods and assumptions with modern, specific and standardized audit guidelines.

Keywords: Audit, Internal Audit, External Audit, Audit Approach, Audit Procedures

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικά.....	5
1.1 Εισαγωγή.....	5
1.2 Ερευνητικό Ερώτημα	5
1.3 Σκοπός της παρούσας εργασίας	5
1.4 Δομή Εργασίας.....	5
Κεφάλαιο 2: Εισαγωγή στην Ελεγκτική	7
2.1 Ελεγκτική.....	7
2.2 Διακρίσεις Ελέγχου	8
2.3 Εσωτερικός Έλεγχος.....	11
2.3.1 Έννοια και Σκοπός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου	11
2.3.2 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.....	13
2.4 Εξωτερικός Έλεγχος	15
Κεφάλαιο 3: Εσωτερικός Έλεγχος.....	17
3.1 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου	17
3.2 Κώδικας Δεοντολογίας	18
3.2.1 Αρχές.....	18
3.3 Επαγγελματική Ανεξαρτησία	20
3.4 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου	21
3.4.1 Προκαταρκτική Έρευνα	21
3.4.2 Σύνταξη Προγράμματος Ελέγχου	23
3.4.3 Επιτόπια Εργασία.....	24
3.4.4 Έκθεση Ελέγχου	25
3.4.5 Μεταγενέστερες Εργασίες	25
Κεφάλαιο 4: Εξωτερικός Έλεγχος	27
4.1 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Ποιότητας.....	27
4.2 Κώδικας Δεοντολογίας	28
4.2.1 Κώδικας Δεοντολογίας Σ.Ο.Ε.Λ	28
4.3 Επαγγελματική Ανεξαρτησία	29
4.4 Διαδικασία Εξωτερικού Ελέγχου.....	30
4.4.1 Αποδοχή Ανάθεσης Ελέγχου.....	30
4.4.2 Εκτίμηση Κινδύνου.....	31
4.4.3 Μέθοδοι Εξωτερικού Ελέγχου	33
4.4.4 Στρατηγική και Σχέδιο Ελέγχου	37
4.4.5 Ελεγκτικά Τεκμήρια	38
4.4.6 Ολοκλήρωση Ελέγχου.....	39
4.4.7 Έκθεση Ελέγχου	40
4.5 Φύλλα Εργασίας.....	41
Κεφάλαιο 5: Συσχέτιση Ελέγχων.....	43
5.1 Συσχέτιση των ελέγχων με βάση τα ΔΠΕ	44
5.2 Ομοιότητες.....	46
5.3 Διαφορές.....	48
Κεφάλαιο 6: Ακολουθούμενες Ελεγκτικές Διαδικασίες μελέτη περίπτωσης: «Αεροπορία Αιγαίου Α.Ε»	50
Κεφάλαιο 7: Συμπεράσματα, περιορισμοί, προτάσεις για μελλοντική έρευνα.....	60
Βιβλιογραφία	63
Παράρτημα	67

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικά

1.1 Εισαγωγή

Η ελεγκτική είναι κλάδος της λογιστικής επιστήμης με αντικείμενο ενασχόλησης την διατύπωση αρχών και κανόνων, τον έλεγχο των διαδικασιών καθώς και των μεθόδων που εφάρμοσε η επιχείρηση στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης με στόχο την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων από εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές. Η αμερικάνικη ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως “μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους χρήστες”

1.2 Ερευνητικό Ερώτημα

Η διπλωματική εργασία καλείται να εντοπίσει και να αναδείξει τις ομοιότητες και τις διαφορές στη μεθοδολογική προσέγγιση της ελεγκτικής διαδικασίας μεταξύ Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών.

1.3 Σκοπός της παρούσας εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η κατανόηση του τρόπου διεκπεραίωσης της ελεγκτικής διαδικασίας από τον εσωτερικό και τον εξωτερικό ελεγκτή με βάση τα Διεθνή Πρότυπα που διέπουν την κάθε πλευρά. Με την μελέτη περίπτωσης επιχειρείται η ανάδειξη και η τεκμηρίωση των ομοιοτήτων και των διαφορών της ακολουθούμενης μεθοδολογίας εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

1.4 Δομή Εργασίας

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε 7 κεφάλαια στα οποία αναλύονται οι έννοιες και ο σκοπός του Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου και των Προτύπων που διέπουν την κάθε πλευρά καθώς και η συμβολή τους στην ελεγκτική μεθοδολογία που θα ακολουθήσουν κατά την εκτέλεση του έργου τους. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το

κύριο αντικείμενο της εργασίας, το ερευνητικό ερώτημα που δημιουργεί, ο σκοπός της και τέλος η δομή της. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι διακρίσεις των ελέγχων δίνοντας έμφαση στην κυριότερη κατηγοριοποίηση του Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.

Το τρίτο κεφαλαίο αφορά τον Εσωτερικό Έλεγχο. Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Πρότυπα και ο Κώδικας Δεοντολογίας που τον διέπει καθώς και η μεθοδολογία αλλά και οι διαδικασίες που ακολουθεί κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου.

Στο τέταρτο κεφαλαίο γίνεται αναφορά στον Εξωτερικό Έλεγχο. Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Πρότυπα και ο Κώδικας Δεοντολογίας που τον διέπει καθώς και η μεθοδολογία αλλά και οι διαδικασίες που ακολουθεί για κατά την άσκηση του ελεγκτικού του έργου. Το επόμενο κεφάλαιο μέσα από τον συσχετισμό των δύο ελέγχων επιχειρείται η παρουσίαση των ευρύτερων ομοιοτήτων και διαφορών τους.

Στο κεφάλαιο έξι παρουσιάζονται οι ελεγκτικές διαδικασίες του Εσωτερικού και Εξωτερικού ελεγκτή μέσα από τη μελέτη περίπτωσης του Ομίλου «Αεροπορία Αιγαίου Α.Ε». Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα σημαντικότερα συμπεράσματα της παρούσας διπλωματικής και προτείνονται σημεία για περαιτέρω έρευνα.

Κεφάλαιο 2: Εισαγωγή στην Ελεγκτική

2.1 Ελεγκτική

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Οι Νεγκάκης – Ταχυνάκης (2017) αναφέρουν ότι αντικείμενο ενασχόλησης της αποτελεί η διατύπωση αρχών και κανόνων που στοχεύουν στην ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με άλλα λόγια έχει σαν αντικείμενο της τον έλεγχο των διαδικασιών καθώς και των μεθόδων που εφάρμοσε η επιχείρηση στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης και διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές- λογιστές.

Σύμφωνα με τον Mattingly (1964), αντικείμενο της ελεγκτικής αποτελεί “ η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοίς εγγράφων, η ζήτησις των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων”

Ο Τσακλάγκανος (2001), αναφέρει ότι αντικείμενο της ελεγκτικής είναι “αφενός ο έλεγχος των επιχειρήσεων με στόχο την πρόληψη, αποκάλυψη, ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών αφετέρου η πιστοποίηση έπειτα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και των ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας καθώς και της ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που είναι σε ισχύ”.

Ο Καζαντζής (2006) αναφέρεται στην ελεγκτική ως των επιστημονικό κλάδο “ της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν σε μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια”

Οι Σιώτης και Ζωϊτσάς (2009), αναφέρουν την ελεγκτική ως “μια συστηματική διαδικασία η οποία δεν εξαντλείται μόνο στον λογιστικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και στον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών του οργανισμού με τους ισχύοντες νόμους”.

Η αμερικάνικη ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) ορίζει την Ελεγκτική ως “μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους χρήστες”

Συνεπώς με τα βάση τους πιο πάνω ορισμούς που έχουν διατυπωθεί, το ελεγκτικό έργο είναι η εργασία κατά την οποία ένας ελεγκτής- λογιστής εκφράζει ένα συμπέρασμα/γνώμη στηριζόμενος σε κανόνες, αρχές και ενέργειες όπως προσδιορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τη νομοθεσία κλπ, με το οποίο αποσκοπεί να αυξήσει το βαθμό εμπιστοσύνης των πιθανών χρηστών/ ενδιαφερομένων σχετικά με το αποτέλεσμα μιας αξιολόγησης με βάση συγκεκριμένα κριτήρια.

2.2 Διακρίσεις Ελέγχου

Οι έλεγχοι δεν είναι ίδιοι για όλες τις εταιρείες στη βιβλιογραφία εντοπίζονται πολλές διακρίσεις ελέγχων με βάση συγκεκριμένα κριτήρια που καταλήγουν στις παρακάτω κατηγορίες.

Η συνηθέστερη κατηγοριοποίηση που εντοπίζεται χρησιμοποιεί ως κριτήριο την σχέση εργασίας του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρεία συνεπώς διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελέγχους.

Εξωτερικός έλεγχος καλείται ο έλεγχος που διενεργείται από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρεία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν, τους μετόχους ή τους διοικητές αυτής, κατέχει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος και διαθέτει αυξημένα προσόντα όπως αυτά προβλέπονται στο άρθρο 5 ν. 4449/17 καθώς και τις επιστημονικές γνώσεις. Νεγκάκης – Ταχυνάκης (2017)

Εσωτερικός έλεγχος καλείται ο έλεγχος που διενεργείται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη, τα οποία διατηρούν σχέση εξαρτημένης εργασίας με την εταιρεία . Με άλλα λόγια, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί εσωτερική λειτουργία της οικονομικής μονάδας εφ όσον οι μετοχές της οικονομικής μονάδας είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ενώ σε διαφορετική περίπτωση μπορεί να διενεργείται από εξωτερικό συνεργάτη.

Η Σκόρδου (1987) χρησιμοποιώντας ως κριτήριο το εύρος, διακρίνει τους ελέγχους σε γενικούς και ειδικούς.

Γενικοί καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρείας, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και αποβλέπουν στην έκφραση γνώμης για την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη του σκοπού της.

Ειδικοί καλούνται οι έλεγχοι απάτης που αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρείας όπως για παράδειγμα έλεγχοι ταμείου, πελατών, προμηθευτών κλπ, συνήθως πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν στην αποκάλυψη και τη διερεύνηση λαθών εσκεμμένων ή μη , στην τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

Ο Καζαντζής (2006) χρησιμοποιώντας ως κριτήριο το αντικείμενο ελέγχου, τους διακρίνει στις παρακάτω κατηγορίες:

α) Έλεγχοι Οικονομικών Καταστάσεων: Είναι η πιο συνηθισμένη κατηγορία ελέγχου πραγματοποιείται από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές με σκοπό τη διαμόρφωση και έκφρασης γνώμης αφενός για το κατά πόσο οι δημοσιευμένες αυτές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και αφετέρου αν απεικονίζουν εύλογα ή/και ακριβοδίκαια την οικονομική θέση καθώς και τα αποτελέσματα διαχείρισής της επιχείρησης.

β) Έλεγχοι Συμμόρφωσης: πραγματοποιούνται από στελέχη του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης με σκοπό την εξακρίβωση του κατά πόσο ο ελεγχόμενος συμμορφώνεται με συγκεκριμένους όρους, κανόνες, διατάξεις ρυθμιστικών αρχών ή ακολουθεί τις διαδικασίες που έχουν τεθεί από την ανώτατη διοίκηση της οικονομικής μονάδας.

γ) Λειτουργικοί έλεγχοι: πραγματοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές με σκοπό την αξιολόγηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης συγκριτικά με τους αντικειμενικούς στόχους που έχει θέσει η Διοίκηση προς επίτευξη.

δ) Έλεγχοι Διοίκησης: διενεργούνται από τον εσωτερικό έλεγχο με σκοπό τόσο την αξιολόγηση των στόχων της Διοίκησης μιας οικονομικής μονάδας όσο και τον βαθμό επίτευξής τους. Δηλαδή, αξιολογείται η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της Διοίκησης

ε) Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος και Απάτης: διενεργούνται από εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές με στόχο τον εντοπισμό, τη διερεύνηση καθώς και την αντιμετώπιση φαινομένων κατάχρησης, υπεξαίρεσης, και παραποίησης λογιστικών και οικονομικών αρχείων.

Οι Νεγκάκης – Ταχυνάκης (2017) αναφέρουν ως κριτήριο την περιοδικότητα συνεπώς μπορούν να διακριθούν σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους. Επίσης, με βάση το σκοπό

που επιτελούν μπορούν να διακριθούν σε προληπτικούς και κατασταλτικούς. Ακόμη ένα κριτήριο που αναφέρουν είναι το νομοθετικό πλαίσιο οπότε μπορούν να διακριθούν σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς.

Οι Βασιλείου, Ηρειώτης, Μπάλιος, Μενεξιάδης (2017) χρησιμοποιώντας ως κριτήρια διάκρισης το αντικείμενο, την περιοχή έλεγχου, και την ανάγκη εξασφάλισης του ελεγκτή από τη διενέργεια του ελέγχου και αναφέροντας ταυτόχρονα και την δυνατότητα ύπαρξης συνδυαστικών ελέγχων κατηγοριοποιούν τους ελέγχους στις παρακάτω γενικές κατηγορίες:

- Οικονομικοί έλεγχοι: οι οποίοι έχουν ως σκοπό την επιβεβαίωση της αξιοπιστίας και της ορθής παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των οικονομικών μεγεθών που αφορούν την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσης των οικονομικών μονάδων. Βασίζονται στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος, στη διαβεβαίωση της νομιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και κατά πόσο αυτές έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Παράλληλα αποσκοπούν στην έκφραση γνώμης μέσω της μέτρησης, για την ορθή διαχείριση και την αποδοτικότητα των οικονομικών μεγεθών σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Διενεργούνται στα οικονομικά στοιχεία γενικότερα και στις συναλλαγές παρέχοντας τις ανάλογες πληροφορίες στη Διοίκηση της εταιρείας.
- Λειτουργικοί Έλεγχοι: αποσκοπούν στην εξακρίβωση εφαρμογής και λειτουργίας των διαδικασιών που θέτει η Διοίκηση προς επίτευξη των στόχων, στη διαβεβαίωση της λειτουργικότητας του οικονομικού οργανισμού, στην εφαρμογή των αποφάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και στη συμμόρφωση τήρησης των όρων και κανόνων που επιβάλλουν οι εποπτικές και ρυθμιστικές αρχές.
- Διοικητικοί Έλεγχοι: σκοπεύουν στην επιβεβαίωση της εφαρμογής στρατηγικών αποφάσεων. Εκτείνονται σε ευρύτερο πεδίο δράσης σε αντίθεση με τους οικονομικούς και τους λειτουργικούς ελέγχους. Πιο συγκεκριμένα, αξιολογούν, βάσει επιστημονικών μεθόδων την διοικητική αποτελεσματικότητα του οργανισμού αλλά και τις διοικητικές λειτουργίες. Επιπρόσθετα, αποσκοπούν στην επισκόπηση της εφαρμογής της εταιρικής πολιτικής αναφορικά με την κουλτούρα τους κανόνες ηθικής συμπεριφοράς των εργαζομένων, την εφαρμογή πολιτικών και αποφάσεων.

- Έλεγχοι Απάτης: σκοπός τους είναι ο εντοπισμός, η διερεύνηση και η αντιμετώπιση φαινομένων οικονομικού εγκλήματος όπως κατάχρηση, υπεξαίρεση, παραποίηση των λογιστικών και οικονομικών καταστάσεων.
- Έλεγχοι Αποδοτικότητας: αποσκοπούν στην αξιολόγηση των τμημάτων, των λειτουργιών καθώς και των στελεχών μέσω της χρήσης δεικτών.
- Έλεγχοι Συμμόρφωσης: διενεργούνται με σκοπό την επιβεβαίωση υλοποίησης των κανόνων και των όρων λειτουργίας που έχουν τεθεί. Δύνανται να αποτελούν μέρος των λειτουργικών ελέγχων.

2.3 Εσωτερικός Έλεγχος

Το σύνθετο και διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον, με την ένταση του ανταγωνισμού συνεχώς να αυξάνεται και τον υψηλό όγκο συναλλαγών, είχε σαν αποτέλεσμα την επιτακτική ανάγκη για τη δημιουργία ενός σημαντικού εργαλείου ελέγχου και ανάλυσης δεδομένων με θέσπιση μέτρων και διαδικασιών που θα διασφαλίζουν την εύρυθμη, αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης. Νεγκάκης , Ταχυνάκης (2017)

2.3.1 Έννοια και Σκοπός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ορίζει τον Εσωτερικό Έλεγχο ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει αναπτυχθεί ώστε να προσθέτει αξία, βελτιώνει τις εταιρικές δραστηριότητες και λειτουργίες της καθώς και να υποστηρίζει τον οργανισμό στην επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας επιστημονικές τεχνικές για την συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση, με σκοπό την αξιολόγηση αλλά και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας στη διαχείριση των κινδύνων που απορρέουν τόσο από τη δραστηριότητα της όσο και των διαδικασιών διακυβέρνησης μέσω των εταιρικών δικλίδων ασφαλείας.

Με βάση τα πιο πάνω, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια εσωτερική λειτουργία της οικονομικής μονάδας, την οποία χαρακτηρίζει η ανεξαρτησία στον τρόπο λειτουργίας, πράγμα απαραίτητο προκειμένου να εκπληρώσει τους στόχους της.

Ο Παπαστάθης (2003) αναφέρει πως ο εσωτερικός έλεγχος θεωρήθηκε ως «η υπηρεσία που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων και προτείνει βελτιώσεις, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες»

Οι Βασιλείου, Ηρειώτης, Μπάλιος, Μενεξιάδης (2017) αναφέρουν ότι “ ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει όλα τα μέσα, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται, με σκοπό τον έλεγχο και την αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, προτείνει βελτιώσεις και διορθωτικά μέτρα όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο, προκειμένου να εξασφαλίζεται συνολικά η απρόσκοπτη και εύρυθμη λειτουργία της οικονομικής μονάδας στα πλαίσια της πολιτικής που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση.

Με άλλα λόγια ο εσωτερικός έλεγχος, αξιολογεί και ελέγχει όλα εκείνα τα οργανωτικά μέτρα που χρησιμοποιούνται για την εξασφάλιση της εφαρμογής και συμμόρφωσης όλων των επιμέρους τμημάτων της οικονομικής μονάδας στους στόχους και την πολιτική που έχει θεσπίσει η διοίκηση. Την προστασία των περιουσιακών της στοιχείων με τη διαπίστωση τυχών λαθών, σπατάλης, απάτης, οργανωτικής αδυναμίας, αναποτελεσματικότητα χρήσης φυσικών και ανθρώπινων πόρων. Την αξιολόγηση και την εξασφάλιση της αξιοπιστίας και της ακρίβειας των λογιστικών στοιχείων καθώς και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής οργάνωσης και των εργασιών.

Με βάση τον ανωτέρω ορισμό γίνεται αντιληπτό ότι βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η παροχή επιστημονικών και εξειδικευμένων υπηρεσιών αξιολόγησης και επισκόπησης του εταιρικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου προς τη διοίκηση της εταιρείας.

