

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Γενικά

Η συστηματική διαδικασία του λογιστικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που ακολουθείται από τους ελεγκτές, προσδιορίζει των όρο «**Ελεγκτική**», ο οποίος περιλαμβάνει, εκτός από τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών και τον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών της επιχείρησης με τους ισχύοντες νόμους.

Ο καθηγητής Μάριος Τσιμάρας προσδιόρισε την Ελεγκτική ως το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών διαδικασιών, που απορρέουν από τη βαθιά γνώση της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος των εμπορικών βιβλίων, των οικονομικών καταστάσεων, των λογιστικών εγγράφων, των δικαιολογητικών εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση.

Κατά τον Stradling, Ελεγκτική είναι η συστηματική εξέταση των βιβλίων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης με σκοπό:

- Την εξακρίβωση των γεγονότων, τα οποία σχετίζονται με την κατάσταση της περιουσίας της επιχείρησης, καθώς και της συναλλαγές της και
- Τη σύνταξη σχετικής εκθέσεως.

Επίσης κατά τον Χ. Κύτταρη, «Ελεγκτική είναι η επιστήμη που

πραγματεύεται τους τρόπους και τις μεθόδους, βάσει των οποίων ο διενεργούμενος εκάστοτε έλεγχος, όσον και το ζητούμενο με αυτό αποτέλεσμα, επιτυγχάνεται κατά το δυνατόν ευχερώς».

Τέλος κατά τον J. Baude, «Ελεγκτική είναι η συστηματική έρευνα των βιβλίων και των δικαιολογητικών μιας επιχείρησης που μας επιτρέπει:

- Να επαληθεύουμε αν οι λογαριασμοί εκφράζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης σε δεδομένη στιγμή.
- Να ελέγχουμε την ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών, τόσο από αριθμητική άποψη, όσο και από την άποψη του λογιστικού περιεχομένου.
- Να πειθόμαστε ότι η τηρούμενη λογιστική είναι σαφής, κατανοητή και καλά οργανωμένη, καθώς και ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν κανονικά.
- Να κρίνουμε ενδεχομένως μία οικονομική διαχείριση».

Οι «**ρίζες**» του ελέγχου που σήμερα έχει εξελιχθεί σε ολόκληρη επιστήμη, βρίσκονται στις λειτουργικές ανάγκες της οργανωμένης ανθρώπινης κοινωνίας. Η ανάπτυξη της κοινωνικής ζωής και κυρίως η δημιουργία των κρατών που είχαν την ανάγκη της συλλογής φόρων, γέννησαν την ανάγκη των υπολογισμών, των λογαριασμών, της λογιστικής και του ελέγχου αυτής.

Σε πολλά εγχειρίδια βρίσκουμε πρωτότυπους τρόπους λογιστικής και ελεγκτικής στους προϊστορικούς χρόνους. Το γράψιμο πάνω στους βράχους και η επανασύνδεση τεμαχισμένων ξύλων ή βράχων είναι από τα πιο συνηθισμένα. Τα πρώτα όμως ιστορικά αποδεδειγμένα ίχνη ύπαρξης λογιστών και ελεγκτών τα βρίσκουμε στην εποχή των Σουμερίων το 4.000 π.χ. Από τις πλάκες, στις οποίες είναι γραμμένος ο κώδικας του Hammourabi, μπορούμε να δούμε ότι στους Σουμερίους δεν υπήρχαν μόνο εμπορικοί και κοινωνικοί νόμοι, αλλά υπήρχε επίσης και η υποχρέωση τήρησης ενός λογιστικού σχεδίου, καθώς και οι λεπτομέρειες πάνω στο λογιστικό χειρισμό ορισμένων συναλλαγών.

Ο «**Γραμματέας**», ο οποίος έγραφε αυτές τις συναλλαγές πάνω στις πλάκες και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του ήταν ο «**ορκω-**

τός λογιστής» ή **«εξωτερικός ελεγκτής»** της εποχής του.

Στην Αρχαία Αίγυπτο οι ελεγκτές που ονομάζονταν **«Επιστάτες»**, είχαν σαν κύριο έργο τους τον έλεγχο της συγκομιδής των σιτηρών που ήταν το κύριο έσοδο και η φορολογητέα ύλη της χώρας αυτής.

Στο κράτος των Αθηνών ο έλεγχος εμφανίζεται με την ψήφιση του νόμου «περί συστήματος ελέγχου των δημοσίων οικονομικών» το 300 π.χ. Με αυτόν τον νόμο ιδρύθηκε το **«Σώμα»** ή αλλιώς το **«Συνέδριο Αναθεωρητών»**, το οποίο είχε δέκα μέλη τους **«Εύθηνους»** με κύριο έργο τους τον έλεγχο της διαχείρισης των δημοσίων χρημάτων και των αρχόντων που αποχωρούσαν από το αξίωμά τους.

Αλλά και στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα υπήρχαν ελεγκτές με διάφορες ονομασίες, όπως **«Εξεταστές»**, **«Συνήγοροι»**, ή **«Δοκιμαστές»**. Στην Αρχαϊκή Συμπολιτεία υπήρχαν οι **«Αρχήσκοποι»**, στην Φθιώτιδα και Βοιωτία οι **«Κατόπτες»** και τέλος οι **«Απόλογοι»** στη Θάσο.

Στην Αρχαία Ρώμη ο έλεγχος των δημοσίων οικονομικών είχε ανατεθεί διαδοχικά στους **«Υπάτους»**, τους **«Κήνσορες** ή **Τιμητές»** και τους **«Ταμίες»**. Αυτοί ήλεγχαν όλους τους λογαριασμούς των εσόδων και πληρωμών πριν πάνε για έγκριση στη Σύγκλητο.

Κατά το μεσαίωνα ο έλεγχος παρακμάζει. Οι βασιλείς, οι πρίγκιπες, οι βαρόνοι και η εκκλησία, με τον αυταρχικό τρόπο που διοικούσαν, δεν επέτρεπαν κανένα έλεγχο στα οικονομικά του χώρου που διοικούσαν. Με την Αναγέννηση όμως αναπτύσσεται ο θεσμός του ελεγκτού. Τον 13^ο αιώνα η πόλη της Πίζας αποκτά τον επίσημο ελεγκτή της επιφορτισμένο με το έργο του ελέγχου των κοινοτικών πληρωμών. Την Πίζα μιμείται η πόλη της Βενετίας καθορίζοντας μάλιστα τις αμοιβές με βάση τον αριθμό και την σπουδαιότητα των λαθών και καταχρήσεων που ανακάλυπτε ο ελεγκτής.

Την ίδια εποχή στην Αγγλία με πράξη του κοινοβουλίου, ο βασιλιάς Εδουάρδος Α΄ δίνει δικαίωμα στους βαρόνους να ονομασθούν **«Auditors»** με το δικαίωμα του ελέγχου στο Δημόσιο Θησαυροφυλάκιο. Αργότερα επί βασιλείας της Ελισάβετ ο έλεγχος επεκτείνεται σε όλα τα δημόσια έσοδα, καθώς και στη διαχείριση των μοναστηριών και φιλανθρωπικών ιδρυμάτων με ποινές φυλάκισης για τους καταχραστές. Το 1298 τον τίτλο των **«Auditors»** παίρνει επίσημα ο δήμαρχος του Λονδί-

νου και οι δημοτικοί του σύμβουλοι.

Τον 15^ο αιώνα οι Μέδικοι εφαρμόζουν ένα ικανοποιητικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου για την αύξηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης. Σύμφωνα με αυτό, ο έλεγχος άρχιζε με την αγορά των πρώτων υλών και συνεχίζονται σε όλα τα στάδια επεξεργασίας, συγκρίνοντας τις ποσότητες που έμπαιναν για επεξεργασία με αυτές που εξέρχονταν στηριζόμενοι σε στατιστικά δεδομένα.

Το 1581 έχουμε στην Βενετία την εμφάνιση της πρώτης ένωσης επαγγελματιών ελεγκτών. Αυτή η ένωση μαζί με τις μετέπειτα ιδρυθείσες της Μπολόνιας και του Μιλάνου εφάρμοσαν μεθόδους επαγγελματικής μόρφωσης και επιλογής των υποψηφίων.

Η εμφάνιση στην Αγγλία της βιομηχανικής επανάστασης και η ανάπτυξη της βιομηχανίας συνέβαλαν αποφασιστικά στη δημιουργία του νεότερου λογιστικού ελέγχου. Μεγάλες ανώνυμες εταιρίες ελεγκτών ιδρύονται και μοντέρνες μέθοδοι ελέγχου εφαρμόζονται. Το επάγγελμα του ελεύθερου ελεγκτού γνωρίζει την χρυσή του εποχή.

Αυτή η χρυσή εποχή κράτησε μέχρι το 1720, οπότε έχουμε την πτώχευση της «South sea company» που σήμανε ένα γενικό πανικό, το χάσιμο μεγάλων περιουσιών και τη μείωση της εμπιστοσύνης στις χρηματοοικονομικές επενδύσεις. Κατά την εποχή αυτή πολλά γραφεία ελεγκτών κατευθύνονται σε άλλες ασχολίες, όπως αυτή του δικηγόρου.

Το 1854 ιδρύεται η πιο παλιά από τις σύγχρονες ενώσεις ελεγκτών, το «**Institute of chartered accountants in Scotland**», για να ακολουθήσει τον 14^ο αιώνα η επέκταση του σύγχρονου θεσμού του ελεγκτή σε πολλές χώρες της Ευρώπης των Η.Π.Α. και της Νότιας Αμερικής.

Από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα αυξάνεται συνεχώς το βάρος των ενώσεων ελεγκτών στην οικονομική ζωή των δυτικών κρατών. Αυτό είναι αποτέλεσμα της πολυπλοκότητας των σημερινών νόμων, διαταγμάτων και διατάξεων που ρυθμίζουν την άσκηση μιας βιομηχανικής ή εμπορικής δραστηριότητας.