Οι Βασιλείου, Ηρειώτης, Μπάλιος, Μενεξιάδης (2017) αναφέρουν χαρακτηριστικά ότι σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η συνεχής ενίσχυση και η εξασφάλιση των συμφερόντων της εταιρείας παρέχοντας υψηλού επιπέδου συμβουλευτικές υπηρεσίες μέσα από τη συνεχή και συστηματική παρακολούθηση και αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου με στόχο την αποτελεσματική αξιολόγηση και αποτίμηση των κινδύνων που απορρέουν από τη δραστηριότητα της επιχείρησης ώστε να διαχειριστούν αποτελεσματικότερα από την Διοίκηση της εταιρείας.

Επίσης, παρέχουν διαβεβαιώσεις σχετικά με την ύπαρξη διαδικασιών διασφάλισης, τον βαθμό επάρκειας τους καθώς και τον βαθμό που οι δικλίδες ασφαλείας είναι κατάλληλες. Τέλος, πέρα από τον συμβουλευτικό, πληροφοριακό και διαβεβαιωτικό χαρακτήρα του, ο εσωτερικός έλεγχος προτείνει τρόπους διαχείρισης για ενδεχόμενους κινδύνους έχοντας πάντα ως κριτήριο την αποκόμιση του μέγιστου δυνατού οφέλους για την επιχείρηση αλλά με το χαμηλότερο δυνατό κόστος.

Με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν και λαμβάνοντας υπόψη την αδυναμία των συστημάτων αλλά και την ανθρώπινη φύση που μπορεί να οδηγήσει σε καταχρήσεις,

γίνεται αντιληπτή όχι μόνο η αναγκαιότητα ύπαρξης Εσωτερικού Ελέγχου αλλά και η προσθήκη αξίας στην επιχείρηση από το έργο του ενώ παράλληλα εξηγεί και το γιατί τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου επιτρέπουν τη χρήση εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών από τον εξωτερικό ελεγκτή.

2.3.2 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα καλά οργανωμένο, προληπτικού και συμβουλευτικού χαρακτήρα, τμήμα εντός της επιχείρησης, με υψηλή θέση στο οργανόγραμμα.

Η ιεραρχική υπαγωγή του Εσωτερικού Ελέγχου εξαρτάται από παράγοντες όπως:

- το μέγεθος της επιχείρησης,
- την οργανωτική υποδομή
- την κουλτούρα της επιχείρησης
- την αντίληψη που έχουν οι διοικούντες για τον έλεγχο,
- αν η εταιρία είναι εισηγμένη ή όχι στο χρηματιστήριο

Αναλογικά του μεγέθους του οργανισμού εξαρτάται και η σύσταση των εποπτικών οργάνων, είτε αυτά επιβάλλονται από τις ισχύουσες εγχώριες νομοθετικές διατάξεις, είτε επιβάλλονται από την ανάγκη για την εύρυθμη λειτουργία της ίδιας της μονάδας. Η "επιτροπή ελέγχου", ως εποπτικό όργανο επιβάλλεται από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς σε όλες τις εταιρείες που πρόκειται να εισαχθούν το Χρηματιστήριο ή που ήδη είναι εισηγμένες.

Συνεπώς, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου υπάγεται στο Διοικητικό Συμβούλιο και μπορεί να αναφέρεται είτε στον πρόεδρο του Δ.Σ είτε στο Δ.Σ μέσω της Επιτροπής Ελέγχου.

Η υψηλή του θέση στην εταιρική οργανωτική δομή υποδηλώνει το κύρος και την βαρύτητα του σαν τμήμα έναντι των υπολοίπων ελεγχόμενων τμημάτων. Επίσης, υποδηλώνει την απαραίτητη ανεξαρτησία που πρέπει να έχει η συγκεκριμένη υπηρεσία καθώς και τη στήριξη της Διοίκησης για την άσκηση των καθηκόντων της ελεύθερα και χωρίς παρεμβάσεις.

Απόρροια της θέσης του στην οργανωτική δομή είναι και η ευθύνη, η οποία εντοπίζεται και εξαντλείται στα όρια του ελέγχου εφαρμογής των ισχυόντων κανόνων και μέτρων που έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση.

Με άλλα λόγια πρόκειται για ένα τμήμα με αρμοδιότητα την διεξαγωγή ελέγχων σε όλη την έκταση και σε όλο το φάσμα των εργασιών της με σκοπό τον εντοπισμό των κινδύνων

που απορρέουν από τη δραστηριότητα της και την ορθή διαχείριση τους με την εφαρμογή προληπτικών δικλίδων ασφαλείας.

Το ΔΠΕ 610 αναφέρει ότι οι στόχοι των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου ποικίλλουν ευρέως και εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή της οντότητας καθώς και τις απαιτήσεις της διοίκησης και, εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση. Οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω:

- Παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί συγκεκριμένη ευθύνη για επισκόπηση δικλίδων, παρακολούθηση της λειτουργίας τους και προτάσεις βελτιώσεων επί αυτών.

- Εξέταση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών.

Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επιθεώρηση των μέσων που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την επιμέτρηση, την ταξινόμηση και την αναφορά χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών, καθώς και για τη συγκεκριμένη διερεύνηση επί επιμέρους κονδυλίων, περιλαμβανομένης λεπτομερούς δοκιμασίας των συναλλαγών, των υπολοίπων και των διαδικασιών.

- Επισκόπηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επισκόπηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των

λειτουργικών δραστηριοτήτων, περιλαμβανομένων των μη οικονομικών δραστηριοτήτων μιας οντότητας.

- Επισκόπηση της συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επισκόπηση της συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς και άλλες εξωτερικές απαιτήσεις, καθώς και με διοικητικές πολιτικές και οδηγίες και άλλες εσωτερικές απαιτήσεις.

- Διαχείριση κινδύνου. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συνδράμει τον οργανισμό εντοπίζοντας και αξιολογώντας σημαντικές εκθέσεις σε κίνδυνο και συμβάλλοντας στη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του κινδύνου.

- Διακυβέρνηση. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αξιολογήσει τη διαδικασία διακυβέρνησης κατά την επίτευξη από μέρους της στόχων σχετικά με τη δεοντολογία και τις αξίες, τη διαχείριση των επιδόσεων και τη λογοδοσία, τη γνωστοποίηση πληροφοριών προς κατάλληλους τομείς του οργανισμού σχετικά με κινδύνους και δικλίδες και την

αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας μεταξύ εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης.

Οι Βασιλείου, Ηρειώτης, Μπάλιος, Μενεξιάδης (2017) αναφέρουν ενδεικτικά μερικά από τα καθήκοντα της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου τα οποία εντοπίζονται στα ακόλουθα:

- Έλεγχος των οικονομικών στοιχείων ως προς την ακρίβεια τους
- Επανεξέταση των ισχυόντων κανόνων εσωτερικού ελέγχου και της επάρκειας τους
- Εξασφάλιση ότι η εφαρμογή των ελεγκτικών αρχών και κανόνων συνάδει με τα αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα
- Έλεγχος τήρησης κανόνων και οδηγιών όπως έχουν θεσπιστεί από τη διοίκηση της εταιρείας
- Έλεγχος των λειτουργιών των τμημάτων
- Εξασφάλιση ότι οι διαθέσιμοι πόροι της επιχείρησης αξιοποιούνται στον μέγιστο βαθμό
- Διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής μονάδας
- Διασφάλιση της τήρησης, συμμόρφωσης και εναρμονισμού της οντότητας με την ισχύουσα νομοθεσία.

Συνοψίζοντας κύρια επιδίωξη του τμήματος είναι να ελεγχθεί η εφαρμογή σε όλα τα τμήματα της επιχείρησης των στόχων, σκοπών και κανόνων που έχουν τεθεί από τη διοίκηση, ο έλεγχος τήρησης διαδικασιών και κανόνων που ισχύουν στην επιχείρηση.

2.4 Εξωτερικός Έλεγχος

Ο εξωτερικός έλεγχος έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα σε επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις ως προς τον κύκλο εργασιών, το ύψους του ενεργητικού και των εργαζομένων που απασχολούνται σε αυτή, από τη νομοθεσία. Παράλληλα, ο εξωτερικός έλεγχος είναι αναγκαίος σε πρόσωπα που διαχειρίζονται κεφάλαια τρίτων ώστε να αποφευχθούν εσκεμμένες ή μη ενέργειες οι οποίες θα μπορούσαν να πλήξουν τα συμφέροντα μετόχων ή τρίτων.

2.4.1 Έννοια και Σκοπός Εξωτερικού Ελέγχου

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων είναι η πιο συνηθισμένη κατηγορία ελέγχου που πραγματοποιείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους λογιστές/ ελεγκτές , αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές/λογιστές και αποσκοπούν στη διαμόρφωση και έκφραση γνώμης για το κατά πόσο αυτές έχουν καταρτιστεί με βάση τις γενικά

παραδεκτές αρχές της λογιστικής καθώς και το αν απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα από τη διαχείριση της . Καζαντζής (2006)

Ειδικότερα, ο εξωτερικός έλεγχος χρησιμοποιώντας τα ελεγκτικά πρότυπα αλλά και οποιαδήποτε άλλη μέθοδο κρίνει αναγκαία ώστε να διαμορφώσει την ελεγκτική του γνώμη διενεργεί ελέγχους τόσο στο λογιστικό σύστημα της ελεγχόμενης μονάδας, όσο και σε επιμέρους οργανωτικά συστήματα τα οποία μπορούν είτε άμεσα είτε έμμεσα να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού της συστήματος. Κάντζος , Χονδράκη (2006).

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και ειδικότερα το ΔΠΕ 200 αναφέρει πως ο εξωτερικός έλεγχος συμβάλει στην βελτίωση της εμπιστοσύνης μεταξύ των ενδιαφερομένων που χρησιμοποιούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν από τις οικονομικές καταστάσεις ότι είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα ή εναλλακτικά δίνουν την αληθή και εύλογη εικόνα της επιχείρησης.

Συνεπώς οι στόχοι του ελεγκτή κατά την ελεγκτική διαδικασία είναι αφενός η απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αποδεκτές χρηματοοικονομικές μεθόδους αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α , Ε.Λ.Π) , ότι είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα είτε αυτά οφείλονται σε απάτη. Αφετέρου, η υποβολή έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων κοινοποιώντας τυχόν ευρήματα του ελέγχου.

Το ΔΠΕ 700 ορίζει για την έκθεση ελέγχου ότι πρέπει να είναι έγγραφη, να έχει τίτλο που να δηλώνει με σαφήνεια ότι πρόκειται για έκθεση ελέγχου ανεξάρτητου ελεγκτή και να αναφέρει τους αποδέκτες της έκθεσης.

Από τα παραπάνω διαφαίνεται η αναγκαιότητα, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από την διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου, η υποχρεωτικότητα του σε συγκεκριμένα μεγέθη εταιρειών, αλλά και η θεσμοθέτηση νομοθετικού και θεσμικού πλαισίου που διέπει τον εξωτερικό έλεγχο δίνοντας έμφαση στα χαρακτηριστικά γνωρίσματα και στις ιδιότητες του, όπως προκύπτουν από την εγχώρια νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα οποία θα αναπτυχθούν αναλυτικότερα περαιτέρω.

Κεφάλαιο 3: Εσωτερικός Έλεγχος

3.1 Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Τα πρότυπα είναι ένα σύνολο απαιτήσεων, που βασίζονται σε συγκεκριμένες αρχές για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου με υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου και διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής.

Τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών ασχολούνται με τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των ατόμων που εφαρμόζουν εσωτερικό έλεγχο. Ενώ τα Πρότυπα Διεξαγωγής περιγράφουν τη φύση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν ποιοτικά κριτήρια για την αξιολόγηση αυτών των υπηρεσιών.

Τα Πρότυπα Εφαρμογής αναλύουν περαιτέρω τα Πρότυπα Χαρακτηριστικών και Διεξαγωγής και παρέχουν τις απαιτήσεις που έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες διαβεβαίωσης ή σε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

- Οι υπηρεσίες διαβεβαίωσης :σχετίζονται με την αντικειμενική αξιολόγηση των τεκμηρίων από τον εσωτερικό ελεγκτή, προκειμένου να παράσχει απόψεις ή συμπεράσματα σχετικά με μία μονάδα, δραστηριότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα ή άλλα θέματα. Η φύση και το εύρος ενός έργου διαβεβαίωσης καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή.
- Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες: έχουν χαρακτήρα παραίνεσης και διενεργούνται γενικά κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του πελάτη. Η φύση και το πλαίσιο των συμβουλευτικών υπηρεσιών υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη. Ο εσωτερικός ελεγκτής, όταν διενεργεί συμβουλευτικό έργο, θα πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του και να μην αναλαμβάνει ευθύνη διοικητικής φύσεως.

Σκοποί των πρότυπων Εσωτερικού ελέγχου αποτελεί αρχικά η καθοδήγηση ως προς την τήρηση των υποχρεωτικών στοιχείων του Διεθνούς Πλαισίου Επαγγελματικής Εφαρμογής. Επίσης η παροχή ενός πλαισίου τόσο για την εφαρμογή όσο και για την προώθηση ενός ευρέος φάσματος υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου προστιθέμενης αξίας. Ακόμη, σκοποί των προτύπων είναι να θέσουν τη βάση για την αξιολόγηση της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου και να προάγουν βελτιωμένες οργανωσιακές διαδικασίες και λειτουργίες. (hiiia)

3.2 Κώδικας Δεοντολογίας

Ένας Κώδικας Ηθικής είναι κατάλληλος και αναγκαίος για το επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου, καθώς εδραιώνει την εμπιστοσύνη ως προς την αντικειμενικότητα διαβεβαίωσης θεμάτων εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου. Σκοπός του είναι να προάγει την κουλτούρα ηθικής στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου.

Ο Κώδικας Ηθικής του ΠΑ συμπεριλαμβάνει δύο θεμελιώδη συστατικά στοιχεία:

1. Τις Αρχές που σχετίζονται με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου.
2. Τους Κανόνες Συμπεριφοράς που αναμένεται να ακολουθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

Οι κανόνες αυτοί βοηθούν στην κατανόηση και μετατροπή των Αρχών σε πρακτική εφαρμογή και έχουν ως στόχο να καθοδηγήσουν την ηθική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών.

3.2.1 Αρχές

Οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται ότι θα εφαρμόζουν και θα υπερασπίζονται τις ακόλουθες αρχές:

1. Ακεραιότητα. Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση για στήριξη της κρίσης τους.
2. Αντικειμενικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές επιδεικνύουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας κατά τη συγκέντρωση, αξιολόγηση και κοινοποίηση των πληροφοριών για τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές προβαίνουν σε μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιπτώσεων και δεν επηρεάζονται αδικαιολόγητα από τα δικά τους συμφέροντα, ή τα συμφέροντα άλλων, κατά το σχηματισμό των κρίσεων.
3. Εμπιστευτικότητα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.
4. Επάρκεια. Οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις εμπειρίες που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου.

3.2.2 Κανόνες συμπεριφοράς

3.2.2.1. Ακεραιότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 1.1 Θα εκτελούν την εργασία τους με εντιμότητα, επιμέλεια και υπευθυνότητα.
- 1.2 Θα τηρούν τους νόμους και θα προβαίνουν στις κοινοποιήσεις που απαιτούνται από τη νομοθεσία και το επάγγελμα.
- 1.3 Δεν θα εμπλέκονται συνειδητά, ως μέλη, σε οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα, ούτε θα εμπλέκονται σε πράξεις ατιμωτικές για το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή ή για τον οργανισμό.
- 1.4 Θα σέβονται και θα συμβάλλουν στους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

3.2.2.2. Αντικειμενικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 2.1 Δεν θα συμμετέχουν σε οποιαδήποτε δραστηριότητα ή θα συνάπτουν σχέσεις που ενδέχεται να βλάψουν ή να θεωρείται ότι βλάπτουν την αμερόληπτη εκτίμησή τους. Συμπεριλαμβάνονται οι δραστηριότητες ή οι σχέσεις εκείνες οι οποίες ενδέχεται να συγκρούονται με τα συμφέροντα του οργανισμού.
- 2.2 Δεν θα αποδέχονται οτιδήποτε μπορεί να βλάψει ή να θεωρείται ότι βλάπτει την επαγγελματική τους εκτίμηση.
- 2.3 Θα κοινοποιούν όλες τις σημαντικές πληροφορίες που τους γνωστοποιούνται και ενδέχεται να παραποιήσουν, εάν δεν κοινοποιηθούν, την έκθεση των υπό έλεγχο δραστηριοτήτων.

3.2.2.3. Εμπιστευτικότητα

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

- 3.1 Θα είναι συνετοί στη χρήση και προστασία των πληροφοριών που αποκτούν κατά τη διάρκεια άσκησης των καθηκόντων τους.
- 3.2 Δεν θα χρησιμοποιούν πληροφορίες για προσωπικό κέρδος ή κατά τρόπο αντίθετο με τη νομοθεσία ή επιβλαβή για τους νόμιμους και ηθικούς αντικειμενικούς σκοπούς του οργανισμού.

3.2.2.4. Επάρκεια

Οι εσωτερικοί ελεγκτές:

4.1 Θα ασχολούνται μόνο με εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τις αναγκαίες γνώσεις, δεξιότητες και εμπειρία.

4.2 Θα παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου.

4.3 Θα βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

3.3 Επαγγελματική Ανεξαρτησία

Η επαγγελματική ανεξαρτησία αποτελεί βασική παράμετρο της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού έλεγχου σε έναν οργανισμό. Η ανεξαρτησία επιτυγχάνεται, μέσα από τη δομή και την αντικειμενικότητα της επιχείρησης.

Το Διεθνές Πρότυπο 1100 το οποίο αναφέρεται στην ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ορίζει ως ανεξαρτησία «την απαλλαγή από συνθήκες που εμποδίζουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου να εκτελέσει καθήκοντα με αμερόληπτο τρόπο. Ο απαραίτητος βαθμός ανεξαρτησίας επιτυγχάνεται όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση και απρόσκοπτη πρόσβαση στην ανώτερη διοίκηση και το συμβούλιο.»

Παράλληλα, ορίζει ως αντικειμενικότητα «την αμερόληπτη στάση και νοοτροπία, η οποία επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους όπως πιστεύουν οι ίδιοι και να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητά του και τυχόν απειλές κατά της αντικειμενικότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται σε όλα τα επίπεδα.»

Το Διεθνές Πρότυπο 1110 εντοπίζει και επεξηγεί τον τρόπο που θα επιτευχθεί η ανεξαρτησία μέσα στον οργανισμό ώστε ο εσωτερικός έλεγχος να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του. Ειδικότερα, αναφέρει πως «η ανεξαρτησία εντός του οργανισμού επιτυγχάνεται ουσιαστικά όταν ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει λειτουργική σχέση αναφοράς με το συμβούλιο». Ταυτόχρονα, ορίζει την ελεύθερη από κάθε παρέμβαση λειτουργία εσωτερικού ελέγχου τόσο κατά τον προσδιορισμό του εύρους εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, όσο και κατά την εκτέλεση των εργασιών και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση εντοπισμού παρέμβαση ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να την κοινοποιεί στο συμβούλιο και να συζητά τις επιπτώσεις.