Στα τελευταία χρόνια το επάγγελμα του ελεγκτή άρχισε να διεθνοποιείται. Πολλές πολυεθνικές επιχειρήσεις ζητούν από ελεγκτικές ενώσεις της χώρας τους να κάνουν ελέγχους, όχι μόνο στην κύρια επιχείρηση, αλλά και στις θυγατρικές τους που βρίσκονται σε άλλες χώρες. Η

διεθνοποίηση αυτή δημιούργησε την ανάγκη της εναρμόνισης των ελεγκτικών διαδικασιών στις διάφορες χώρες, έτσι ώστε να είναι δυνατή η συνεργασία μεταξύ των διαφόρων ελεγκτικών ενώσεων.

1.2 Δομή του ελεγκτικού θεσμού στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα ο έλεγχος των ισολογισμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιριών, γίνεται από τους «Ελεγκτές» του Ν.Δ. 2190/1920 και τους Ορκωτούς Ελεγκτές - Λογιστές:

1) Οι ελεγκτές του Ν.Δ. 2190/1920

Σύμφωνα με το νόμο αυτόν, οι ισολογισμοί των ανωνύμων εταιριών που πραγματοποιούν τζίρο μέχρι ένα ορισμένο ποσό, το οποίο καθορίζεται από την αρμόδια αρχή, ελέγχονται από δύο ελεγκτές, οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν τα παρακάτω προσόντα:

- ηλικία πάνω από 30
- πτυχίο ανώτατης οικονομικής σχολής και
- πενταετή προϋπηρεσία

Οι ελεγκτές της κατηγορίας αυτής πρέπει να ελέγχουν την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και να πιστοποιούν την γνησιότητα και την ακρίβεια των λογιστικών βιβλίων, καθώς και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2) Ορκωτοί Ελεγκτές - Λογιστές

Ο θεσμός του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή αρχίζει να υπάρχει μέσα από το Σώμα ορκωτών Λογιστών. Μια πρώτη προσπάθεια για ίδρυση σώματος ορκωτών λογιστών έγινε το 1931 με το νόμο 5076 “περί Ανώνυμων Εταιριών και Τραπεζών”, το οποίο θα ήταν κάτω από την εποπτεία του τότε Υπουργείου Οικονομίας. Για διάφορους λόγους ο θεσμός αυτός δε λειτούργησε. Μετά τον πόλεμο ψηφίστηκε το Ν.Δ. 3329/55 «περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών».

Το έργο που ασκεί ο ορκωτός λογιστής είναι το ίδιο με αυτό των

ελεγκτών που έχουμε ήδη προαναφέρει και ρυθμίζεται με το νομοθετικό διάταγμα 2190/1920. Βασικό έργο του ορκωτού λογιστή είναι να διαπιστώσει:

- Αν η διαχείριση της εταιρίας έγινε ομαλά και σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της.
- Αν η λογιστική παρακολούθηση των γεγονότων έγινε βάση των λογιστικών αρχών.
- Αν ο ισολογισμός της επιχείρησης απεικονίζει την πραγματική οικονομική της κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσης είναι αυτής της λογιστικής περιόδου.

Οι ορκωτοί λογιστές, εκτός του έργου του ελέγχου των ισολογισμών, διενεργούν και άλλες εργασίες, όπως είναι η διενέργεια πραγματογνωμοσύνης για θέματα διαχειριστικά ή φορολογικά με βάση αποφάσεις Δικαστηρίων, η συμμετοχή στην εκπόνηση γενικών ή κλαδικών λογιστικών σχεδίων κ.α. Με το νόμο 876/79 τους δίδεται από το Υπουργείο Εμπορίου η δυνατότητα ελέγχου ανωνύμων εταιριών των οποίων η δραστηριότητα μπορεί να επηρεάσει την εθνική οικονομία.

Η ριζική αλλαγή στο επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή επήλθε με τη ψήφιση του νέου νόμου 3693/2008. Ο νόμος αυτός εναρμονίζει το νομικό πλαίσιο της χώρας μας που αφορά το επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, με την Οδηγία 2006/43 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006.

Η αναγκαιότητα εισαγωγής του νέου νομοθετικού πλαισίου υπαγορεύεται από το σχετικό δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και από τις γενικότερες σύγχρονες τάσεις, τόσο στον ευρωπαϊκό όσο και στο διεθνή χώρο. Το κείμενο της Οδηγίας αποβλέπει στη ρύθμιση βασικών παραμέτρων του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως στην καθιέρωση εποπτικής αρχής, στην διενέργεια ποιοτικών ελέγχων στην επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων και στην διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Επίσης, καθορίζονται κανόνες σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι μπορεί να επεκτείνονται και σε άλλες ελεγκτικές εργασίες που διενεργούνται από τους ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρείες.

Ειδικότερα, ρυθμίζονται κατά τρόπο λεπτομερή το λογιστικό ελε-

γκτικό επάγγελμα και κυρίως οι προϋποθέσεις για την απόκτηση και διατήρηση της επαγγελματικής άδειας, τόσο του νομίμου ελεγκτή, όσον και των ελεγκτικών γραφείων. Ορίζονται λεπτομερώς οι απαραίτητες γνώσεις που απαιτούνται για τη συμμετοχή των υποψηφίων στις εξετάσεις όπως: Γενικές Αρχές Λογιστικής, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική, Φορολογικό Δίκαιο, καθώς επίσης και τα σχετικά με την άσκησή τους, προκειμένου να αποκτήσουν την επαγγελματική άδεια. Επίσης, ρυθμίζονται με αυστηρό και αντικειμενικό τρόπο οι προϋποθέσεις για τη διατήρηση της σχετικής άδειας, όσο και οι παραβάσεις κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους που μπορούν να οδηγήσουν στην ανάκληση της αδείας τους.

Απαραίτητη προϋπόθεση επίσης, για την απόκτηση της επαγγελματικής άδειας είναι η συμμόρφωσή τους με τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, εφόσον η όλη δραστηριότητά τους αφορά το δημόσιο συμφέρον. Για τη γενικότερη προστασία, όλοι οι Δημόσιοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια, καταχωρούνται σε μητρώο που είναι προσιτό σε όλους και περιέχει βασικές πληροφορίες για τους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου), η οποία ασκεί την εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος ως Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και δια μέσου της έκδοσης Κανονιστικών Πράξεων υιοθετεί τα διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, βάσει των οποίων θα πρέπει να διενεργούνται οι σχετικοί έλεγχοι.

Επίσης, ρυθμίζονται μεταξύ των άλλων θέματα που αφορούν την αντικειμενικότητα των ελέγχων, την ανεξαρτησία των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, καθώς και θέματα προστασίας των επαγγελματικών δεδομένων των ελεγχόμενων. Τέλος, εισάγονται διάφορες διατάξεις που αφορούν θέματα της ΕΛΤΕ, της Επιτροπής Εποπτείας Ιδιωτικής Ασφάλισης (ΕΠ.Ε.Ι.Α), θέματα ασφαλειών ζωής και τραπεζικής – καταναλωτικής πίστης.

3) Θεσμικό πλαίσιο (ν. 3693/208)

Η ψήφιση του νόμου αυτού κρίθηκε αναγκαία για την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την

τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ, 83/349/ΕΟΚ και την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις.

Ειδικότερα κατά άρθρο ορίζονται τα ακόλουθα:

Με το άρθρο 1 καθορίζεται το αντικείμενο του παρόντος νόμου, που είναι η εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας που διέπει το ελεγκτικό λογιστικό επάγγελμα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43 ΕΚ και η συνεπαγόμενη αναγκαία συμπλήρωση - μεταβολή του σχετικού νομοθετικού πλαισίου, κυρίως δηλαδή του Ν.3148/2003 “Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων κλπ”

Με το άρθρο 2 εισάγονται νέες λεπτομερείς έννοιες και ορισμοί απαραίτητες για την κατανόηση του κειμένου που ακολουθεί, καθώς και νέες έννομες σχέσεις που δημιουργούνται με την οδηγία με περαιτέρω αποτέλεσμα τη μεταβολή προηγούμενου σχετικού νομοθετικού πλαισίου.

Με τα άρθρα 3 και 4 ορίζεται η αρμόδια αρχή για τη χορήγηση της επαγγελματικής άδειας που στην περίπτωση αυτή είναι η ΕΛΤΕ, καθώς και οι προϋποθέσεις για τη χορήγησή της στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία με την απαραίτητη προϋπόθεση της εντιμότητας του αιτούντος. Επίσης, ρυθμίζεται το ζήτημα του δικαιώματος ψήφου για τα πρόσωπα που συμμετέχουν στα ελεγκτικά γραφεία

Με το άρθρο 5 ρυθμίζονται τα σχετικά με την ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, καθώς και η υποχρεωτικότητα της γνωστοποίησης της ανάκλησης στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών, οι οποίες έχουν και αυτές χορηγήσει ανάλογη επαγγελματική άδεια.

Με το άρθρο 6 καθορίζονται τα επαγγελματικά προσόντα που πρέπει να έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές. Εν προκειμένου σημειώνεται ότι αρκεί η περαίωση της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, η επιτυχία στις επαγγελματικές εξετάσεις για την πιστοποίηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων και η εκπλήρωση της πρακτικής άσκησης.

Με το άρθρο 7 ρυθμίζονται τα σχετικά με τις γνώσεις που απαιτούνται, προκειμένου τα πρόσωπα που διενεργούν τους ελέγχους να έχουν το απαραίτητο επιστημονικό υπόβαθρο. Οι γνώσεις δε αυτές θα πρέπει να διαπιστώνονται με επαγγελματικές εξετάσεις που τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ)

εισηγείται για τα ζητήματα αυτά και η ΕΛΤΕ αποφασίζει με σχετικές Κανονιστικές Πράξεις.