3.4 Βήματα Διενέργειας Εσωτερικού Ελέγχου

Παρόλο που οι ελεγκτικές διαδικασίες μπορούν να είναι διαφορετικές ως προς το αντικείμενο και το σκοπό ανάλογα με την εταιρεία που εφαρμόζονται, για την εφαρμογή τους ακολουθούνται οι ίδιες αρχές. Νεγκάκης Χ. –Ταχυνάκης Π. (2017)

3.4.1 Προκαταρκτική Έρευνα

Η προκαταρκτική έρευνα αποτελεί το πρώτο στάδιο για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτή τη φάση συγκεντρώνονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες και τα δεδομένα, για να καταρτιστεί το πρόγραμμα ελέγχου στο οποίο θα καθορίζονται με κάθε λεπτομέρεια οι διαδικασίες που θα ακολουθηθούν.

Ο εσωτερικός ελεγκτής κατά τη διενέργεια της προκαταρκτικής έρευνας στον τομέα ή στην δραστηριότητα που ελέγχεται θα ακολουθήσει τα παρακάτω βήματα:

I. Προετοιμασία.

- προβαίνει σε άνοιγμα ή ενημέρωση του μόνιμου φακέλου
- μελετά προηγούμενα φύλλα εργασίας και εκθέσεων ελέγχου που αφορούν στην ίδια ή και παρόμοιες δραστηριότητες.
- Αξιολογεί την οργάνωση της δραστηριότητας που πρόκειται να ελεγχθεί με τη χρήση οργανογραμμάτων και εντύπων που αναφέρουν τα επίπεδα ευθυνών.
- Δημιουργεί καταστάσεις υπενθύμισης (reminder lists) που αναφέρουν τα βήματα που πρέπει να ακολουθήσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές, ενώ επιπλέον αναφέρουν στοιχεία όπως το όνομα του ελεγκτή, την ημερομηνία διενέργειας της εργασίας αλλά και το φύλλο εργασίας που βρίσκεται αρχειοθετημένη η συγκεκριμένη εργασία.

II. Δημιουργία ερωτηματολογίων για εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Στις περισσότερες περιπτώσεις χρησιμοποιούνται τυποποιημένα και με συγκεκριμένη μορφή ερωτηματολόγια τα οποία έχουν λάβει και την απαραίτητη έγκριση από τη διοίκηση σχετικά με την υποβολή κάποιων ερωτήσεων.

III. Διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων. Στόχος του εσωτερικού ελεγκτή σε αυτό το στάδιο αποτελεί η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής συνεργασίας μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων των δραστηριοτήτων που πρόκειται να ελεγχθούν, η οποία θα επιτευχθεί μέσα από την

ενημέρωση και επεξήγηση του σκοπού του ελέγχου και τον καθορισμό διοικητικών θεμάτων. Αποτελεί καλή πρακτική η διενέργεια των συναντήσεων και συνεντεύξεων να γίνεται σε καθορισμένο εκ των προτέρων χρόνο και αφού έχει ενημερωθεί επίσημα ο διευθυντής του τμήματος που πρόκειται να διενεργηθεί ο έλεγχος.

IV. Γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας. Σε αυτό το στάδιο ο εσωτερικός ελεγκτής προσπαθεί να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες, πέραν αυτών που περιγράφονται στον οδηγό διαδικασιών σχετικά με τη δραστηριότητα που πρόκειται να ελεγχθεί. Χρήσιμες πληροφορίες είναι και οι εξής:

- Καθορισμός τυχόν ειδικών έργων που βρίσκονται σε εξέλιξη
- Σχέδια που έχουν αναπτυχθεί για πιθανή μελλοντική εφαρμογή
- Οργανωτικές αλλαγές που μεσολάβησαν στο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από τον τελευταίο έλεγχο.
- Τρόπος, έκταση και φύση μεταφοράς εξουσιών και αρμοδιοτήτων
- Έντυπα που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση των διαδικασιών και τα που εμπλέκονται στη διαδικασία και τεκμηρίωση της διαδικασίας.

V. Γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα.

Είναι γενικά παραδεκτό ότι η ύπαρξη μιας διοίκησης με γνώση, πρόσβαση και επίβλεψη σε όλες τις δραστηριότητες αποτελεί ένα από τα πιο αποτελεσματικά μέτρα ελέγχου. Στα πλαίσια εκτέλεσης του έργου του, ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει και την διοίκηση, διότι επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα εφαρμοστούν.

VI. Φυσική επισκόπηση. Η διενέργεια της παρέχει τη δυνατότητα στον εσωτερικό ελεγκτή να αποκτήσει αντίληψη των εργασιών που εκτελούνται σε κάθε δραστηριότητα και να εντοπίσει επακριβώς περιοχές που μπορεί να προκύψουν προβλήματα.

VII. Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών. Τα διαγράμματα ροής αποτελούν ένα εργαλείο για τον εσωτερικό ελεγκτή, το οποίο βοηθά στην αποτύπωση σύνθετων λειτουργιών.

VIII. Εκτίμηση κινδύνων. Σε αυτό το στάδιο ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή πληροφόρηση σχετικά με τη διαδικασία που ακολουθεί η διοίκηση για τη διαχείριση και αντιμετώπιση των κινδύνων που σχετίζονται με την επίτευξη των στόχων της και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

IX. Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας. Αφού ολοκληρωθεί η προκαταρκτική έρευνα ο εσωτερικός ελεγκτής παρουσιάζει για έγκριση στους προϊσταμένους του

- αναφορά κύριων αδυναμιών που εντοπίστηκαν
- προτεινόμενα βήματα ελέγχου
- εκτίμηση απαιτούμενου ελεγκτικού χρόνου
- εκτίμηση προθεσμιών ολοκλήρωσης ελέγχου και της έκθεσης.

3.4.2 Σύνταξη Προγράμματος Ελέγχου

Ο προγραμματισμός του ελεγκτικού έργου, απαιτεί από τον επικεφαλής εσωτερικό ελεγκτή την κατάρτιση τόσο ενός μακροπρόθεσμου, όσο και ενός βραχυπρόθεσμου ετήσιας διάρκειας πλάνο ελέγχου. Νεγκάκης – Ταχυνάκης (2017)

Στο μακροπρόθεσμο πρόγραμμα γίνεται περιγραφή της μορφής αλλά και της ουσίας του ελέγχου με βάση το μέγεθος και τον αναμενόμενο ρυθμό ανάπτυξης της εταιρίας, το είδος του κλάδου που δραστηριοποιείται, τις σημαντικότερες λειτουργίες της αλλά και τους κινδύνους που αντιμετωπίζει σε κάθε δραστηριότητα της χωρίς να απαιτείται η διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας.

Στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου περιγράφονται λεπτομερώς οι εργασίες κάθε ελεγκτικού έργου. Παρόλο που υπάρχει η δυνατότητα αναθεώρησης του κατά τη διάρκεια του έτους, όταν εμφανίζονται νέοι κίνδυνοι που είτε δεν προβλέφθηκαν είτε δημιουργήθηκαν συγκυριακά, η υλοποίηση του οφείλει να είναι δεσμευτική και τούτο διότι ο σχεδιασμός του έχει γίνει με βάση τις ανάγκες ελέγχου της επιχείρησης για κινδύνους που την απειλούν.

Οι Βασιλείου, Ηρειώτης, Μάλιος, Μενεξιάδης (2017) αναφέρονται στην κατάρτιση ενός ετήσιου προγράμματος ελέγχου που επικεντρώνεται στα σημεία και τις περιοχές υψηλού κινδύνου που εντοπίζονται με βάση τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Με άλλα λόγια, ένα ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει:

- Καταγραφή και αποτύπωση των κινδύνων
- Ανάδειξη των κινδύνων που απειλούν των οργανισμό
- Αξιολόγηση των κινδύνων
- Ιεράρχηση των κινδύνων με βάση τη σημαντικότητα τους
- Σύνταξη προγράμματος ελέγχου με βάση την ιεράρχηση τους
- Διενέργεια ελέγχων

➤ Σύνταξη της έκθεσης ελέγχου

Είναι σημαντικό ο προγραμματισμός να λαμβάνει υπόψη πάντα τις ελεγκτικές ανάγκες του οργανισμού, αλλά και τους διαθέσιμους πόρους σε ανθρώπινο δυναμικό, τεχνολογική υποδομή, κεφάλαια.

Επίσης, μια σημαντική παράμετρος που πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τη διάρκεια σχεδιασμού του ετήσιου προγραμματισμού είναι η συχνότητα των ελέγχων, η οποία εξαρτάται άμεσα από τις αδυναμίες του συστήματος, τους κινδύνους αλλά και τον βαθμό επηρεασμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

3.4.3 Επιτόπια Εργασία

Με τον όρο επιτόπια εργασία αναφερόμαστε στην υλοποίηση των εργασιών του εσωτερικού ελεγκτή, χωρίς αυστηρό τοπικό προσδιορισμό, όπως υποδεικνύονται από το πρόγραμμα ελέγχου.

Σε αυτή τη φάση οι έλεγχοι εντοπίζονται στα εξής:

- Έλεγχοι διαδικασιών (tests of controls): σκοπός των ελέγχων αυτών είναι η επιβεβαίωση ότι οι ακολουθούμενες διαδικασίες λειτουργούν αποτελεσματικά και αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο αποπροσανατολισμού από τους στόχους και τους σκοπούς (control risk) του οργανισμού. Μπορούν να διακριθούν σε:
 1. Έλεγχοι εγκρίσεων: σκοπός τους είναι η επιβεβαίωση και η αξιολόγηση των εγκρίσεων που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης των λειτουργιών της επιχείρησης.
 2. Έλεγχοι διενέργειας εργασιών: σκοπός τους είναι η αξιολόγηση της ροής των εργασιών τόσο κατά τη διενέργεια όσο και κατά την ολοκλήρωση των λειτουργιών του οργανισμού.
 3. Έλεγχοι διαφύλαξης περιουσιακών στοιχείων: σκοπός τους είναι πέρα από την επιβεβαίωση ότι τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης φυλάσσονται, αξιοποιούνται και αποτελεσματικά.
- Έλεγχοι τεκμηρίωσης εργασιών: αυτού του είδους οι έλεγχοι σχεδιάζονται για να εντοπίζουν σφάλματα γρήγορα και να αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο μη ανακάλυψης του σφάλματος. Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες στις αναλυτικές διαδικασίες και στους λεπτομερειακούς ελέγχους.

Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν συγκρίσεις μεταξύ των στοιχείων της επιχείρησης και του κλάδου δραστηριότητας, συγκρίσεις στοιχείων προηγούμενων περιόδων, ώστε να εντοπιστούν και να αιτιολογηθούν τάσεις και αποκλίσεις. Επίσης,

περιλαμβάνεται και ανάλυση με αριθμοδείκτες ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με τη αποδοτικότητα, τη ρευστότητα, την επάρκεια κεφαλαίων της επιχείρησης.

Οι λεπτομερειακοί έλεγχοι περιλαμβάνουν παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων σε τακτά χρονικά διαστήματα. Αναλύσεις λογαριασμών και των δεδομένων που παρουσιάζει η επιχείρηση στα βιβλία της. Συμφωνίες λογαριασμών με πελάτες, προμηθευτές και τραπεζικά ιδρύματα. Έλεγχοι παραστατικών και επιβεβαίωση αριθμητικών πράξεων. Έλεγχος διαχωρισμού περιόδων για τη διασφάλιση της αυτοτέλειας των χρήσεων τόσο για λόγους ορθής λογιστικής απεικόνισης και διοικητικής πληροφόρησης όσο και αποφυγής βεβαίωσης φορολογικής παράβασης.

3.4.4 Έκθεση Ελέγχου

Οι εκθέσεις του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν λεπτομερείς και επιμελημένες αναφορές με σκοπό να παρουσιάσουν τα ευρήματα στη διοίκηση αλλά και να την πείσουν να προβεί σε διορθωτικές ενέργειες για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος. Επειδή μια έκθεση ελέγχου αντικατοπτρίζει το έργο και τα επαγγελματικό επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει η αναφορά να είναι ξεκάθαρη, κατανοητή, αντικειμενική, τεκμηριωμένη, μη αμφισβητήσιμη και να προσθέτει αξία . Αυτό επιτυγχάνεται μέσα από τις προτεινόμενες διορθωτικές ενέργειες που αναφέρονται σε κάθε εύρημα.

Οι διορθωτικές ενέργειες αφορούν σε προτεινόμενες δικλίδες ασφαλείας είτε προληπτικού, είτε κατασταλτικού, είτε διερευνητικού χαρακτήρα ή και παρακολούθησης της αποτελεσματικότητας όλων των τύπων δικλίδων με στόχο την αποτελεσματικότερη διαχείριση των κινδύνων.

3.4.5 Μεταγενέστερες Εργασίες

Οι μεταγενέστερες εργασίες προκύπτουν μετά την υποβολή της έκθεσης ελέγχου στη διοίκηση της εταιρείας και αφορούν στην αξιολόγηση της επάρκειας, της αποτελεσματικότητας και στη χρονική εφαρμογή των ενεργειών που έχει αποφασίσει η διοίκηση ως απόρροια των ευρημάτων.

Μπορούν να διακριθούν σε άμεσες και έμμεσες μεταγενέστερες ενέργειες. Ο όρος άμεσες ενέργειες σημαίνει επανέλεγχος ενώ έμμεσες σημαίνει ότι ο επανέλεγχος θα πραγματοποιηθεί στον επόμενο έλεγχο.

Οι Βασιλείου, Ηρειώτης, Μπάλιος, Μενεξιάδης (2017) αναφέρουν ότι παρόλο που ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι υπεύθυνος για την εφαρμογή των διορθωτικών ενεργειών, εφόσον υπάρξει δέσμευση της διοίκησης για την εφαρμογή τους, στον επόμενο έλεγχο του συγκεκριμένου πεδίου, ο εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να ξεκινήσει τον έλεγχο από τη διαπίστωση της εφαρμογής των διορθωτικών ενεργειών και σε ποιο βαθμό.

Ο σκοπός αυτής της ενέργειας εντοπίζεται στο αν και σε ποιο βαθμό η διοίκηση διαχειρίζεται ορθά τον εκάστοτε κίνδυνο και κατά συνέπεια αν και κατά πόσο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου παρέχει επαρκή εξασφάλιση απέναντι στους κινδύνους που απορρέουν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης

Κεφάλαιο 4: Εξωτερικός Έλεγχος

4.1 Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Ποιότητας

Σύμφωνα με τις παρ.1 και 2 του άρθ. 30 του Ν. 4449/2017 όπως έχει δημοσιευτεί στο ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017 «Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες διενεργούν τους υποχρεωτικούς ελέγχους σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που υιοθετεί η Επιτροπή. Μέχρι την υιοθέτηση από την Επιτροπή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων, για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διεθνή ελεγκτικά πρότυπα» νοούνται τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ), το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ 1) και κάθε άλλο σχετικό πρότυπο που έχει εκδοθεί από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) μέσω του Διεθνούς Συμβουλίου Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB), εφόσον έχει συνάφεια με τον υποχρεωτικό έλεγχο, έχει μεταφραστεί στην ελληνική γλώσσα, έχει εγκριθεί από την Ε.Λ.Τ.Ε. και έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Ποιότητας εμπεριέχουν βασικές αρχές και σημαντικές διαδικασίες ελέγχου, σχετικές οδηγίες, επεξηγήσεις. Εφαρμόζονται στην ιστορική οικονομική πληροφόρηση με σκοπό να προάγουν την ομοιομορφία των ελεγκτικών πρακτικών ανά τον κόσμο.

Τα Δ.Π.Ε δεν επισκιάζουν την εκάστοτε ισχύουσα εθνική νομοθεσία που διέπει την ελεγκτική διαδικασία των οικονομικών καταστάσεων, αντίθετα

Α. Όταν τα εθνικά πρότυπα είναι σύμφωνα με το διεθνές κανονιστικό πλαίσιο των ελέγχων, τότε ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων ως προς το συγκεκριμένο πρότυπο στην χώρα αυτή, είναι αυτομάτως σύμφωνος και με τα ΔΠΕ.

Β. Όταν τα εθνικά πρότυπα διαφέρουν από τα ΔΠΕ ή συγκρούονται με αυτά σε συγκεκριμένα θέματα, τότε οι εθνικές επαγγελματικές ενώσεις που είναι μέλη του IFAC πρέπει να προωθούν αλλαγές που να καθιστούν τα εθνικά πρότυπα σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

4.2 Κώδικας Δεοντολογίας

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) αναφέρει τις γενικές αρχές, τους κανόνες, τα χαρακτηριστικά καθώς και ειδικότερες υποχρεώσεις που απορρέουν από τη νομοθεσία, από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου , οδηγίες αλλά και ειδικότερες διατάξεις που πρέπει να τηρούνται από τους επαγγελματίες λογιστές ή ελεγκτές που ασκούν το ελεγκτικό επάγγελμα. Σκοπός του είναι η διασφάλιση της ποιότητας και η βελτίωση της διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών ελέγχου από τους επαγγελματίες ελεγκτές και η προστασία του ηθικού και επαγγελματικού κύρους των μελών καθώς και των νόμιμων δικαιωμάτων του ελεγχόμενου. Νεγκάκης, Ταχυνάκης (2017)

Ο Πρόεδρος της ΕΛΤΕ Γεώργιος Βενιέρης αναφέρει ότι «σκοπός του κώδικα, με τη θέσπιση προτύπων δεοντολογίας υψηλής ποιότητας για τους ελεγκτές, είναι η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος , η προώθηση της αξίας των ελεγκτικών υπηρεσιών των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών καθώς και η βελτίωση της εμπιστοσύνη των επενδυτών και η αποδοτικότητα των παγκόσμιων χρηματαγορών.»

4.2.1 Κώδικας Δεοντολογίας Σ.Ο.Ε.Λ

Ο Κώδικας δεοντολογίας όπως δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ. 3916/07.11.2017 ΦΕΚ (Τεύχος Β') η με αριθμό 2210 οικ. απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), η οποία αποτελεί έγκριση της κανονιστικής πράξης περί μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC (International Federation of Accountants) αναφέρει τις παρακάτω θεμελιώδεις αρχές που πρέπει να διέπουν έναν επαγγελματία λογιστή:

- α) Ακεραιότητα – να είναι ειλικρινής και έντιμος σε όλες τις επαγγελματικές και επιχειρηματικές σχέσεις του.
- β) Αντικειμενικότητα- να μην επιτρέπει μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή αδικαιολόγητη επιρροή άλλων, να υπερισχύουν των επαγγελματικών ή επιχειρηματικών κρίσεων
- γ) Επαγγελματική Ικανότητα και Δέουσα προσοχή- να διατηρεί επαγγελματική γνώση και δεξιότητα στο απαιτούμενο επίπεδο που διασφαλίζει ότι ο πελάτης ή εργοδότης λαμβάνει ικανοποιητικές επαγγελματικές υπηρεσίες βάσει των τρεχουσών εξελίξεων της πρακτικής, της νομοθεσίας και των τεχνικών και να ενεργεί με επιμέλεια σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα.