Στο άρθρο 8 ορίζονται κατ' ελάχιστον τα γνωστικά αντικείμενα των επαγγελματικών εξετάσεων. Αρχές και ειδικά θέματα αστικού και εμπορικού δικαίου, φορολογικό δίκαιο, πληροφορική και μηχανογραφικά συστήματα, κοστολόγηση και διοικητική λογιστική, χρηματοοικονομική ανάλυση είναι μερικά από τα γνωστικά αντικείμενα των επαγγελματικών εξετάσεων. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ τα γνωστικά αυτά αντικείμενα και το περιεχόμενο τους μπορούν να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τις εξελίξεις της ελεγκτικής και του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Με τα άρθρα 9 και 10 εισάγεται κατ' εξαίρεση η δυνατότητα απαλλαγής από τις επαγγελματικές εξετάσεις σε ένα ή περισσότερα γνωστικά αντικείμενα υπό προϋποθέσεις που ορίζονται σαφώς. Επίσης, εξασφαλίζεται η ικανότητα πρακτικής εφαρμογής των απαιτούμενων θεωρητικών γνώσεων με την πραγματοποίηση πρακτικής άσκησης υπό την εποπτεία νόμιμου ελεγκτή για δύο τουλάχιστον έτη. Η ΕΛΤΕ κατά τη διαδικασία αυτή έχει δικαίωμα να παρεμβαίνει για να κρίνει την επάρκεια και το περιεχόμενο της πρακτικής άσκησης.

Με το άρθρο 11 προβλέπεται η υποχρεωτική συμμετοχή των νόμιμων ελεγκτών σε προγράμματα συνεχούς εκπαίδευσης. Η επάρκεια του περιεχομένου των προγραμμάτων και η επάρκεια των φορέων που τα παρέχουν κρίνονται με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.

Με τα άρθρα 12 και 13 ρυθμίζονται υπό προϋποθέσεις η χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτή άλλου κράτους – μέλους και η τήρηση Δημοσίου Μητρώου ελεγκτών σε ηλεκτρονική μορφή υπό την εποπτεία της ΕΛΤΕ με τα ειδικότερα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 14.

Με τα άρθρα 14 και 15 καθορίζεται το ελάχιστο των στοιχείων εγγραφής στο μητρώο που απαιτούνται για κάθε νόμιμο ελεγκτή και για κάθε ελεγκτικό γραφείο, ενώ παρέχεται το δικαίωμα στην ΕΛΤΕ να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία σε κάθε περίπτωση που το κρίνει απαραίτητο.

Με το άρθρο 16 ορίζεται, ότι η υποβολή και τυχόν μεταβολή των πληροφοριακών στοιχείων που παρέχονται από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία γίνεται με ευθύνη των νόμιμων ελεγκτών και

ελεγκτικών γραφείων, ενώ παρέχεται παράλληλα το δικαίωμα στην ΕΛΤΕ να ελέγχει την ορθότητα και πληρότητα των στοιχείων με κάθε πρόσφορο μέσο. Η άρνηση υποβολής ή η ανακριβής ή η παραπλανητική παροχή των υποβαλλόμενων στοιχείων, συνεπάγεται την έκδοση Κανονιστικής Πράξης της ΕΛΤΕ, με την οποία ανακαλείται οριστικά η επαγγελματική άδεια.

Με τα άρθρα 17, 18 και 19 ορίζεται, ότι με την υπογραφή των προσώπων που παρέχουν τα ως άνω στοιχεία, επικυρώνεται η ακρίβεια και επάρκεια των πληροφοριακών στοιχείων και τεκμηριώνεται η ευθύνη των προσώπων έναντι της ΕΛΤΕ. Επίσης, καθορίζεται η ελληνική γλώσσα σαν επίσημη γλώσσα καταχώρισης στο δημόσιο Μητρώο ελεγκτών και θεσπίζεται Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας, στοιχείο απαραίτητο για την άσκηση των καθηκόντων των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων.

Με το άρθρο 20 ρυθμίζεται το καθεστώς που είναι απαραίτητο για να διασφαλισθεί η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των ελέγχων. Ορίζεται ότι στα φύλλα εργασίας των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, υποχρεωτικά αναγράφονται οι κίνδυνοι που απειλούν την ανεξαρτησία τους, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνονται για τον περιορισμό τους. Ορίζεται επίσης, ότι ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν με έγγραφό τους στην ΕΛΤΕ να εκθέτουν τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, που θα μπορούσε να θέσει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία τους. Η ΕΛΤΕ με Κανονιστικές πράξεις μπορεί να ρυθμίζει, να εξειδικεύει και να ερμηνεύει θέματα και καταστάσεις που υπομονεύουν την ανεξαρτησία των ελέγχων.

Με το άρθρο 21 προφυλάσσονται τα έγγραφα και οι πληροφορίες που είναι στη διάθεση των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, με την καθιέρωση του επαγγελματικού απορρήτου και την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών. Επίσης, ορίζονται οι υποχρεώσεις τους, όταν ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο αντικατασταθεί ή παυθεί από τον συγκεκριμένο έλεγχο.

Με το άρθρο 22 καθιερώνεται η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών, όταν οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου με θέσπιση αυστηρών κυρώσεων

και δικαιωμάτων αποζημιώσεων εις βάρος του ελεγκτικού γραφείου.

Με το άρθρο 23 ρυθμίζονται γενικά τα περί λήψεως νομίμου αμοιβής από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Επίσης ορίζονται οι πράξεις που θεωρούνται πειθαρχικά παραπτώματα, καθώς και οι κυρώσεις που επιβάλλονται στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία

Με το άρθρο 24 εξασφαλίζεται η σταθερή και υψηλή ποιότητα όλων των υποχρεωτικών ελέγχων που επιβάλλει η κοινοτική νομοθεσία. Ορίζεται ότι οι έλεγχοι διενεργούνται με βάση τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing), τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements) και τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών εργασιών (International Standards on Related Services). Η ΕΛΤΕ δύναται να επιβάλλει πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με αυτές που ορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα.