δ) Εμπιστευτικότητα – να σέβεται την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών που αποκτώνται ως αποτέλεσμα επαγγελματικών και επιχειρηματικών σχέσεων και ως εκ τούτου να μην γνωστοποιεί οποιαδήποτε τέτοια πληροφορία σε τρίτα μέρη χωρίς κατάλληλη και ειδική εξουσιοδότηση, εκτός αν υπάρχει νομικό ή επαγγελματικό δικαίωμα ή καθήκον γνωστοποίησης, ούτε να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για ίδιον όφελος ή τρίτων μερών.

ε) Επαγγελματική συμπεριφορά – να συμμορφώνεται με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς και να αποφεύγει κάθε πράξη που δυσφημεί το επάγγελμα.

4.3 Επαγγελματική Ανεξαρτησία

Η ανεξαρτησία του ελεγκτή αποτελεί θεμελιώδες μέσο ώστε να μπορεί ο ελεγκτής να αποδεικνύει ότι εκτελεί τα καθήκοντα του αντικειμενικά προσθέτοντας έτσι κύρος και αξιοπιστία στις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων.

Η επαγγελματική ανεξαρτησία ενός ελεγκτή θεμελιώνεται από το αρθ. 21 του Ν. 4449/2017, το ΔΠΕ 200 Α16 και τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες λογιστές της IFAC.

Οι παρ.1&2 αρθ. 21 του Ν. 4449/2017 για τον «Υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» αναφέρουν ότι «κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρείες, καθώς και οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει κατά άμεσο ή έμμεσο τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου, είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη από αυτούς οντότητα, τηρώντας τις ισχύουσες διατάξεις και δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας, τόσο κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις, όσο και κατά την περίοδο διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου και φέρουν το βάρος της απόδειξης της ανεξαρτησίας τους.»

Το ΔΠΕ 200 αναφέρει ότι «Στην περίπτωση μιας ανάθεσης ελέγχου είναι προς το δημόσιο συμφέρον και, ως εκ τούτου, απαιτείται από τον Κώδικα της ΔΟΛ, ο ελεγκτής να είναι ανεξάρτητος από την οντότητα που υπόκειται σε έλεγχο. Ο Κώδικας της ΔΟΛ περιγράφει την ανεξαρτησία, ως περιλαμβάνουσα την ανεξαρτησία στη σκέψη και την ανεξαρτησία στην εμφάνιση. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή από την οντότητα διαφυλάσσει την ικανότητα

του ελεγκτή να διαμορφώνει μία γνώμη ελέγχου χωρίς να επηρεάζεται από επιρροές που μπορεί να εξασθενούν τη γνώμη αυτή. Η ανεξαρτησία ενισχύει την ικανότητα του ελεγκτή να ενεργεί με ακεραιότητα, να είναι αντικειμενικός και να διατηρεί στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού.»

4.4 Διαδικασία Εξωτερικού Ελέγχου

Η διαδικασία εξωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει μια σειρά βημάτων και σταδίων που θα επιτρέψουν στον ελεγκτή να συγκεντρώσει ελεγκτική μαρτυρία σύμφωνα με ένα συστηματικό, πλήρη και καλοσχεδιασμένο τρόπο, ώστε με την περάτωση της συγκεκριμένης διαδικασίας να είναι σε θέση να διαμορφώσει και να εκφράσει τη γνώμη του μέσω της έκθεσης ελέγχου, σχετικά με την αλήθεια και την αντικειμενικότητα των οικονομικών καταστάσεων.

4.4.1 Αποδοχή Ανάθεσης Ελέγχου

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 210 η αποδοχή ανάθεσης ελέγχου γίνεται αφού πρώτα διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις της ελεγχόμενης μονάδας:

- α) το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι αποδεκτό,
- (β) Εξασφαλίζεται η συμφωνία της διοίκησης ότι αναγνωρίζει και κατανοεί την ευθύνη της:
 - (i) Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης και της εύλογης παρουσιάσής τους.
 - (ii) Για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση κρίνει απαραίτητες για να καταστεί δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη σφάλματα, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος.
 - (iii) Να παρέχει στον ελεγκτή:
 - α. Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες για τις οποίες η διοίκηση είναι ενήμερη ότι είναι σχετικές με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα.
 - β. Πρόσθετες πληροφορίες που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση για το σκοπό του ελέγχου
 - γ. Απεριόριστη πρόσβαση σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Στη συνέχεια, εφόσον πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις συντάσσονται εγγράφως οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης ελέγχου και πρέπει να περιλαμβάνουν κατ ελάχιστο:

- (α) Το σκοπό και το πεδίο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων,
- (β) Τις ευθύνες του ελεγκτή,
- (γ) Τις ευθύνες της διοίκησης,
- (δ) Προσδιορισμό του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- (ε) Αναφορά στην αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενο κάθε έκθεσης που πρόκειται να εκδοθεί από τον ελεγκτή και μια δήλωση ότι μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες μια έκθεση μπορεί να διαφέρει από την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενό της.

4.4.2 Εκτίμηση Κινδύνου

Το ΔΠΕ 200 προσδιορίζει τον ελεγκτικό κίνδυνο ως τον κίνδυνο που διατρέχει ο ελεγκτής να εκφράσει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου, όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες και παράλληλα τον προσδιορίζει ως συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού.

Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν τις γνώσεις τους για την επιχείρηση, τη βιομηχανία και το περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η εταιρεία για να εντοπίσουν και να αξιολογήσουν τους κινδύνους που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε ουσιώδη ανακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τον Α.Ι.Α (2013) οι ελεγκτές κατά τον έλεγχο τους ακολουθούν μια διαδικασία η οποία βασίζεται στην εκτίμηση του κινδύνου. Σύμφωνα με αυτή ο ελεγκτής αναλύει τους κινδύνους που σχετίζονται με τον κλάδο της εταιρείας, τις συναλλαγές της και το σύστημα καταγραφής των συναλλαγών αυτών με σκοπό να εντοπίσει τις αδυναμίες ή εκείνα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τα οποία ενδέχεται να οδηγήσουν σε λάθη στις οικονομικές καταστάσεις, με σκοπό να εστιάσει ελεγκτικά στις περιοχές που εντοπίζεται ο υψηλότερος κίνδυνος.

Οι Νεγκάκης - Ταχυνάκης (2017) αναφέρουν ότι κατά τον προσδιορισμό του κινδύνου οι ελεγκτές αναζητούν την ισορροπία μεταξύ του οικονομικού και επαγγελματικού κόστους διατύπωσης μιας μη ενδεδειγμένης άποψης και του πρόσθετου κόστους που θα απαιτηθεί για την εκτέλεση μιας συμπληρωματικής ελεγκτικής διαδικασίας, η οποία όμως είναι απαραίτητη για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου.

Οι βιβλιογραφικές πηγές διακρίνουν τον ελεγκτικό κίνδυνο σε τρεις κατηγορίες:

A) Εγγενής κίνδυνος (inherent risk): θεωρείται ο κίνδυνος που διατρέχει ο ελεγκτής να μην εντοπίσει υπαρκτό ουσιώδες σφάλμα ή παράλειψη στις οικονομικές καταστάσεις.

B) Κίνδυνος Εσωτερικού Συστήματος Ελέγχου (internal control risk): θεωρείται ο κίνδυνος όπου

ένα σφάλμα δεν θα αποτραπεί ή δεν θα εντοπιστεί και διορθωθεί εγκαίρως από τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας.

Γ) Κίνδυνος Ανίχνευσης (detection risk): θεωρείται η πιθανότητα ο ελεγκτής να μην αποτρέψει ή να μην εντοπίσει ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις με αποτέλεσμα την εμφάνιση τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, παρά την εφαρμογή των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών.

Το μοντέλο κινδύνου περιγράφεται από την παρακάτω εξίσωση:

Ελεγκτικός κίνδυνος = Ενδογενής Κίνδυνος x Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου x Κίνδυνος Ανίχνευσης

Ο Α.Ι.Α (2013) αναφέρει και μια ακόμη σημαντική κατηγορία κινδύνου, τον επιχειρηματικό. Τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να αξιολογήσει, μαζί με την διαδικασία που έχει η ίδια η εταιρεία για να αναλύσει τέτοιους κινδύνους και να τους αντιμετωπίζει.

Αν και ο ελεγκτικός κίνδυνος και ο επιχειρηματικός κίνδυνος διαφέρουν, ωστόσο, και οι δύο αυτοί κίνδυνοι ενδιαφέρουν τον ελεγκτή. Ο ελεγκτικός κίνδυνος εστιάζει στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, ενώ ο επιχειρηματικός στην εταιρεία συνολικά.

Αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία εκτίμησης του ελεγκτικού κινδύνου ο ελεγκτής θα πρέπει να αποφασίσει ποια ελεγκτική προσέγγιση θα ακολουθήσει κατά τον έλεγχο. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί την μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλά επίπεδα, και επιπλέον αναφέρει ότι ο ελεγκτής θα καθορίσει τόσο γενικότερους τρόπους αντιμετώπισης του ελεγκτικού κινδύνου σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, ενώ και θα σχεδιάσει και θα εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σε επίπεδο ισχυρισμού της διοίκησης ανά λογαριασμό. Κατά το ίδιο πρότυπο αναφέρονται και διακρίνονται οι ελεγκτικές διαδικασίες σε:

A) Ουσιαστική διαδικασία: Μια ελεγκτική διαδικασία σχεδιασμένη να εντοπίζει ουσιώδη σφάλματα σε επίπεδο ισχυρισμού. Περιλαμβάνοντας τις:

(i) Δοκιμασίες των λεπτομερειών (κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων)

(ii) Ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες.

Β) Δοκιμασίες δικλίδων: Μια ελεγκτική διαδικασία σχεδιασμένη να αξιολογεί τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμού.

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι ο ελεγκτής καλείται να διαχειριστεί τον συνολικό κίνδυνο, ενώ μπορεί να επέμβει μόνο στον κίνδυνο ανίχνευσης. Συνεπώς για να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση, θα πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ώστε να μπορέσει να εξάγει λογικά συμπεράσματα που θα αποτελέσουν τη βάση για τη γνώμη του.

4.4.3 Μέθοδοι Εξωτερικού Ελέγχου

Ο Κ.Η. Spencer Pickett (2006) αναφέρει ότι ο προγραμματισμός ελέγχου πρέπει να ακολουθεί μια συμφωνημένη μεθοδολογία για να έχει νόημα. Η υιοθετημένη μεθοδολογία θα είναι αυτή που ταιριάζει στον οργανισμό και ικανοποιεί το Δ.Σ και την επιτροπή ελέγχου η οποία βάση του Ν. 4449/2017 είναι επιφορτισμένη να:

- επεξηγεί, πώς συνέβαλλε ο υποχρεωτικός έλεγχος στην ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και αφετέρου, ποιος είναι ο ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου στην εν λόγω διαδικασία.
- παρακολουθεί την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, διασφάλισης της ποιότητας και της διαχείρισης κινδύνων οντότητας, τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και να υποβάλλει συστάσεις ή προτάσεις για την εξασφάλιση της ακεραιότητας. παρακολουθεί και επιθεωρεί την ορθή λειτουργία της Μονάδας Εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα καθώς και το υφιστάμενο νομοθετικό και κανονιστικό πλαίσιο και αξιολογεί το έργο, την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα της, χωρίς ωστόσο να επηρεάζει την ανεξαρτησία της.
- είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία επιλογής ΟΕΛ ή ελεγκτικών εταιριών και προτείνει το διορισμό τους, ενώ ταυτόχρονα επισκοπεί και παρακολουθεί την ανεξαρτησία των ΟΕΛ ή των ελεγκτικών εταιριών και ιδίως την καταλληλότητα της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών.
- λαμβάνει ετήσια έγγραφη επιβεβαίωση από τον νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο ότι όλα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο είναι ανεξάρτητοι και συζητά με τον ελεγκτή, τους κινδύνους για την

ανεξαρτησία και τις διασφαλίσεις που εφαρμόζει για τον περιορισμό των εν λόγω κινδύνων και είναι αρμόδια να παρακολουθεί τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να ενημερώνει το ΔΣ για τα αποτελέσματα αυτού.

Η μεθοδολογία πρέπει να βασίζεται σε κινδύνους για την επιχείρηση, ανεξάρτητα από το αναλυτικό μοντέλο που χρησιμοποιείται.

Η βιβλιογραφία εντοπίζει τις παρακάτω γενικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται από έναν ελεγκτή για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

1) Δειγματοληψία: Ο δειγματοληπτικός έλεγχος διενεργείται με την λήψη δείγματος από τον πληθυσμό από οποίο θέλει ο ελεγκτής να εξάγει συμπέρασμα. Διακρίνεται σε δύο είδη, τον οριζόντιο και τον κάθετο. Ο έλεγχος αυτός προτιμάται σε περιπτώσεις όπου ο όγκος των υπό έλεγχο στοιχείων είναι πολύ μεγάλος και αδύνατον να πραγματοποιηθεί σε σύντομο χρονικό διάστημα. Στο μεγαλύτερο ποσοστό των τακτικών ελέγχων, η δειγματοληψία είναι η βασική μέθοδος που χρησιμοποιείται.

A) Ο οριζόντιος έλεγχος έχει ως αφετηρία τα δικαιολογητικά και καταλήγει στον ισολογισμό. Αφορά έναν ενδελεχή έλεγχο μιας συγκεκριμένης μικρής χρονικής περιόδου.

Πιο συγκεκριμένα:

- Ελέγχονται όλα τα δικαιολογητικά της συγκεκριμένης περιόδου
- Ελέγχεται η ενημέρωση των αναλυτικών καθολικών
- Ελέγχονται οι εγγραφές στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο και το Γενικό καθολικό
- Επαληθεύονται με την βοήθεια των ισοζυγίων οι αριθμητικές συμφωνίες.

B) Ο κάθετος έλεγχος έχει ως αφετηρία τον Ισολογισμό και καταλήγει στα δικαιολογητικά. Ο ελεγκτής επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και στη συνέχεια :

- Την ακρίβεια του οριστικού ισοζυγίου και των αναλυτικών καθολικών
- Την πληρότητα του βιβλίου απογραφής και των διαδικασιών
- Την ακρίβεια της μεταφοράς των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια προς τα καθολικά
- Τα δικαιολογητικά των συναλλαγών ως προς την ύπαρξή τους και την νομιμότητά τους.

Συστηματικός και Μη Συστηματικός Έλεγχος (Κάντζος & Χονδράκη, 2006)

Συστηματικό έλεγχο αποτελεί η εφαρμογή πλήρους προγράμματος και γενικώς παραδεκτών μεθόδων και διαδικασιών ελέγχου ή η χρήση έμμεσων τεχνικών μεθόδων διαπίστωσης .

Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει:

- τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου,
- τον σχεδιασμό άλλων ελεγκτικών διενεργειών που μπορούν να πραγματοποιηθούν ενδιάμεσως,
- τη συνεχή επαφή με τη διοίκηση
- το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση.

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

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

Ο Μη Συστηματικός έλεγχος καταφεύγει περισσότερο σε ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας, σε αυτοσχεδιασμούς ελέγχου σύντομες και συνοπτικές ελεγκτικές διαδικασίες με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες, σε συσχέτιση και σύγκριση με άλλες παρόμοιες αντικειμένου μονάδες ή με τον κλάδο στον οποίο η ελεγχόμενη μονάδα ανήκει Κάντζος, Χονδράκη (2006). Στα πλαίσια ενός συστηματικού ελέγχου και ακολουθώντας την φιλοσοφία και τα απαιτήσεις των ΔΠΕ η ελεγκτική μεθοδολογία που εφαρμόζεται στην πράξη από τους ελεγκτές είναι «η προσέγγιση βάσει κινδύνου» ή όπως εντοπίζεται στη διεθνή βιβλιογραφία «Risk Based Audit Approach».

Αναλυτικότερα, προσέγγιση βάσει κινδύνου είναι μια διαδικασία η οποία βασίζεται στην εκτίμηση του κινδύνου. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση, ο ελεγκτής αναλύει τους κινδύνους που σχετίζονται με τον κλάδο της εταιρείας, τις συναλλαγές της και το σύστημα καταγραφής των συναλλαγών αυτών, άρα και την καταγραφή της λογιστικής πληροφορίας , με σκοπό να εντοπίσει τις αδυναμίες ή εκείνα τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τα οποία ενδέχεται να οδηγήσουν σε λάθη στις οικονομικές καταστάσεις, με αυτόν τον

τρόπο, οι ελεγκτές δεν θα ξοδέψουν τόσο πολύ χρόνο για να ελέγξουν τους τομείς που έχουν λιγότερους κινδύνους. A.I.A (2013)

Οι απαιτήσεις των ΔΠΕ 315, 330 για την προσέγγιση ελέγχου βάσει κινδύνου αφορούν στο πως ο ελεγκτής θα μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλά επίπεδα. Επιπλέον αναφέρει ότι θα πρέπει να καθορίσει τόσο γενικότερους τρόπους αντιμετώπισης του ελεγκτικού κινδύνου, δηλαδή αν θα ακολουθήσει την ελεγκτική διαδικασία του ουσιαστικού ελέγχου ή του ελέγχου των δικλίδων, σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, καθώς και θα πρέπει να σχεδιάσει και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σε επίπεδο ισχυρισμού της διοίκησης (assertion), δηλαδή σε έγγραφες, εκφρασμένες ή συνεπαγόμενες διαβεβαιώσεις από την διοίκηση οι οποίες αντικατοπτρίζονται στα επιμέρους κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα Δ.Π.Ε. κατανέμουν τους ισχυρισμούς της Διοίκησης σε έξι επιμέρους κατηγορίες Λουμιώτης - Τζίφας (2012) :

α) Ύπαρξη (Existence or Occurrence) Οι ισχυρισμοί της Διοίκησης που σχετίζονται με αυτή την κατηγορία αφορούν αν τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις υπάρχουν όντως όπως και το αν οι καταγεγραμμένες συναλλαγές έχουν όντως πραγματοποιηθεί.

β) Πληρότητα (Completeness) Οι ισχυρισμοί που σχετίζονται με την πληρότητα αφορούν με το αν οι λογαριασμοί και οι συναλλαγές που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις έχουν όντως συμπεριληφθεί και συνεπώς οι καταστάσεις είναι πλήρεις.

γ) Διαχωρισμός των χρήσεων (Separation of fiscal years) Οι ισχυρισμοί της Διοίκησης που αφορούν τον διαχωρισμό των χρήσεων αναφέρονται στο αν όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις όπως και τα έσοδα και έξοδα της εταιρείας έχουν καταχωρηθεί σωστά και στην σωστή περίοδο.

δ) Δικαιώματα και Υποχρεώσεις (Rights and Obligations) Οι εν λόγω ισχυρισμοί σχετίζονται με το κατά πόσο τα στοιχεία του ενεργητικού της οικονομικής οντότητας αποτελούν δικαιώματα για την επιχείρηση ενώ από την άλλη τα στοιχεία του παθητικού αποτελούν υποχρεώσεις.

ε) Αποτίμηση ή Καταλογισμός (Valuation or Allocation) Οι ισχυρισμοί για την αποτίμηση αφορούν για το αν το ενεργητικό, το παθητικό, το κεφάλαιο, τα έσοδα και τα έξοδα είναι σωστά αποτιμημένα.

ζ) Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις (Presentation and Disclosure) Οι ισχυρισμοί αυτής της κατηγορίας αφορούν το κατά πόσο τα ποσά που φαίνονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σωστά και κατάλληλα απεικονισμένα.

4.4.4 Στρατηγική και Σχέδιο Ελέγχου

Μετά την αξιολόγηση των κινδύνων, οι ελεγκτές αναπτύσσουν μια συνολική στρατηγική ελέγχου και ένα λεπτομερές σχέδιο ελέγχου για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις, το οποίο περιλαμβάνει:

- τον σχεδιασμό μιας δοκιμαστικής προσέγγισης σε διάφορα στοιχεία οικονομικών καταστάσεων, την απόφαση για το εάν και πόσο θα βασιστεί στους εσωτερικούς ελέγχους της εταιρείας,
- την ανάπτυξη ενός λεπτομερούς χρονοδιαγράμματος και
- την ανάθεση καθηκόντων στα μέλη της ομάδας ελέγχου. pwc (2017)

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 300 ο σχεδιασμός ενός ελέγχου περιλαμβάνει την θέσπιση μιας αποτελεσματικής συνολικής στρατηγικής ελέγχου για την ανάθεση, καθώς και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου όπου θα καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής, το χρονοδιάγραμμα, την κατεύθυνση του ελέγχου, και την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχου.

Για τον καθορισμό της συνολικής στρατηγικής ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει:

- (α) να ταυτοποιήσει τα χαρακτηριστικά της ανάθεσης που καθορίζουν το πεδίο αυτής,
- (β) να επιβεβαιώσει τους σκοπούς αναφοράς της ανάθεσης να σχεδιάζει το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου και τη φύση των κοινοποιήσεων που απαιτούνται,
- (γ) να λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικοί για τη κατεύθυνση των προσπαθειών της ομάδας ανάθεσης,
- (δ) να λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων της ανάθεσης και, όπου υπάρχει εφαρμογή, να εξετάζει εάν οι γνώσεις που αποκτήθηκαν για άλλες αναθέσεις που εκτελούνται από τον εταίρο ανάθεσης για την οντότητα είναι σχετικές, και
- (ε) να εξακριβώνει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των πόρων που είναι απαραίτητοι για την εκτέλεση της ανάθεσης.

4.4.5 Ελεγκτικά Τεκμήρια

Ελεγκτικά τεκμήρια νοούνται οι πληροφορίες που θα συγκεντρώσουν οι ελεγκτές, για να στηρίξουν την γνώμη που θα εκφράσουν στην έκθεση ελέγχου.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 500 τέτοιες πληροφορίες μπορεί να είναι τα αρχεία των αρχικών λογιστικών εγγραφών και βοηθητικά αρχεία, όπως διασταυρώσεις και αρχεία ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων, τιμολόγια, συμβάσεις, το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά, ημερολογιακές εγγραφές και άλλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις που δεν εμφανίζονται στις ημερολογιακές εγγραφές, καθώς και αρχεία όπως φύλλα εργασίας και πίνακες που υποστηρίζουν κατανομές κόστους, υπολογισμούς, συμφωνίες και γνωστοποιήσεις.

Γενικές ελεγκτικές διαδικασίες, που απαιτούν τα ΔΠΕ για την τεκμηρίωση της γνώμης του ελεγκτή αποτελούν:

- παρακολούθηση,
- επισκόπηση,
- λήψη επεξηγήσεων,
- λήψη επιβεβαιώσεων,
- επανυπολογισμό,
- επανεκτέλεση ή αναλυτικές διαδικασίες.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 500 μπορούν να ενταχθούν στις παρακάτω κατηγορίες διαδικασιών για την εκτίμηση κινδύνων.

A. Δοκιμασίες ή έλεγχοι για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των δικλίδων (tests of controls) οι οποίες έχουν στόχο να αξιολογήσουν:

- Το σχεδιασμό των δικλίδων ως προς την αποτελεσματικότητα τους, δηλαδή κατά πόσο είναι σχεδιασμένες ώστε, αν εφαρμοστούν, να μπορούν να αποτρέψουν ή να εντοπίσουν και να διορθώσουν, εφόσον συμβαίνουν, σημαντικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις
- Την συνεχή λειτουργία των δικλίδων κατά την ελεγχόμενη χρήση.

B. Ουσιαστικές ή άμεσες ελεγκτικές διαδικασίες (substantive procedures) οι οποίες αφορούν ελέγχους διαπίστωσης από τον ελεγκτή αν συμβαίνουν σημαντικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις.

Διακρίνονται σε δύο τύπους:

- Διαδικασίες αναλυτικής επισκόπησης

- Λοιπές άμεσες ελεγκτικές διαδικασίες: που περιλαμβάνουν τον έλεγχο στις συναλλαγές

(tests of detail of transactions), των υπολοίπων λογαριασμών, επισκόπηση πρακτικών διοικητικών συμβουλίων και γενικών συνελεύσεων των μετόχων.

Συνδυάζοντας και την απαίτηση του ΔΠΕ 200 για λελογισμένη διασφάλιση, η οποία θα προέλθει όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο γίνεται αντιληπτή η αλληλεξάρτηση που έχει η έννοια της επάρκειας που αφορά την ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων και της καταλληλότητας που αφορά ποιοτικά χαρακτηριστικά των τεκμηρίων, δηλαδή της σχετικότητάς τους και της αξιοπιστίας τους.

4.4.6 Ολοκλήρωση Ελέγχου

Το στάδιο ολοκλήρωσης ενός ελέγχου ξεκινάει με την ολοκλήρωση των προγραμμάτων εκτέλεσης του, σύμφωνα με το σχέδιο που είχε καταρτιστεί πριν την έναρξη του, εμπεριέχοντας όμως και τυχόν προσθήκες νέων διαδικασιών που περιλήφθηκαν μεταγενέστερα είτε λόγω μη αρχικής πρόβλεψης τους είτε γιατί απαιτήθηκε κατά την γνώμη του ελεγκτή, κάποιες διαδικασίες να εκτελεστούν με μεγαλύτερη λεπτομέρεια. Κάντζος , Χονδράκη (2006)

Στη συνέχεια, γίνεται η συγκέντρωση των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου, είτε αφορούν προηγούμενες χρήσεις είτε την τρέχουσα, και δεν διορθώθηκαν από την διοίκηση της εταιρείας.

Το επόμενο βήμα αφορά την αξιολόγηση της σημαντικότητας των λαθών που παραμένουν , στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

«Αν οι ελεγκτές κρίνουν ότι το σύνολο των λαθών είναι σημαντικό θα πρέπει αρχικά να αξιολογήσουν αν πρέπει, να επεκτείνουν τις άμεσες ελεγκτικές διαδικασίες τους ώστε να μειώσουν συνολικά τον ελεγκτικό κίνδυνο, ή μπορούν να ζητήσουν από την διοίκηση να διορθώσει τις οικονομικές καταστάσεις».

Αν το σύνολο των λαθών που παραμένουν αδιόρθωτα πλησιάζει το επίπεδο σημαντικότητας που οι ελεγκτές έχουν θέσει, τότε θα πρέπει να αξιολογήσουν αν θεωρούν πιθανό τα λάθη που δεν εντοπίστηκαν να είναι τόσα, ώστε μαζί με τα εντοπισμένα αλλά μη διορθωμένα λάθη να ξεπερνούν το επίπεδο σημαντικότητας.

Αν η διοίκηση αρνηθεί να διορθώσει τις οικονομικές καταστάσεις και τα αποτελέσματα των επιπλέον ελεγκτικών διαδικασιών δεν επιτρέπουν στην ελεγκτική ομάδα να καταλήξει

ότι το σύνολο των μη διορθωμένων λαθών είναι μη σημαντικό, τότε ο ελεγκτής σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 θα πρέπει να προβεί σε τροποποίηση της έκθεσης ελέγχου.» Α.Ι.Α (2013)

4.4.7 Έκθεση Ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου / audit report είναι το μέσο με το οποίο ο εξωτερικός ελεγκτής εκφράζει την γνώμη του σχετικά με το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις αποδίδουν μια αληθινή και εύλογη εικόνα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η έκθεση αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί από όλους τους ενδιαφερόμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, καθώς δημοσιεύεται μαζί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων» μια έκθεση ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία με την συγκεκριμένη σειρά:

- Επικεφαλίδα,
- Σε ποιον απευθύνεται,
- Εισαγωγική παράγραφο στην οποία περιγράφονται οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν,
- Παράγραφος δηλωτική της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις,
- Παράγραφος δηλωτική της ευθύνης των ελεγκτών για τον έλεγχο που διενέργησαν,
- Παράγραφο στην οποία εκφράζεται η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων,
- Παράγραφο με τυχόν άλλα θέματα για τα οποία η έκθεση πρέπει να κάνει λόγο,
- Ημερομηνία,
- Στοιχεία του ελεγκτή,
- Υπογραφή του ελεγκτή.

Η τυποποιημένη μορφή της έκθεσης παρέχει την δυνατότητα στους αναγνώστες αφενός να κατανοήσουν τις εκθέσεις αφετέρου να αναγνωρίσουν γρήγορα και με ευκολία αν συμβαίνει κάτι ασυνήθιστο σχετικά με την έκθεση ελέγχου την οποία διαβάζουν.

4.5 Φύλλα Εργασίας

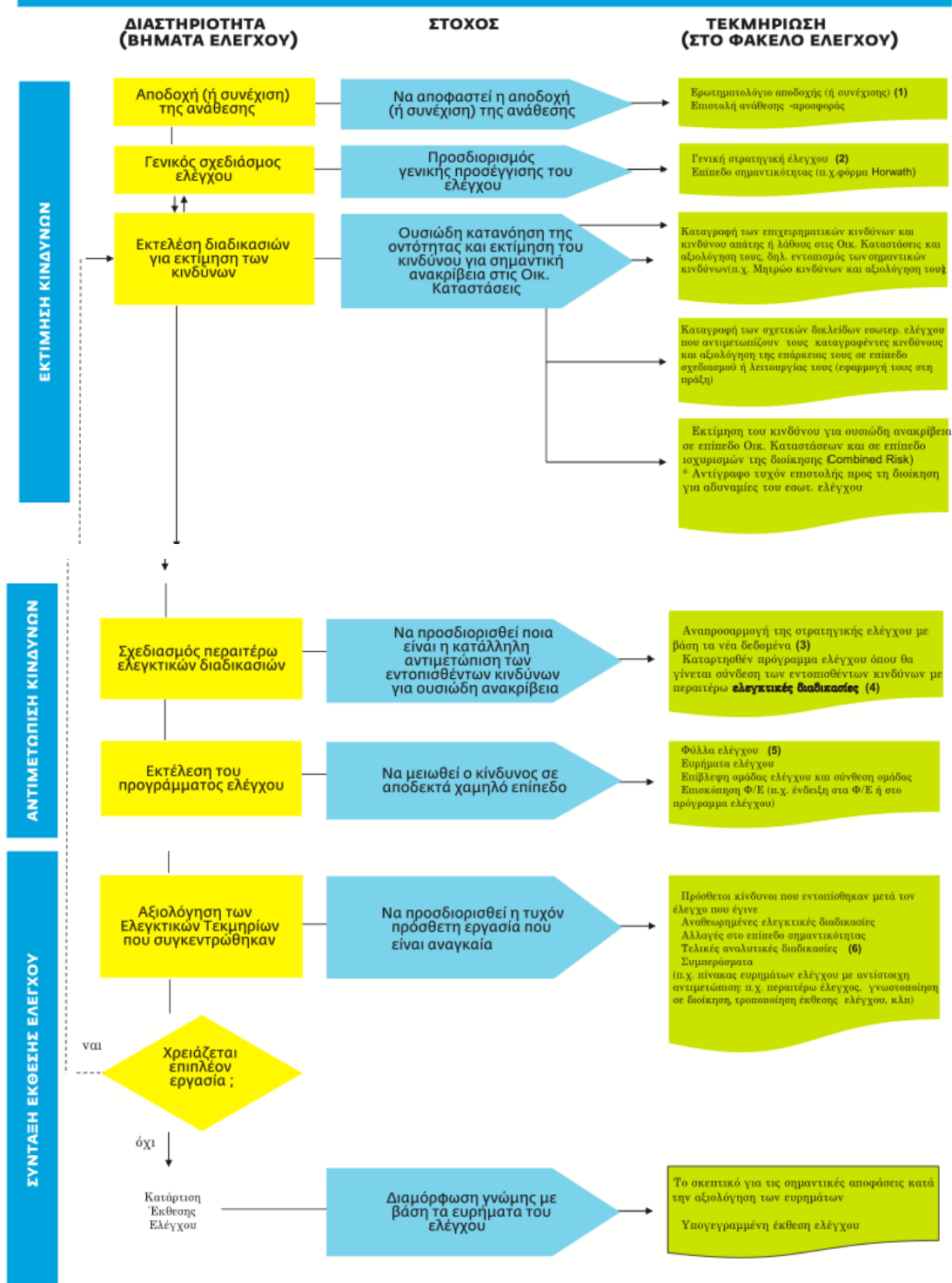
Ως φύλλα εργασίας νοείται το συνολικό ελεγκτικό υλικό που έχει συγκεντρωθεί, αξιολογηθεί, τεκμηριωθεί αναφορικά με τον έλεγχο που πραγματοποιείται και κατέχεται από τον ελεγκτή.

Στα φύλλα εργασίας αποτυπώνονται πληροφορίες για την διαδικασία ελέγχου, τη φύση, τον χρόνο, την έκταση των ελεγκτικών εργασιών καθώς και ευρήματα, αποτελέσματα και συμπεράσματα που προέκυψαν κατά την ελεγκτική διαδικασία. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι μέσα από τα φύλλα εργασίας αποδεικνύεται το επίπεδο της επαγγελματικής κατάρτισης, της εκπαίδευσης, των γνώσεων και των ικανοτήτων που κατέχει ο ελεγκτής. Ακόμη, πέραν του βασικού στόχου που εξυπηρετούν τα φύλλα εργασίας που είναι η εύλογη διασφάλιση της ελεγκτικής γνώμης, παράλληλα βοηθούν τους ελεγκτές στον σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου καθώς και στην εποπτεία της ομάδας ελέγχου.

Πέραν των πλεονεκτημάτων που προαναφέρθηκαν, οι Κάντζος, Χονδράκη (2006) αναφέρουν και αρκετές αδυναμίες των φύλλων εργασίας ενδεικτικές αδυναμίες αποτελούν η τάση να εκτελούνται οι διαδικασίες που περιγράφονται στους οδηγούς και τα προγράμματα ελέγχου, μηχανικά, χωρίς την κατανόηση του στόχου και του σκοπού στο ευρύτερο πλαίσιο της ελεγκτικής διαδικασίας. Επίσης, αναφέρονται σε κενά συμπλήρωσης των οδηγιών, παράλειψη ενημέρωσης του φακέλου με τα νέα στοιχεία, σε ελλιπή συγκέντρωση στοιχείων καθώς και σε καταχωρήσεις πολλών άχρηστων πληροφοριών.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ



πηγή: www.accountancygreece.gr

Κεφάλαιο 5: Συσχέτιση Ελέγχων

Παρότι ένα σημαντικό μέρος της εργασίας των εξωτερικών με τους εσωτερικούς ελεγκτές συμπίπτει, ωστόσο, υπάρχουν σημαντικές διαφορές οι οποίες εντοπίζονται στις ευθύνες του ενός και του άλλου, το εύρος της εργασίας και την επαγγελματική σχέση με την εταιρεία-εργοδότη.

Σε ένα γενικό πλαίσιο σύμφωνα με τον Καββαθά (2020), ο εσωτερικός έλεγχος σε σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο διαφέρουν:

- στο αντικείμενο του ελέγχου
- στο υποκείμενο του ελέγχου
- στις διαδικασίες ελέγχου.

Ειδικότερα ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται για την κανονικότητα των αποτελεσμάτων που έχει επιτύχει η επιχείρηση καθ όλη τη χρήση όπως παρουσιάζονται από τη διοίκηση και επ' αυτών θα εκφράσει τη γνώμη του. Ο εσωτερικός ελεγκτής εξετάζει και τα ενδιάμεσα αποτελέσματα της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, προστατεύει την επιχείρηση από καταχρήσεις και προτείνει λύσεις στην επιχείρηση προκειμένου να μεγιστοποιήσει τα κέρδη της. Ζωιτσάς (2017)

Πριν αναφερθούμε εκτενέστερα στις ομοιότητες και τις διαφορές του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, αξίζει να αναφέρουμε την παραδοχή τόσο της ελληνικής όσο και ξένης βιβλιογραφίας ότι στα πλαίσια των βέλτιστων πρακτικών εταιρικής διακυβέρνησης αποτελεί καλή πρακτική η συνεργασία εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών με οφέλη τόσο για την ίδια επιχείρηση όσο και των υπόλοιπων ενδιαφερομένων (stakeholders) για την εταιρεία.

5.1 Συσχέτιση των ελέγχων με βάση τα ΔΠΕ

Ειδικότερα, το ΔΠΕ 315 αναφέρει ότι εφόσον η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο εάν η φύση των ευθυνών και δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, και ο ελεγκτής προσδοκά να χρησιμοποιήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρόνο, ή να μειώσει την έκταση, των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να διενεργηθούν. Εάν ο ελεγκτής αποφασίσει ότι η λειτουργία εσωτερικού

ελέγχου είναι πιθανόν να είναι σχετική με τον έλεγχο, εφαρμόζεται το ΔΠΕ 610.

Το ΔΠΕ 610 αναφέρει ότι προκειμένου να χρησιμοποιηθεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει και να διενεργήσει διαδικασίες ελέγχου επί αυτής της εργασίας ώστε να καθορίσει την επάρκειά της για τους σκοπούς του εξωτερικού ελέγχου.

Κατά το ίδιο πρότυπο οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την κρίση του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με το εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι πιθανό να είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου περιλαμβάνουν:

Αντικειμενικότητα

- Το κύρος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μέσα στην οντότητα και η επίδραση του κύρους αυτού στην ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών να είναι αντικειμενικοί.
- Το εάν η αναφορά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου απευθύνεται προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ή σε αξιωματούχο με κατάλληλες αρμοδιότητες, και εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν άμεση πρόσβαση σε εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.
- Το εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι απαλλαγμένοι από αντικρουόμενες ευθύνες.
- Το εάν εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εποπτεύουν αποφάσεις για απασχόληση σχετικά με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.
- Το εάν υπάρχουν εμπόδια ή περιορισμοί που τίθενται στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση ή από εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.
- Το εάν, και σε ποιο βαθμό, η διοίκηση δρα επί των συστάσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και πώς αποδεικνύεται τέτοια δράση.