Με το άρθρο 25 καθιερώνεται η πλήρης και αποκλειστική ευθύνη του νομίμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, που έχει αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όσον αφορά την έκθεση ελέγχου του ομίλου. Επίσης ρυθμίζονται διαδικαστικά θέματα στην περίπτωση κατά την οποία έχει διενεργηθεί ελεγκτική εργασία από ελεγκτή ή ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας, με την οποία η ΕΛΤΕ δεν έχει συνάψει συμφωνία συνεργασίας.

Με τα άρθρα 26 και 27 καθιερώνεται η ατομικότητα της ευθύνης με την υπογραφή της εκθέσεως ελέγχου από τον διενεργήσαντα τον έλεγχο και ορίζεται, ότι η γενικότερη εποπτεία του συστήματος του ποιοτικού ελέγχου ανατίθεται στην ΕΛΤΕ, ενώ η διοικητική μέριμνα για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου ανατίθεται στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ).

Με τα άρθρα 28 και 29 ρυθμίζεται το πλαίσιο για τις πειθαρχικές κρίσεις κάθε παράβασης της σχετικής νομοθεσίας και ορίζεται το Πειθαρχικό Συμβούλιο (ΠΣ) αρμόδιο για τις κρίσεις αυτές. Επίσης, καθιερώνεται η ευθύνη και καθορίζονται τα όρια αποζημίωσης, η ασφαλιστική κάλυψη για κάθε ζημιά, από θετική ενέργεια ή παράλειψη των νομίμων ελεγκτών, των ελεγκτικών γραφείων και των ελεγκτικών οντοτήτων τρίτων χωρών.

Με τα άρθρα 30 και 31 ορίζεται η ΕΛΤΕ ως ασκούσα την δημόσια εποπτεία επί των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων σύμφωνα με τον Ν.3148/2003. Η εποπτεία είναι γενικής μορφής, είναι δηλαδή εκτεταμένη και ασκείται κατά παραχώρηση κρατικής εξουσίας, ως Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. Επίσης, ορίζεται η ΕΛΤΕ ως η αρμόδια αρχή για θέματα συνεργασίας με τις αρχές δημόσιας εποπτείας των κρατών-μελών.

Με το άρθρο 32 καθορίζεται το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο σε σχέση με την αναγνώριση των ρυθμιστικών διατάξεων των κρατών-μελών, με βάση τα συνδετικά στοιχεία, όπως η καταστατική έδρα, η εγκατάσταση, το εφαρμοστέο δίκαιο κλπ.

Με το άρθρο 33 ρυθμίζεται η συνεργασία των κρατών-μελών σε θέματα ανταλλαγής πληροφοριών και κατοχυρώνεται το επαγγελματικό απόρρητο και η προστασία προσωπικών δεδομένων στη διάρκεια της συνεργασίας αυτής. Ορίζονται οι υποχρεώσεις των προσώπων που απασχολούνται ή απασχολήθηκαν στην ΕΛΤΕ, σε σχέση με τις πληροφορίες ή τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση αυτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Επίσης, αναφέρονται οι λόγοι που η ΕΛΤΕ μπορεί να αρνηθεί την αποστολή πληροφοριών, και τη διενέργεια έρευνας στην Ελλάδα από αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους.

Με τα άρθρα 34 και 35 καθορίζεται η διαδικασία ορισμού του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου διασφαλίζοντας και την ανεξαρτησία τους. Επίσης, καθορίζεται η διαδικασία παύσης και παραίτησης των νομίμων ελεγκτών ή των ελεγκτικών γραφείων.

Με το άρθρο 36 ορίζεται ως υποχρέωση των ελεγκτικών γραφείων και των νομίμων ελεγκτών, η υποβολή στην ΕΛΤΕ και η δημοσιοποίηση από τον διαδικτυακό τους τόπο, ετήσιας έκθεσης διαφάνειας. Καθορίζονται παράλληλα τα ελάχιστα πληροφοριακά στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις εκθέσεις, όπως νομική μορφή και πλήρη στοιχεία των μετόχων, περιγραφή του εσωτερικού συστήματος διασφάλισης ποιότητας, περιγραφή της δομής της εταιρικής διακυβέρνησης του ελεγκτικού γραφείου κλπ. Η ΕΛΤΕ, η οποία ασκεί τη γενικότερη εποπτεία, έχει το δικαίωμα ελέγχου της πληρότητας και της ακρίβειας του περιεχομένου της έκθεσης διαφάνειας.

Με το άρθρο 37 θεσπίζεται από κάθε οντότητα δημοσίου ενδιαφέροντος Επιτροπή Ελέγχου, η οποία παρακολουθεί τη διαδικασία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, την πορεία του υποχρεωτικού ελέγχου των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κλπ.

Με το άρθρο 38 ορίζονται οι υποχρεώσεις των νομίμων ελεγκτών ή των ελεγκτικών γραφείων έναντι της Επιτροπής Ελέγχου, καθώς και τα ανώτερα χρονικά όρια παροχής των υπηρεσιών τους με σκοπό την διασφάλιση της ανεξαρτησίας τους.