Τεχνική ικανότητα

- Το εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη σχετικών επαγγελματικών σωμάτων.

- Το εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επαρκή τεχνική κατάρτιση και επάρκεια ως εσωτερικοί ελεγκτές.
- Το εάν υπάρχουν καθιερωμένες πολιτικές για την πρόσληψη και κατάρτιση εσωτερικών ελεγκτών.

Δέουσα επαγγελματική προσοχή

- Το εάν οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχεδιάζονται, επιβλέπονται, επισκοπούνται και τεκμηριώνονται κατάλληλα.
- Η ύπαρξη και επάρκεια εγχειριδίων ελέγχου ή άλλων παρόμοιων εγγράφων, προγραμμάτων εργασίας και τεκμηρίωσης εσωτερικού ελέγχου.

Επικοινωνία

Η επικοινωνία μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να είναι πλέον αποτελεσματική όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ελεύθεροι να επικοινωνούν ανοιχτά με τους εξωτερικούς ελεγκτές, και:

- Πραγματοποιούνται συνεδριάσεις σε κατάλληλα διαστήματα καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου,
- Ο εξωτερικός ελεγκτής λαμβάνει γνώση και έχει πρόσβαση σε σχετικές εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου και ενημερώνεται επί σημαντικών ζητημάτων που υποπίπτουν στην αντίληψη των εσωτερικών ελεγκτών όταν τέτοια ζητήματα μπορεί να επηρεάσουν την εργασία του εξωτερικού ελεγκτή, και
- Ο εξωτερικός ελεγκτής ενημερώνει τους εσωτερικούς ελεγκτές επί σημαντικών ζητημάτων που μπορεί να επηρεάσουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

Σε περίπτωση όπου η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών πρόκειται να αποτελέσει παράμετρο για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου ή της έκτασης των διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή, μπορεί να είναι χρήσιμο να συμφωνούνται εκ των προτέρων τα κατωτέρω ζητήματα με τους εσωτερικούς ελεγκτές:

- Ο χρόνος αυτής της εργασίας,
- Η έκταση της κάλυψης του ελέγχου,
- Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, εάν έχει εφαρμογή, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων), και το ουσιώδες μέγεθος της εκτέλεσης,
- Οι προτεινόμενες μέθοδοι επιλογής κονδυλίων,
- Η τεκμηρίωση της εργασίας που διενεργείται, και
- Οι διαδικασίες επισκόπησης και αναφοράς.

5.2 Ομοιότητες

Είναι συχνό φαινόμενο οι εσωτερικοί ελεγκτές μια εταιρείας να κάνουν παρόμοια ελεγκτική δουλειά με εκείνη των εξωτερικών ελεγκτών. Οι εξωτερικοί ελεγκτές συχνά κάνουν χρήση της δουλειάς των εσωτερικών ελεγκτών. Παρόλα αυτά ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις σχετικά με το βαθμό που μπορεί να βασιστεί ο εξωτερικός ελεγκτής στη δουλειά του εσωτερικού ελεγκτή.

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 610 “χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών” το οποίο αναφέρει ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να αξιολογήσουν τις ενέργειες του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου και την επίπτωση που αυτές μπορεί να έχουν στις ελεγκτικές διαδικασίες του εξωτερικού ελέγχου.

Αν και ο μόνος υπεύθυνος για την έκφραση γνώμης είναι ο εξωτερικός ελεγκτής, κάποια δουλειά του τμήματος εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να είναι χρήσιμη για τους δικούς του σκοπούς. Α.Ι.Α(2013)

Κατά τους Pop A., Bota - Avram, et al (2008), οι ομοιότητες μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου εντοπίζονται αρχικά στις διαδικασίες, δηλαδή στο σύνολο διεθνών αναγνωρισμένων προτύπων που εκδίδονται από συγκεκριμένο για κάθε περίπτωση επαγγελματικό οργανισμό και περιλαμβάνουν τα επαγγελματικά πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας, που διέπουν τόσο τον εσωτερικό, όσο και τον εξωτερικό έλεγχο.

Ένα ακόμα κοινό χαρακτηριστικό αποτελεί ο κίνδυνος. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με την έννοια του ελέγχου, γι αυτό τον λόγο και οι δύο πλευρές είναι επιφορτισμένες με την αξιολόγηση και την ελαχιστοποίηση του μέσα από τον κατάλληλο σχεδιασμό και την υλοποίηση των στρατηγικών ελέγχου.

Επίσης κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα αποτελούν η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα. Ο ελεγκτής είτε εσωτερικός είτε εξωτερικός, κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου οφείλει να είναι ανεξάρτητος για να είναι αποτελεσματικοί στα καθήκοντα τους, ο λόγος τους να προσδίδει κύρος, αξιοπιστία και το ελεγκτικό τους έργο τους να προσθέτει αξία για την επιχείρηση.

Ακόμη, και οι δύο πλευρές εσωτερικός και εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρονται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρίας. Καθώς σύμφωνα με τους Βασιλείου, Ηρειώτης, Μπάλιος, Μενεξιάδης (2017) η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου θεωρείται απαραίτητη και καθοριστικής σημασίας για τον σχεδιασμό και τη διαμόρφωση των μεθόδων αλλά και το

εύρος και την έκταση των ελέγχων. Συνεπώς όταν είναι ισχυρός και αποτελεσματικός ο εσωτερικός έλεγχος, ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να θωρήσει ακριβή και αξιόπιστα τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων να τα χρησιμοποιήσει ως ελεγκτικά τεκμήρια, και να περιοριστεί η έκταση των ελέγχων.

Ένα ακόμη, κοινό χαρακτηριστικό εντοπίζεται στη φάση υλοποίησης του ελεγκτικού τους έργου και τις μεθόδους ώστε να διεξαχθεί με συνέπεια και τη δέουσα επιμέλεια. Ειδικότερα, και οι δύο πλευρές χρησιμοποιούν ως εργαλεία ερωτηματολόγια, συνεντεύξεις, διαγράμματα ροής εργασιών αλλά και μεθόδους όπως δειγματοληψία, επισκοπήσεις, τεστ στις δικλείδες ασφαλείας της οντότητας, και άλλες ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες.

Επιπρόσθετα, ομοιότητα παρουσιάζει και η φιλοσοφία των ελεγκτικών τεκμηρίων καθώς και οι δύο πλευρές αποσκοπούν στην κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντος της, στην κατανόηση και αξιολόγηση των εσωτερικών δικλείδων και τέλος στον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις. Καραμάνης Κωνσταντίνος (2008)

Επιπλέον, ομοιότητα αποτελούν οι εκθέσεις ελέγχου. Πρόκειται για τον ενδεδειγμένο τρόπο γνωστοποίησης των συμπερασμάτων και ευρημάτων που προέκυψαν μετά τη διενέργεια τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου. όπου διατυπώνονται τα συμπεράσματα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν μετά τη διενέργεια του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

Τελευταία ομοιότητα δύναται να χαρακτηριστεί η επιδίωξη της συνεργασίας μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελεγκτή, η οποία αποτελεί και βέλτιστη πρακτική διότι επικοινωνώντας σε συχνή βάση μπορούν να επωφεληθούν από τις συμπληρωματικές τους ικανότητες και να εκτιμήσουν από κοινού τους κινδύνους με πολλαπλά οφέλη τόσο για την οντότητα όσο και για ο δικό τους έργο.

Κλείνοντας, με βάση τα όσα έχουν προαναφερθεί, μπορούμε να καταλήξουμε και σε μια ακόμα ομοιότητα ότι και ο Εσωτερικός και ο Εξωτερικός έλεγχος αποτελούν πολύτιμους συμβούλους της οικονομικής μονάδας, καθώς με τις γνώσεις, την εμπειρία και τις τεχνικές τους βοηθούν τη Διοίκηση του οργανισμού να φέρει εις πέρας αποτελεσματικότερα το έργο της.

5.3 Διαφορές

Οι Suciū, G. (2008) και Pop, A., Bota - Avram, et al. (2008) παρουσιάζουν τις σημαντικές διαφορές μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου χρησιμοποιώντας διάφορα κριτήρια διάκρισης.

Με βάση το κριτήριο :

α) τη θέση στην εταιρεία: οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι ή και στελέχη της εταιρίας και οι αντικειμενικοί σκοποί τους προσδιορίζονται από τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας και τα επαγγελματικά πρότυπα. Από την άλλη μεριά οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία και οι αντικειμενικοί σκοποί τους προσδιορίζονται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία.

β) Αντικειμενικοί σκοποί: Ο εσωτερικός ελεγκτής συμμετέχει ενεργά στην επίτευξη των αντικειμενικών στόχων, στη βελτίωση των διαδικασιών, στη διαχείριση του κινδύνου καθώς και στην εταιρική διακυβέρνηση. Ενώ, ο αντικειμενικός σκοπός του εξωτερικού ελεγκτή είναι η διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρείας.

γ) Χαρακτήρας ελέγχου: Ο εσωτερικός έλεγχος δρα κυρίως προληπτικά σε αντίθεση με τον εξωτερικό έλεγχο που δρα κυρίως κατασταλτικά.

δ) Χρησιμοποιούμενη μεθοδολογία: Ο εσωτερικός έλεγχος χρησιμοποιεί καθορισμένη και συγκεκριμένη μεθοδολογία. Ενώ η μεθοδολογία που χρησιμοποιεί εξωτερικός έλεγχος είναι ακριβής και τυποποιημένη.

ε) Ανεξαρτησία: Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να διατηρεί την ανεξαρτησία του από τις δραστηριότητες ελέγχου. Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη εταιρία.

στ) Προσόντα ελεγκτή: Για τους εσωτερικούς ελεγκτές δεν απαιτείται από τη νομοθεσία και τη διεθνή πρακτική δεν απαιτεί ελάχιστες προϋποθέσεις σπουδών. Αντίθετα οι εξωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να πληρούν μια σειρά από προϋποθέσεις που ισχύουν στην χώρα που δραστηριοποιείται.

ζ) Προσέγγιση ως προς το σύστημα εσωτερικού ελέγχου: Ο εσωτερικός έλεγχος εκτιμά και αξιολογεί όλες τις πτυχές του συστήματος δικλείδων ασφαλείας της εταιρίας. Από την άλλη μεριά ο εξωτερικός έλεγχος αξιολογεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μόνο ως προς εκείνες τις πτυχές που του επιτρέπουν να εξαλείψει ουσιώδη σφάλματα, διότι δεν έχουν επίδραση στα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα.

η) Έκταση ελέγχου : Ο εσωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται να καλύψει το σύνολο των συναλλαγών της εταιρίας. Ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται για τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και την διαχειριστική επίδοση της εταιρίας.

θ) Συχνότητα ελέγχου: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια συνεχή διαδικασία καθ' όλη τη διάρκεια του έτους. Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται σε τακτική βάση, συνήθως στο τέλος κάθε οικονομικού έτους.

ι) Προσέγγιση του κινδύνου: Ο εσωτερικός έλεγχος κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου αξιολογεί τον κίνδυνο συνδυαστικά με διάφορες χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες και παράγοντες κινδύνου, όπως η ικανότητα, επάρκεια και ακεραιότητα του προσωπικού, το μέγεθος, η ρευστότητα και ο όγκος των συναλλαγών, οι οικονομικές και χρηματοοικονομικές συνθήκες ανταγωνισμού, οι προηγούμενοι έλεγχοι, ο βαθμός μηχανοργάνωσης, οι εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας.

Στην άλλη μεριά ο εξωτερικός ελεγκτής κατά τον σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας λαμβάνει υπόψη μόνο τις χρηματοοικονομικές πτυχές και τους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα ο τρόπος διοίκησης και οι συνθήκες λήψης αποφάσεων, η κερδοφορία, οι συνθήκες του κλάδου και παράγοντες που δημιουργούν αβεβαιότητα για τη μελλοντική βιωσιμότητα της επιχείρησης.

κ) Προσέγγιση των σφαλμάτων: Ο εσωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται για το σύνολο των σφαλμάτων που εντοπίζονται σε όλες τις δραστηριότητες της εταιρίας. Ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται μόνο για τα σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στις χρηματοοικονομικές περιοχές της εταιρίας.

λ) Εκθέσεις ελέγχου: Ο εσωτερικός έλεγχος συντάσσει αναλυτικές εκθέσεις που απευθύνονται στη διοίκηση της εταιρείας και την Επιτροπή Ελέγχου. Ο εξωτερικός έλεγχος συντάσσει τυποποιημένες εκθέσεις ελέγχου που απευθύνονται στους μετόχους και στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Κεφάλαιο 6: Ακολουθούμενες Ελεγκτικές Διαδικασίες μελέτη περίπτωσης: «Αεροπορία Αιγαίου Α.Ε.»

Έχοντας επιλέξει ως παράδειγμα τον Όμιλο «ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ ΑΙΓΑΙΟΥ ΑΕ», μας παρέχεται η δυνατότητα τόσο για την τεκμηρίωση του θεωρητικού πλαισίου όσο και για την βαθύτερη κατανόηση των ομοιοτήτων και διαφορών στην ελεγκτική μεθοδολογία που χρησιμοποιείται από τον Εσωτερικό Έλεγχο και Εξωτερικό Έλεγχο. Πριν αναπτύξουμε τις ελεγκτικές διαδικασίες του Εσωτερικού και Εξωτερικού ελεγκτή θα θέλαμε να αναφέρουμε λίγα λόγια για την εταιρεία τα οποία αποτέλεσαν και κριτήριο επιλογής ως μελέτη περίπτωσης.

Αρχικά, αποτελεί τη μεγαλύτερη αεροπορική εταιρεία στην Ελλάδα που δραστηριοποιείται στον κλάδο των αερομεταφορών, παρέχοντας υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών και εμπορευμάτων εντός και εκτός της ελληνικής επικράτειας, με τακτικές ή έκτακτες πτήσεις σε μικρές και μεσαίες αποστάσεις. Το μετοχικό κεφάλαιο της AEGEAN ανέρχεται στο ποσό των σαράντα έξι εκατομμυρίων τετρακοσίων είκοσι μίας χιλιάδων, εκατόν δέκα πέντε (46.421.115) ευρώ, διαιρούμενο σε εβδομήντα ένα εκατομμύρια, τετρακόσιες δέκα επτά χιλιάδες, εκατό (71.417.100) κοινές ονομαστικές μμετοχές, ονομαστικής αξίας εξήντα πέντε λεπτών του ευρώ (0,65) η καθεμία. Οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες προς διαπραγμάτευση στην Αγορά Αξιών του Χρηματιστηρίου Αθηνών στην κατηγορία Μεγάλης Κεφαλαιοποίησης.

Επίσης, αξιοσημείωτη είναι η διαχρονική της εξέλιξη από το 1992 όπου μέσα από εξαγορές αεροπορικών εταιρειών, στρατηγικές συμμαχίες, αξιοποίηση των αντληθέντων κεφαλαίων από την εισαγωγή στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών φτάνει στο σήμερα να επενδύει αρκετά δις δολάρια για την ανανέωση του στόλου της υλοποιώντας τις εταιρικές δεσμεύσεις για βιώσιμη ανάπτυξη.

Ενδεικτικά για το 2019 μετέφερε 15 εκ. επιβάτες επιχειρώντας σε ένα διευρυμένο δίκτυο δρομολογίων 151 προορισμών σε 44 χώρες. Οι συνολικές πωλήσεις διαμορφώθηκαν σε €1.308.782,96 χιλ. για το 2019. Τα λειτουργικά κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων και μισθώσεων (EBITDAR) διαμορφώθηκαν σε €271.898,56 χιλ. για το 2019.

Ο Όμιλος διατηρεί τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο δεν υπάγεται ιεραρχικά σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρείας. Παράλληλα, το προσωπικό της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τα μέλη της Επιτροπής Ελέγχου, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους είναι ανεξάρτητοι, ο δε υπεύθυνος της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου

εποπτεύεται από την Επιτροπή Ελέγχου. Ο επικεφαλής της υπηρεσίας διορίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο και είναι πρόσωπο με επαρκή προσόντα και εμπειρία.

Διενεργεί αρκετούς εσωτερικούς ελέγχους καθ' όλη τη διάρκεια του έτους που αφορά πολλά τμήματα του Ομίλου. Στην αρχή κάθε έτους, το τμήμα καταρτίζει ένα σχέδιο με τις διαδικασίες ελέγχου που θα εκτελεστούν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και όλες οι εκθέσεις των ελέγχων τους κοινοποιούνται στην Επιτροπή Ελέγχου του Ομίλου και τα ευρήματα αξιολογούνται με βάση τον κίνδυνο και την ουσιαστικότητα τους και κοινοποιούνται στις αρμόδιες υπηρεσίες ώστε να αντιμετωπιστούν.

Από την έκθεση του εξωτερικού ελεγκτή μπορούμε να εντοπίσουμε ότι έχει κατανοήσει πλήρως τους επιχειρηματικούς κινδύνους που απορρέουν από τη δραστηριότητά της. Επίσης, ακολουθεί μια ελεγκτική προσέγγιση με βάση τον κίνδυνο εσόδων. Επιπρόσθετα, προκύπτει ότι για τις περιοχές που έχουν χαρακτηριστεί με υψηλό κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας έχουν εκτελεστεί ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες ελέγχου για την απόκτηση επαρκών τεκμηρίων ώστε να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος.

Ειδικότερα αναφέρει ότι «τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης χρήσεως. Τα θέματα αυτά και οι σχετιζόμενοι κίνδυνοι ουσιώδους ανακρίβειας αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων».

Επικεντρώνοντας το ενδιαφέρον μας σε 2 περιοχές που αποτελούν σημαντικά πεδία ελέγχου τόσο για τον Εξωτερικό όσο και για τον Εσωτερικό έλεγχο παραθέτοντας τη μεθοδολογία που ακολουθούν, θα εντοπίσουμε τις ομοιότητες και τις διαφορές κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου.

Σημαντικό πεδίο ελέγχου αποτελούν οι προβλέψεις συντήρησης καθότι ο υπολογισμός τους στηρίζεται σε παραδοχές, προβλέψεις και εκτιμήσεις οι οποίες ενδέχεται να μεταβληθούν στο μέλλον καθώς και της σημαντικότητας του κονδυλίου.

Καθώς η Εταιρεία και ο Όμιλος έχει συνάψει συμβάσεις μίσθωσης αεροσκαφών βάσει των οποίων οφείλουν να τηρούν συγκεκριμένο πρόγραμμα συντήρησής τους. Κατά τη διάρκεια της μίσθωσης σχηματίζεται πρόβλεψη με τα εκτιμώμενα ποσά συντηρήσεων που θα απαιτηθούν για την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων. Η πρόβλεψη για συντηρήσεις αεροσκαφών κατά την 31 Δεκεμβρίου 2019 ανερχόταν σε €39εκ. για την Εταιρεία και €43εκ. για τον Όμιλο.