Με το άρθρο 39 ορίζεται ότι ο έλεγχος της ποιότητας, όπως αναφέρεται στο άρθρο 27 του παρόντος νόμου, διενεργείται κάθε τρία χρόνια για τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, τα οποία διενήργησαν τους υποχρεωτικούς ελέγχους σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος, ή κάθε 6 χρόνια εφόσον οι παραπάνω δεν διενεργούν ελέγχους σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος.

Με το άρθρο 40 ορίζεται ότι η άδεια άσκησης επαγγέλματος σε ελεγκτές τρίτων χωρών χορηγείται με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις και με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Με το άρθρο 41 ορίζεται ότι στο Δημόσιο Μητρώο, το οποίο τηρείται σύμφωνα με τα άρθρα 13 και 15 του παρόντος νόμου και με τις ίδιες προϋποθέσεις, εγγράφονται όλοι οι ελεγκτές και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών. Οι ελεγκτές και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών που εγγράφονται στο δημόσιο Μητρώο, υπόκεινται στο σύστημα εποπτείας, στο σύστημα διασφάλισης της ποιότητας και στο σύστημα πειθαρχικής διαδικασίας του παρόντος νόμου. Ορίζεται ότι εκθέσεις ελέγχου που εκδίδονται από μη εγγεγραμμένους στο δημόσιο μητρώο και αφορούν υποχρεωτικούς ελέγχους ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δεν παράγουν οποιοδήποτε έννομο αποτέλεσμα.

Με το άρθρο 42 θεσπίζεται το πλαίσιο συνεργασίας με τις αρμόδιες αρχές τρίτων χωρών. Ορίζεται ότι οι συμφωνίες συνεργασίας θα πρέπει να εξασφαλίζουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπως η αιτιολόγηση της διαβίβασης του συγκεκριμένου αιτήματος, η διαβεβαίωση ότι τα πρόσωπα που διενήργησαν τον έλεγχο υπόκεινται στην υποχρέωση του επαγ-

γελματικού απορρήτου κλπ.

Με το άρθρο 43 ρυθμίζονται θέματα μεταβατικής φύσεως. Ειδικότερα, ορίζεται ότι οι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του ΣΟΕΛ με την ιδιότητα του ορκωτού ελεγκτή και οι ελεγκτικές εταιρίες και κοινοπραξίες ελεγκτών, θεωρούνται ότι έχουν λάβει άδεια σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Οι εγγεγραμμένοι στα μητρώα του ΣΟΕΛ με οποιαδήποτε ιδιότητα υποβάλλουν αναλυτικό βιογραφικό σημείωμα με σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, αναφερόμενοι στην βαθμίδα εγγραφής τους, το στάδιο επιτυχούς περάτωσης των επαγγελματικών εξετάσεων και το χρόνο πρακτικής τους άσκησης.

Με το άρθρο 44 ορίζεται ότι καταργούνται οι διατάξεις του ΠΔ 226/92 «περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών κλπ.» που αντίκεινται στον παρόντα νόμο, καθώς και κάθε άλλη αντίθετη με τον παρόντα νόμο διάταξη.

Με το άρθρο 45 εισάγονται ορισμένες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του Ν.3148/2003, με τις οποίες ρυθμίζονται διάφορα οργανωτικά και λοιπά λειτουργικής φύσεως θέματα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), προκειμένου να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική λειτουργία της Επιτροπής. Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 εισάγονται για την ΕΛΤΕ διατάξεις του Ν.3229/2004 «περί εποπτείας ιδιωτικής ασφάλισης κλπ.», οι οποίες αναφέρονται στις αρμοδιότητες του διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Εποπτείας Ιδιωτικής Ασφάλισης (ΕΠ.Ε.Ι.Α.), για την προσαρμογή του νομοθετικού πλαισίου της ΕΛΤΕ με εκείνο που διέπει άλλες εποπτικές αρχές. Πιο συγκεκριμένα προστίθενται στις ήδη ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.3581/2007, οι περιπτώσεις β' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.3229/2004. Επιπλέον, ρυθμίζεται το θέμα της έγκρισης των εσόδων και των δαπανών της ΕΛΤΕ από τον αρμόδιο Υπουργό, καθώς και του τρόπου σύνταξης του πρώτου προϋπολογισμού τον οποίο υποχρεούται να καταρτίσει η Επιτροπή, βάσει του άρθρου 19 του Ν.3581/2007. Εισάγονται επίσης για την ΕΛΤΕ διατάξεις του Ν.3229/2004 «περί εποπτείας ιδιωτικής ασφάλισης κλπ.», οι οποίες αναφέρονται στο θέμα της δυνατότητας χορήγησης ειδικού μηνιαίου επιδόματος εξειδικευμένων υπηρεσιών στους τακτικούς υπαλλήλους της Επιτροπής, καθώς και στους υπαλλήλους που αποσπώνται ή

μετατάσσονται σε αυτήν και καθιερώνεται εξαίρεση της ΕΛΤΕ όμοια με αυτή που ισχύει για άλλα ΝΠΔΔ, όπως την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και την Επιτροπή Εποπτείας της Ιδιωτικής Ασφάλισης. Με την παράγραφο 2 τροποποιείται ο τρόπος έκδοσης της απόφασης σύστασης του Πειθαρχικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ, καθώς και η σύνθεσή του με σκοπό την άρση ορισμένων προβλημάτων που διαπιστώθηκαν κατά τη διαδικασία σύστασης και λειτουργίας του και την πλέον εύρυθμη λειτουργία του.