Οι σχετιζόμενοι κίνδυνοι ουσιώδους ανακρίβειας αντιμετωπίστηκαν από τους Ορκωτούς ελεγκτές με τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες:

- Αξιολογώντας τον σχεδιασμό εκ μέρους της διοίκησης των δικλείδων εσωτερικού ελέγχου που αφορούν στον υπολογισμό της πρόβλεψης συντηρήσεων.

- Εκτιμώντας, το αν η Εταιρεία και ο Όμιλος χρησιμοποιεί σε συνέπεια με τις προηγούμενες χρήσεις, τη μεθοδολογία υπολογισμού της πρόβλεψης και εκτίμηση των βασικών κρίσεων, εκτιμήσεων και παραδοχών για τον υπολογισμό της πρόβλεψης αναφορικά με, το αναμενόμενο κόστος συντήρησης των αεροσκαφών, των κινητήρων και των λοιπών μερών του αεροσκάφους, τις ώρες πτήσεων ή τους πτητικούς κύκλους, το πρόγραμμα συντήρησης λαμβάνοντας υπόψη και τις αντίστοιχες συμφωνίες με τους παρόχους συντήρησης αεροσκαφών και κινητήρων και τις υποθέσεις για το προεξοφλητικό επιτόκιο καθώς και τις τιμές των συναλλαγματικών ισοτιμιών.

- Επαναυπολογίζοντας τα ποσά που περιλήφθηκαν στο μοντέλο υπολογισμού που χρησιμοποιεί η διοίκηση. Συζητούν με τη διοίκηση και συγκρίνουν τις κρίσεις, τις εκτιμήσεις και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε σχέση με εσωτερικά και εξωτερικά δεδομένα και πηγές.

- Εκτιμώντας την επάρκεια των σχετικών γνωστοποιήσεων στις εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Από τη μεριά των Εσωτερικών ελεγκτών για τις προβλέψεις συντήρησης αεροσκαφών:

- πραγματοποιούνται έλεγχοι συμμόρφωσης με βάση το εκάστοτε συμφωνητικό με τους όρους του συμφωνητικού ως προς τον σχηματισμό και διατήρηση των αποθεματικών συντήρησης.

- συλλέγοντας τεκμήρια σχετικά:

- ✓ με τις εργασίες συντήρησης,
- ✓ αντικατάστασης των προβλεπόμενων υλικών με βάση τους χρόνους πτήσεων και των προγραμμάτων συντήρησης,
- ✓ συμμόρφωσης με τις διαδικασίες εισαγωγής και εκτελωνισμού των τεχνικών υλικών,
- ✓ παρακολούθησης της διαχείρισης της αποθήκης.

Επίσης, σημαντικό πεδίο ελέγχου αποτελεί η αναγνώριση εσόδων από συμβάσεις με πελάτες και πρόγραμμα επιβράβευσης πιστότητας πελατών.

Τα έσοδα από πωλήσεις εισιτηρίων αναγνωρίζονται κατά την πραγματοποίηση της πτήσης, ενώ το μέρος των εσόδων που αφορά σε εισιτήρια των οποίων οι πτήσεις δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί μεταφέρεται σε λογαριασμό υποχρεώσεων από συμβάσεις με πελάτες

δεδομένου ότι η υπηρεσία δεν έχει παρασχεθεί προκειμένου να αναγνωρισθεί ως έσοδο μεταγενέστερα, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πτήσεων.

Επίσης, η Εταιρεία και ο Όμιλος έχουν θεσπίσει ένα πρόγραμμα επιβράβευσης πιστότητας πελατών το οποίο αντιμετωπίζεται ως χωριστή συμβατική υποχρέωση της πώλησης εισιτηρίων, με συνέπεια μέρος του εσόδου από την πώληση εισιτηρίων να μεταφέρεται προς αναγνώριση σε μεταγενέστερες περιόδους, κατά την εξαργύρωση των μιλίων. Για τον προσδιορισμό αρχικά του ποσού που μεταφέρεται, και μεταγενέστερα της χρονικής στιγμής αναγνώρισης του εσόδου, η διοίκηση ασκεί κρίση και χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές με υψηλό βαθμό υποκειμενικότητας καθώς και αναλογιστικές μεθόδους και ιστορικά δεδομένα για την ποσοτικοποίηση της εύλογης αξίας των μιλίων που προσφέρονται στους πελάτες και του ποσοστού των μιλίων που δεν αναμένεται να εξαργυρωθούν στο μέλλον.

Τα έσοδα από πωλήσεις εισιτηρίων αφορούν την κύρια πηγή εσόδων και αποτελούνται από άμεσες πωλήσεις εισιτηρίων, πωλήσεις μέσω πρακτόρων και πωλήσεις μέσω άλλων αεροπορικών εταιρειών.

Οι σχετιζόμενοι κίνδυνοι ουσιώδους ανακρίβειας αντιμετωπίστηκαν από τους Ορκωτούς ελεγκτές με τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες:

Για τις άμεσες πωλήσεις

- Εκτιμώντας τις δικλίδες ασφαλείας των πληροφοριακών συστημάτων και εφαρμογών που υποστηρίζουν το κύκλωμα των εσόδων εκτελώντας ελέγχους που σχετίζονται με τη προσβασιμότητα, της δυνατότητας διενέργειας αλλαγών καθώς και της επιχειρησιακής λειτουργίας.

- Επαναυπολογίζοντας τη συμφωνία μεταξύ λογιστικών και εμπορικών συστημάτων.

- Εφαρμόζοντας δειγματοληπτικό έλεγχο άμεσων πωλήσεων εισιτηρίων υπολογίζοντας την ορθή καταχώρηση του εσόδου ως προς τις αξίες και την πραγματοποίηση της πτήσης.

Για τις πωλήσεις μέσω πρακτόρων:

- Εφαρμόζοντας τη μηνιαία ανάλυση ανά χώρα των πωλήσεων πρακτόρων από το σύστημα εσόδων επαληθεύουν τη συμφωνία των σχετικών λογαριασμών με το ισοζύγιο.

- Εκτιμώντας δείγμα αναφορών από τους πράκτορες επαληθεύτηκε η συμφωνία του βασικού εισιτηρίου, ΦΠΑ και φόρων με τους σχετικούς λογαριασμούς στο ισοζύγιο.

Για τις πωλήσεις μέσω άλλων αεροπορικών εταιρειών οι οποίες αναφέρονται σε εισιτήρια πτήσεων της Εταιρείας και του Ομίλου που έχουν εκδοθεί από άλλες εταιρείες:

- Ελέγχοντας από την μηνιαία εκκαθάριση της IATA τη συμφωνία με τους λογαριασμούς εσόδων στο ισοζύγιο.

- Εφαρμόζοντας δειγματοληπτικό έλεγχο στις συναλλαγές εσόδων από εισιτήρια των οποίων οι πτήσεις δεν είχαν πραγματοποιηθεί έως την 31 Δεκεμβρίου 2019, αξιολογούν το διαχωρισμό μεταξύ εσόδων της χρήσης και εσόδων επομένων χρήσεων.

Για το πρόγραμμα επιβράβευσης πιστότητας πελατών:

- Υπολογίζοντας το μέρος του εσόδου που μεταφέρεται σε επόμενες χρήσεις, εκτιμούν την αναλογιστική εκτίμηση της Εταιρείας και του Ομίλου που πραγματοποιήθηκε από τρίτους ανεξάρτητους αναλογιστές, αναφορικά με την εύλογη αξία των μιλίων που προσφέρθηκαν και τις παραδοχές αναφορικά με το ποσοστό των μιλίων που δεν αναμένεται να εξαργυρωθούν, συγκρίνοντας τις με ιστορικά δεδομένα.

- Εκτιμώντας την επάρκεια των σχετικών γνωστοποιήσεων στις εταιρικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Από την άλλη μεριά οι Εσωτερικοί ελεγκτές για τα έσοδα ασχολούνται με την ορθή παραμετροποίηση των συστημάτων τα οποία αναγνωρίζουν με τις αντίστοιχες δικλείδες την προκαταβολή του εισιτηρίου σε σχέση με το έσοδο αφού διενεργηθεί η πτήση, λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία όπως:

- αλλαγή και ακυρώσεις πτήσεων,
- πτήσεις κοινού κωδικού,
- συνεργασία με άλλες αεροπορικές εταιρείες,
- έκδοση εισιτηρίων και για προορισμούς που η Aegean δεν εξυπηρετεί,
- προμήθειες ταξιδιωτικών πρακτόρων,
- έσοδα ηλεκτρονικών συναλλαγών

Από τα παραπάνω, προκύπτει ότι παρέχεται στον Εξωτερικό Ελεγκτή η δυνατότητα να κατανοήσει τη φύση και την έκταση της εργασίας τους και να αξιολογήσει στο που επηρεάζουν την πραγματική και δίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων τα ευρήματά τους.

Επιπρόσθετα, η ελεγκτική μεθοδολογία που ακολουθεί ο ορκωτός επιβάλλει την επισκόπηση του εσωτερικού ελέγχου, εφαρμόζοντας δοκιμασίες ή ελέγχους για την αποτελεσματικότητα όσο και την απρόσκοπτη λειτουργία των δικλείδων σε όλους τους συναλλακτικούς κύκλους της οντότητας.

Περαιτέρω, όσον αφορά τα Παγία περιουσιακά στοιχεία οι Εσωτερικοί ελεγκτές ασχολούνται με λειτουργικούς ελέγχους που αφορούν σε όλο τον συναλλακτικό κύκλο από την προμήθεια, την παραλαβή, την ορθή καταχώρηση και απεικόνιση τους στο μητρώο παγίων και των

λογιστικών βιβλίων έως τη διαφύλαξη και ασφάλισης τους. Συλλέγοντας τεκμήρια που αφορούν:

- Στον σαφή και επαρκή διαχωρισμό καθηκόντων
- Στην ύπαρξη των παγίων
- Στην ορθή καταχώρηση των παγίων στα λογιστικά βιβλία
- Στην ορθή απεικόνιση τους στο μητρώο παγίων
- Στη χρησιμοποιούμενη μέθοδο απόσβεσης
- Στις αναπροσαρμογές των αξιών
- Στη διαφύλαξη και ασφάλιση τους
- Στη διάκριση των χρήσεων

Αποσκοπώντας στον έλεγχο των δικλίδων για τον περιορισμό λαθών, με αντίκτυπο την ακρίβεια και αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και την εξασφάλιση της υψηλής αποδοτικότητας τους.

Από την άλλη μεριά επιδίωξη του Εξωτερικού Ελεγκτή αποτελεί η μείωση του ελεγκτικού κινδύνου και η διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογαριασμών. Τούτο επιτυγχάνεται:

- αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των δικλίδων
- εκτιμώντας τις παραδοχές της διοίκησης (ύπαρξη, πληρότητα, διαχωρισμός των χρήσεων, αποτίμηση, γνωστοποιήσεις, ορθή αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων)
- εστιάζοντας τον έλεγχο του στον υπολογισμό αποσβέσεων χρηματοδοτικών μισθώσεων, που αποτελεί περιοχή με υψηλό κίνδυνο ουσιωδών ανακρίβειών.

Όσον αφορά τον συναλλακτικό κύκλο των αποθεμάτων, από τη μεριά των Εσωτερικών Ελεγκτών πραγματοποιούνται λειτουργικοί έλεγχοι που αφορούν τις δικλείδες:

- για τον σαφή και επαρκή διαχωρισμό καθηκόντων
- για την συμφωνία μεταξύ παραγγελθέντων και παραληφθέντων αποθεμάτων
- για την διαφύλαξη την προστασία των αποθεμάτων,
- την ορθή λογιστική τους αντανάκλαση
- την ορθή καταχώρηση τους στα βιβλία
- την χρήση αποδεκτών μεθόδων αποτίμησης
- τον σαφή διαχωρισμό των χρήσεων

Αποσκοπώντας στον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των δικλίδων για τον εντοπισμό λαθών, με αντίκτυπο στην ακρίβεια και αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και

στην εξασφάλιση της υψηλής αποδοτικότητας των κεφαλαίων που έχουν δεσμευθεί για την απόκτηση τους.

Από την άλλη μεριά ο Εξωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει τη στρατηγική ελέγχου στο συναλλακτικό κύκλωμα

- αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των δικλίδων
- εκτιμώντας τις παραδοχές της διοίκησης (ύπαρξη, πληρότητα, διαχωρισμός των χρήσεων, αποτίμηση, γνωστοποιήσεις, ορθή αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων)
- εστιάζοντας τον έλεγχο του στο μοντέλο υπολογισμού εξόδων συντήρησης και στην αναγνώριση εξόδων που αφορούν την κλειόμενη χρήση στα φορολογικά βιβλία.

Με σκοπό την εύλογη διασφάλιση μη ύπαρξης ουσιώδους λάθους στην απεικόνιση του υπολοίπου του λογαριασμού στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Όσον αφορά τα διαθέσιμα και τη διαχείριση αυτών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διενεργούν λειτουργικούς ελέγχους για την ορθή παραμετροποίηση των συστημάτων τα οποία με τις αντίστοιχες δικλίδες αναγνωρίζουν:

- τον σαφή και επαρκή διαχωρισμό καθιζόντων
- τον ταμειακό προγραμματισμό
- τη διαχείριση των διαθεσίμων
- τη διενέργεια πληρωμών και εισπράξεων
- τις καταμετρήσεις και τις συμφωνίες ταμείου και τραπεζικών λογαριασμών
- τον σαφή διαχωρισμό των χρήσεων.

Εξασφαλίζοντας ότι, οι δικλίδες λειτουργούν αποτελεσματικά έναντι του κινδύνου μη εντοπισμού λαθών ηθελημένων ή μη, την επαρκή ρευστότητα της επιχείρησης και την ορθή αξιοποίηση των διαθεσίμων καθώς και την επάρκεια τους για κάλυψη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Ενώ, ο Εξωτερικός Ελεγκτής

- αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των δικλίδων,
- εκτιμώντας τις παραδοχές της διοίκησης (ύπαρξη, πληρότητα, διαχωρισμός των χρήσεων, αποτίμηση, γνωστοποιήσεις, ορθή αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων)
- εστιάζοντας τον έλεγχο του στο επίπεδο μετρητών στο ταμείο και στις ρυθμίσεις ασφαλείας των λειτουργικών συστημάτων

Διασφαλίζεται ως προς τον ελεγκτικό κίνδυνο για την ύπαρξη ουσιώδους ανακρίβειας στην αποτίμηση του λογαριασμού και κατά συνέπεια στην έκφραση λανθασμένης γνώμης για την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων.

Για μια εταιρεία που απασχολεί περί τις 3000 προσωπικό αποτελεί σημαντικό συναλλακτικό κύκλο η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού. Οι Εσωτερικοί ελεγκτές ασχολούνται με λειτουργικούς ελέγχους που αφορούν σε όλο τον συναλλακτικό κύκλο και με τις αντίστοιχες δικλείδες διασφαλίζονται τα παρακάτω:

- Την αναγνώριση των αναγκών σε προσωπικό για την εύρυθμη λειτουργία
- Των διαδικασιών επιλογής
- Τη φύλαξη των αρχείων του προσωπικού
- Των διαδικασιών αξιολόγησης και εκπαίδευσης του προσωπικού
- Την τεκμηρίωση των πραγματικών ωρών εργασίας
- Την προετοιμασία των μισθοδοτικών καταστάσεων
- Την καταβολή της μισθοδοσίας
- Την ορθή καταχώρηση του εξόδου στα βιβλία
- τον σαφή διαχωρισμό του εξόδου που αφορά στη χρήση.

Από την άλλη μεριά ο Εξωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει τη στρατηγική ελέγχου στο συναλλακτικό κύκλωμα με σκοπό την εύλογη διασφάλιση μη ύπαρξης ουσιώδους λάθους στην απεικόνιση του υπολοίπου του λογαριασμού στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των δικλίδων
- εκτιμώντας τις παραδοχές της διοίκησης (ύπαρξη, πληρότητα, διαχωρισμός των χρήσεων, αποτίμηση, γνωστοποιήσεις, ορθή αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων)
- εστιάζοντας τον έλεγχο του στην ορθή αναγνώριση του εξόδου και την λογιστική αποτύπωση, στην καταβολή της μισθοδοσίας και του αντίστοιχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Περαιτέρω για τον συναλλακτικό κύκλο των πωλήσεων και των λογαριασμών εισπρακτέων οι εσωτερικοί ελεγκτές διενεργούν λειτουργικούς ελέγχους για την ορθή παραμετροποίηση των συστημάτων τα οποία με τις αντίστοιχες δικλείδες αναγνωρίζουν:

- Τα πιστωτικά όρια και τους όρους πίστωσης που χορηγούνται στους πελάτες
- Την εντολή πώλησης
- Τον ισχύοντα τιμοκατάλογο
- Τις επισφαλείς απαιτήσεις και τυχόν διαγραφές
- Τις πωλήσεις κάτω του κόστους
- Τις εκπτώσεις
- Τον σαφή διαχωρισμό του εσόδου που αφορά στη χρήση

Από την άλλη μεριά ο Εξωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει τη στρατηγική έλεγχου στο συναλλακτικό κύκλωμα με σκοπό την εύλογη διασφάλιση της ορθής απεικόνισης του υπολοίπου του λογαριασμού στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των δικλίδων
- εκτιμώντας τις παραδοχές της διοίκησης (ύπαρξη, πληρότητα, διαχωρισμός των χρήσεων, αποτίμηση, γνωστοποιήσεις, ορθή αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων)
- εστιάζοντας τον έλεγχο του στις περιοχές έλεγχου υψηλού κινδύνου όπως αναφερθήκαμε αναλυτικά πιο πάνω.

Όσον αφορά τον συναλλακτικό κύκλο των προμηθειών και των λογαριασμών πληρωτέων , από τη μεριά των Εσωτερικών Ελεγκτών πραγματοποιούνται λειτουργικοί έλεγχοι που αφορούν τις δικλίδες:

- Του εντοπισμού των αναγκών
- Της επιλογής εγκεκριμένου προμηθευτή
- Την παραλαβή των υλικών
- Τη συμφωνία των τιμολογίων με τα συνοδευτικά έγγραφα
- Την έγκριση πληρωμής
- Της ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων μέσω των σχετικών εγγραφών

Ενώ, ο Εξωτερικός Ελεγκτής

- αξιολογώντας την αποτελεσματικότητα των δικλίδων,
- εκτιμώντας τις παραδοχές της διοίκησης (ύπαρξη, πληρότητα, διαχωρισμός των χρήσεων, αποτίμηση, γνωστοποιήσεις, ορθή αναγνώριση απαιτήσεων και υποχρεώσεων) - εστιάζοντας τον έλεγχο του στην ύπαρξη της υποχρέωσης, της καταβολής που απορρέει από την υποχρέωση και στα χρεωστικά υπόλοιπα που εμφανίζονται στο ισοζύγιο.

Αποσκοπώντας στην εύλογη διασφάλιση μη ύπαρξης ουσιώδους λάθους στην απεικόνιση του υπολοίπου του λογαριασμού στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και στη διατύπωση ορθής ελεγκτικής γνώμης.

Από τα παραπάνω, συμπεραίνεται ότι η ελεγκτική προσέγγιση του κινδύνου αποτελεί το σημαντικότερο στοιχείο για τον σχεδιασμό και την μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί κατά την εφαρμογή του ελεγκτικού έργου τόσο για τον Εσωτερικό όσο και τον Εξωτερικό ελεγκτή. Επίσης, ως προς την ακολουθούμενη μεθοδολογία έλεγχου, δεν εντοπίζονται διαφορές. Ενώ τελευταία ομοιότητα αποτελεί ότι και οι δύο πλευρές ενδιαφέρονται για τη λειτουργία και την

αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας και επιδιώκουν τη συνεργασία μεταξύ τους.

Από την άλλη μεριά, ειδοποιός διαφορά μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή εντοπίζεται στο γεγονός ότι ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται για τα ουσιώδη σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στους λογαριασμούς της εταιρείας και τον αντίκτυπο τους στις οικονομικές της καταστάσεις ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται επιπλέον και για σφάλματα που έχουν αντίκτυπο στην σωστή και εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας.

Κεφάλαιο 7: Συμπεράσματα, περιορισμοί, προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Εν κατακλείδι, στην παρούσα εργασία μέσα από την ανάλυση της έννοιας & του σκοπού των Εσωτερικών και Εξωτερικών ελεγκτών, των Διεθνών Προτύπων και του Κώδικα Δεοντολογίας επιχειρήσαμε να κατανοήσουμε αρχικά την σημαντικότητα του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου για μια επιχείρηση καθώς και τον τρόπο διεκπεραίωσης της ελεγκτικής διαδικασίας από τον εσωτερικό και τον εξωτερικό ελεγκτή με βάση τα Διεθνή Πρότυπα που διέπουν την κάθε πλευρά.

Επίσης, μέσα από την ανάλυση των φάσεων, από την ανάθεση έως την έκθεση ελέγχου, που ακολουθεί ένας έλεγχος επιχειρήθηκε η κατανόηση της σημασίας της ανεξαρτησίας των ελεγκτών.

Ακόμη, από το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου κατανοήσαμε τη σημασία του ελεγκτικού και επιχειρηματικού κινδύνου και την συμβολή τους στον σχεδιασμό και τις ελεγκτικές διαδικασίες που θα ακολουθηθούν από τον ελεγκτή για τον καθορισμό των τρόπων αντιμετώπισης του σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, καθώς και σε επίπεδο ισχυρισμού της διοίκησης ανά λογαριασμό.

Επιπλέον, κατανοήσαμε ότι ο έλεγχος αποτελεί μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συλλογής τεκμηρίων για την αξιολόγηση των λογαριασμών καθώς και τις μεθόδους που ορίζουν τα ΔΠΕ.

Από τη συσχέτιση του Εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου εντοπίσαμε τις ομοιότητες και τις διαφορές, αλλά ταυτόχρονα κατανοήσαμε πως και οι δύο είναι απαραίτητοι και συμβάλλουν ο καθένας με τον δικό του ρόλο στην βιωσιμότητα και την περαιτέρω ανάπτυξη της μέσω της αξιοπιστίας που της προσδίδει η ύπαρξη τους. Επίσης, διαπιστώσαμε ότι η εργασία των Εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί να παραληφθεί και να αντικατασταθεί από την εργασία των εξωτερικών ελεγκτών καθώς και οι δύο πλευρές χρησιμοποιούν ελεγκτικές αρχές, μεθόδους, και διαδικασίες και εν γένει διαπνέονται από την ελεγκτική φιλοσοφία αλλά ούτε και να συμβεί το αντίθετο, καθώς οι εξωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν την εργασία των εσωτερικών συμπληρωματικά της δικής τους. Παράλληλα, με την μελέτη περίπτωσης εντοπίσαμε τις ομοιότητες για τη μεθοδολογική προσέγγιση βάσει κινδύνου της ελεγκτικής διαδικασίας μεταξύ Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών οι οποίες εντοπίζονται στην ελεγκτική προσέγγιση του κινδύνου το οποίο αποτελεί το σημαντικότερο στοιχείο για τον σχεδιασμό και την μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί τόσο από τον Εσωτερικό όσο και από τον Εξωτερικό ελεγκτή κατά την

εφαρμογή του ελεγκτικού έργου . Επίσης, εντοπίσαμε ότι δεν υπάρχουν διαφορές ως προς την ακολουθούμενες ελεγκτικές αρχές και στη μεθοδολογία ελέγχου, αντίθετα έγιναν ακόμα πιο σαφή η αλληλοσυμπλήρωση και η αλληλεξάρτηση των δύο πλευρών. Ενώ τελευταία ομοιότητα εντοπίσαμε ότι και οι δύο πλευρές ενδιαφέρονται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας και επιδιώκουν τη συνεργασία μεταξύ τους.

Ταυτόχρονα, εντοπίσαμε την ειδοποιό διαφορά μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή η οποία παρουσιάζεται στο γεγονός ότι ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται για τα ουσιώδη σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στους λογαριασμούς της εταιρείας και τον αντίκτυπο τους στις οικονομικές της καταστάσεις ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται επιπλέον για σφάλματα που έχουν αντίκτυπο στην σωστή και εύρυθμη λειτουργία της εταιρείας.

Πέραν των ομοιοτήτων και των διαφορών παρατηρήσαμε πως στην πράξη ο Εσωτερικός δεν περιορίζεται στον έλεγχο των δικλείδων αλλά εφαρμόζει και αναλυτικές διαδικασίες. Αντίστοιχα ο Εξωτερικός ελεγκτής εφαρμόζει ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες για τις περιοχές που αξιολογεί ως περιοχές υψηλού κινδύνου για ουσιώδεις ανακρίβειες και ενώ μπορεί να στηριχθεί στα ευρήματα του εσωτερικού ελεγκτή θα ελέγξει και ο ίδιος τις δικλείδες για τον περιορισμό του κινδύνου που είναι εκτεθειμένος.

Από το παραπάνω δημιουργείται το ερώτημα που θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο μελλοντικής έρευνας σχετικά με την χρήση της καταλληλότερης και αποτελεσματικότερης ελεγκτικής διαδικασίας σε επίπεδα ισχυρισμών στα πλαίσια αντιμετώπισης του ελεγκτικού κινδύνου και μείωσης επικάλυψης των εργασιών είτε του Εξωτερικού είτε του Εσωτερικού ελέγχου.

Λίγο πριν την ολοκλήρωση της παρούσης δε θα γινόταν να μην αναφερθούμε στη σημαντικότητα της συνεργασίας και των δύο πλευρών καθ όλη την διάρκεια της χρήσης. Αποτελεί ιδανική κατάσταση όταν οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές επικοινωνούν κατά τακτά διαστήματα για να συζητήσουν για τα κοινά συμφέροντα τους, να επωφεληθούν από τις συμπληρωματικές τους ικανότητες, τους τομείς εμπειρογνωμοσύνης, καθώς και τις προοπτικές, να αποκτήσουν κατανόηση του πεδίου των εργασιών και τις μεθόδους του άλλου, να παρέχουν πρόσβαση σε εκθέσεις, προγράμματα και φύλλα εργασίας και να εκτιμήσουν από κοινού τους κινδύνου. Μέσα σε μια οικονομική μονάδα, το ίδιο το διοικητικό συμβούλιο θα πρέπει να απαιτεί το συντονισμό και τη συνεργασία των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων, έτσι ώστε να αυξηθεί η οικονομία, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της συνολικής

ελεγκτικής διαδικασίας. Διότι, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί συμπλήρωμα του εξωτερικού ελέγχου, καθώς σε εταιρίες όπου λειτουργεί υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να εκτιμήσει με διαφορετικό τρόπο την κανονικότητα, την ειλικρίνεια και την εύλογη εικόνα των αποτελεσμάτων και των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να αποκομίσει σημαντικά οφέλη ως αποτέλεσμα της εξωτερικής δραστηριότητας ελέγχου, προκειμένου να εκφράσει την γνώμη ή να υποστηρίξει τις συστάσεις του άρα δεν θα μπορούσε να μη παρουσιάζει θετικό αντίκτυπο στην αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα και την αξιοπιστία της επιχείρησης.

Βιβλιογραφία

Βασιλείου Δ. , Ηρειώτης Ν. , Μενεξιάδης Μ. , Μπάλιος Δ. (2017). Εσωτερικός Έλεγχος για Επιχειρήσεις και Οργανισμούς. Εκδόσεις Rosili

Ζωϊτσάς Α. Σύγχρονη Ελεγκτική και Ελεγκτικός Κίνδυνος (2017) Εκδόσεις σοφία Α.Ε

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017). Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος . Εκδόσεις Αειφόρος Ανάπτυξη.

Αληφαντής Γ. (2019) . Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Ε.Λ.Π . Εκδόσεις Διπλογραφία.

Καζαντζής Χρήστος (2006) Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος . Εκδόσεις Business plus
Κάντζος Κωνσταντίνος, Χονδράκη Αθηνά (2006) Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική. Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης

Καραμάνης Κωνσταντίνος (2008) Σύγχρονη Ελεγκτική. Εκδόσεις Ο.Π.Α

Λουμιώτης Β. και Τζίφας Β. (2012), Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ), Εκδόσεις Σταμούλη.

Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και του Κώδικα Δεοντολογίας – Epsilon Academy- Upd 2013

K.H. Spencer Pickett Audit Planning a Risk-Based Approach (2006) Copyright by John Wiley & Sons, Inc.

Desai R., Desai V., Libby T., Srivastava R. (2017) “External auditors evaluation of the internal audit function: An empirical investigation” , International Journal of Accounting Systems pp. 1-14

Constantin, N.V. and Susmansch, G. (2012), “Internal and External Auditor as a Team-Work”, Revista Economica, Vol. Supplement, issue 4, pp. 150-155.

Suciu, G. (2008), “Similarities and Differences Between Internal Auditing, Internal Public Auditing and Other Services”, University of Craiova, Annals of Computational Economics, Vol. 3, pp. 1436-1443

Pop, A., Bota-Avram, C. and Bota-Avram, F. (2008), “The relationship between internal and external audit”.

Hillison, W., Pacini, C. and Sinason, D. (1999), “The internal auditor as fraud-buster”, Managerial Auditing Journal, pp. 351-362.

Lemon, M and Tatum, K., (2003), Internal Auditing's systematic disciplined process, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp.65

J. H. Blokdijk (2004) Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? International Journal of Auditing, pp 185-194

Konrath F. Larry (1996), "Auditing Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach", Εκδόσεις West Publishing Company

Judit Fortvingler, László Szívós (2016), "Different Approaches to Fraud Risk Assessment and Their Implications on Audit Planning" pp. 102-112

<https://www.athexgroup.gr/el/>

www.soel.gr

www.theiia.org Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής εφαρμογής

www.theiia.org Κώδικας Ηθικής

www.invsetopedia.com

www.wikiaccounting.com

<https://internalaudit.gr/>

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/DAS_BROCHURE/DAS_BROCHURE_EL.PDF

<https://www.accountancygreece.gr/%CE%B5%CF%83%CF%89%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CE%B5%CE%BE%CF%89%CF%84%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BA%CF%8C%CF%82-%CE%AD%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CF%87%CE%BF%CF%82-%CE%B4%CE%B9/>

<https://www.accountancygreece.gr/analytikes-diadikasies-elegchoy-ena-ch/>

http://www.sev.org.gr/Uploads/pdf/KED_TELIKO_JAN2011.pdf

N. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις

N. 4449/2017 Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις

Έγκριση και ισχύς των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα (ΦΕΚ Β' 2848/ 23.10.2012)

Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας για Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές της IFAC (ΦΕΚ Β' 3916/ 07.11.2017)

Παράρτημα

Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου

Πρότυπα Χαρακτηριστικών

1000 Σκοπός, Δικαιοδοσία και Ευθύνη

1010 - Αναγνώριση των Υποχρεωτικών Οδηγιών στον Κανονισμό Εσωτερικού Ελέγχου

1100 - Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα

1110 - Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού

1111 - Σχέση με το Συμβούλιο

1120 - Ατομική Αντικειμενικότητα

1130 - Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας

1200 - Επαγγελματική Επάρκεια και Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια

1210 - Επαγγελματική Επάρκεια

1220 - Δέουσα Επαγγελματική Επιμέλεια

1230 - Συνεχής Επαγγελματική Επιμόρφωση

1300 - Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας,

1310 - Απαιτήσεις του Προγράμματος Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

1311 - Εσωτερικές Αξιολογήσεις

1312 - Εξωτερικές Αξιολογήσεις

1320 - Υποβολή Αναφοράς για το Πρόγραμμα Διαβεβαίωσης και Βελτίωσης Ποιότητας

1321 - Χρήση της φράσης « Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου »

1322 - Αποκάλυψη της μη Συμμόρφωσης

Πρότυπα Διεξαγωγής

2000 - Διαχείριση της Λειτουργίας Εσωτερικού Ελέγχου

2010 – Προγραμματισμός

2020 - Κοινοποίηση και Έγκριση

2030 - Διαχείριση Πόρων

2040 - Πολιτικές και Διαδικασίες

2050 - Συντονισμός και Επίκληση στην εργασία λοιπών παρόχων

2060 - Υποβολή Αναφοράς στο Συμβούλιο και την Ανώτερη Διοίκηση

2070 - Πάροχος Εξωτερικών Υπηρεσιών και Ευθύνη του Οργανισμού για τον Εσωτερικό Έλεγχο

- 2100 - Φύση των Εργασιών
- 2110 – Διακυβέρνηση
- 2120 - Διαχείριση Κινδύνων
- 2130 - Μηχανισμοί Ελέγχου
- 2200 - Σχεδιασμός Έργου
- 2201 - Παράγοντες Σχεδιασμού
- 2210 - Αντικειμενικοί Σκοποί Έργου
- 2220 - Εύρος έργου
- 2230 - Διάθεση Πόρων στο Έργο
- 2240 - Πρόγραμμα Έργου
- 2300 - Διεξαγωγή του Έργου
- 2310 - Εντοπισμός Πληροφοριών
- 2320 - Ανάλυση και Αξιολόγηση
- 2330 - Καταγραφή Πληροφοριών
- 2340 - Εποπτεία Έργων
- 2400 - Κοινοποίηση Αποτελεσμάτων
- 2410 - Κριτήρια Κοινοποιήσεων
- 2420 - Ποιότητα των Κοινοποιήσεων
- 2421 - Λάθη και Παραλείψεις
- 2430 - Χρήση της φράσης «Συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου»
- 2431 - Αποκάλυψη μη Συμμόρφωσης Έργου
- 2440 - Διάδοση Αποτελεσμάτων του Έργου
- 2450 - Συνολική Γνώμη
- 2500 - Παρακολούθηση Προόδου
- 2600 - Κοινοποίηση της Αποδοχής Κινδύνων

Διεθνή Πρότυπα στον Ποιοτικό Έλεγχο

Αριθμό Τίτλος

ς

1 Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας

Έλεγχοι / Audits Ιστορικής Οικονομικής Πληροφορίας

200 – 299 Γενικές Αρχές και Ευθύνες

200 Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή, διενέργεια έλεγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ

210 Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου

220 Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

230 Τεκμηρίωση του ελέγχου

240 Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

250 Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

260 Επικοινωνία με τους υπευθύνους για την εταιρική διακυβέρνηση

260 Επικοινωνία των ελεγκτικών θεμάτων σε εκείνους που έχουν επιφορτιστεί με την εταιρική διακυβέρνηση

265 Κοινοποίηση ελλείψεων επί δικλίδων, στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση

300 – 499 Εκτίμηση Ελεγκτικού Κινδύνου και Αντίδραση στο Κίνδυνο Αυτόν

300 Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων

315 Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος της

320 Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου

330 Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους

402 Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών (outsourcing)

450 Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

500 – 599 Ελεγκτικά Τεκμήρια

- 500 Ελεγκτικά τεκμήρια
- 501 Ελεγκτικά τεκμήρια – ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια
- 505 Εξωτερικές επιβεβαιώσεις
- 510 Αρχικές αναθέσεις έλεγχου – υπόλοιπα έναρξης
- 520 Αναλυτικές διαδικασίες
- 530 Ελεγκτική δειγματοληψία
- 540 Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικών γνωστοποιήσεων
- 550 Συνδεδεμένα μέρη
- 560 Μεταγενέστερα γεγονότα
- 570 Συνέχιση δραστηριότητας
- 580 Έγγραφες διαβεβαιώσεις

600 – 699 Χρησιμοποιώντας την Εργασία Άλλων

- 600 Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)
- 610 Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών
- 620 Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή

700 – 799 Συμπεράσματα του Ελέγχου και Έκθεση Ελέγχου

- 700 Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων
- 705 Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- 706 Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- 710 Συγκριτικές πληροφορίες – αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις
- 720 Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις

800 – 899 Ειδικές Περιοχές

- 800 Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού
- 805 Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης
- 810 Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Έλεγχοι (Audits) και Επισκοπήσεις (Reviews) Ιστορικής Οικονομικής Πληροφορίας

1000 – 1100 Διεθνή Πρότυπα IAPS

- 1000 Διαδικασίες επιβεβαίωσης μεταξύ τραπεζών
- 1004 Η σχέση μεταξύ των διοικούντων της τράπεζας και του ελεγκτή της τράπεζας
- 1006 Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων τραπεζών
- 1010 Η αξιολόγηση περιβαλλοντικών θεμάτων στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων
- 1012 Ελέγχοντας παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα
- 1013 Ηλεκτρονικό εμπόριο και επίπτωση του στις οικονομικές καταστάσεις

2000 – 2699 Διεθνή Πρότυπα για Έργα Επισκόπησης (Review)

- 2400 Έργα επισκόπησης οικονομικών καταστάσεων
- 2410 Επισκόπηση ενδιάμεσης οικονομικής πληροφόρησης από ανεξάρτητους ελεγκτές

Αναθέσεις άλλες από έλεγχο (audit) και επισκόπηση (review) Ιστορικής Οικονομικής Πληροφορίας

3000 – 3699 Διεθνή Πρότυπα σε Αναθέσεις Διασφάλισης (ISAEs)

- 3000 Αναθέσεις άλλες από έλεγχο (audit) και επισκόπηση (review) Ιστορικής Οικονομικής Πληροφορίας
- 3400 Η εξέταση προβλεπόμενων (prospective) χρηματοοικονομικών πληροφοριών
- 3402 Αναθέσεις διασφάλισης επί δικλίδων σε παρόχους υπηρεσιών

4000 – 4699 Διεθνή Πρότυπα για Άλλες Παρεμφερείς Εργασίες (ISRSs)

- 4400 Έργα προσυμφωνημένων διαδικασιών σχετικά με οικονομική πληροφόρηση
- 4410 Έργα προετοιμασίας οικονομικών καταστάσεων