Με το άρθρο 46 καθορίζεται η έναρξη ισχύος του νόμου από τη δημοσίευσή του στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά. (Στο παράρτημα του βιβλίου παρατίθεται ο εν λόγω νόμος).

1.3 Ελεγκτής και πρότυπα ελεγκτικής

Σε όλες τις χώρες οι ενώσεις των ελεγκτών έχουν έναν αυτοέλεγχο για τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες. Αυτός ο αυτοέλεγχος βασίζεται σε αποφάσεις και επαγγελματικά πρότυπα (**standards**) που αναφέρονται στις συνθήκες εισόδου κάποιου ατόμου στο επάγγελμα του ελεγκτή.

Από την ίδρυσή τους οι επαγγελματικές ενώσεις των ελεγκτών έθεσαν στους εσωτερικούς κανονισμούς τους προϋποθέσεις, οι οποίες αφορούσαν την κατάρτιση και την επιλογή των υποψηφίων, τον δεοντολογικό κώδικα και τις πρακτικές που πρέπει να ακολουθούνται. Αυτά είναι απόρροια της υψηλής αποστολής του ελεγκτή, η οποία συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με:

- τη λειτουργία και την ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς.
- τον εκσυγχρονισμό των μεθόδων διοίκησης και λειτουργίας τους.
- την αξιοπιστία των στοιχείων που δημοσιεύουν ή υποβάλλουν.
- την διαχειριστική ευταξία και εξυγίανση των επιχειρήσεων.
- τη βελτίωση των σχέσεων επιχείρησης και εφορίας.

1.3.1 Ο Ελεγκτής

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι πρωταρχικής σημασίας, διότι είναι επιφορτισμένος με την ευθύνη εφαρμογής των υψηλών στόχων της ελεγκτικής και της εκπόνησης των διαδικασιών ελέγχου. Η αποστολή του δεν σχετίζεται μόνο με τον έλεγχο, αλλά συνδέεται άμεσα τόσο με την επιχείρηση, όσο και με το περιβάλλον της.

Ένα καλό εργασιακό κλίμα μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών και των ελεγχομένων, είναι βασική προϋπόθεση μέσα σε έναν οργανισμό, γι' αυτό οι ελεγκτές δεν πρέπει να το αμελούν. Επίσης, θα πρέπει να έχουν κατά νου ότι:

- 1) Οι ελεγχόμενοι είναι και αυτοί συνάδελφοι και αντιμετωπίζουν τα ίδια προβλήματα.
- 2) Έχουν και αυτοί τους ίδιους στόχους που είναι η ανοδική πορεία του φορέα που εργάζονται.
- 3) Η επίτευξη των στόχων σε μια επιχείρηση είναι προσπάθεια όλων των εργαζομένων και όχι μόνο των εσωτερικών ελεγκτών.
- 4) Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να εκτιμά κυρίως τα συστήματα παρά τους ανθρώπους.
- 5) Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι εργαλείο των ελεγχομένων, είναι ο άνθρωπος που βοηθά στην αποτελεσματικότητα της εργασίας του ελεγχόμενου και για το λόγο αυτό απαιτείται η αποδοχή του από τους ελεγχόμενους και η αρμονική συνεργασία.

Ειδικότερα, η αποστολή του ελεγκτή είναι **διαγνωστική** και **θεραπευτική**.

- 1) **Διαγνωστική**, διότι ο ελεγκτής θα πρέπει να διαγνώσει εάν υπάρχουν στην επιχείρηση:
 - Διαχειριστικές παραλήψεις και ανωμαλίες.
 - Παραβιάσεις της εταιρικής, φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας.
 - Οργανωτικές και διοικητικές ελλείψεις.
 - Αδυναμίες στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου.
- 2) **Θεραπευτική**, διότι ο ελεγκτής θα πρέπει να κάνει την έκθεσή του στη διοίκηση της επιχείρησης, στην οποία θα γράφονται οι

τυχόν ελλείψεις, καθώς και ο τρόπος διόρθωσής τους.

Οι πληροφορίες που παρέχει ο ελεγκτής αναφέρονται σε θέματα σχεδιασμού και προγραμματισμού, στην ανάγκη τυχόν τροποποιήσεων και αναθεωρήσεων των αρχικών σχεδίων λειτουργίας της επιχείρησης και την ενημέρωση των κρατικών υπευθύνων για τυχόν νομοθετικές παραβάσεις.

Ειδικότερα, ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτιμήσει και να αξιολογήσει:

- Τη δυνατότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων και μέσων.
- Τη σκοπιμότητα των προτεινόμενων επενδύσεων.
- Τις ανάγκες χρηματοδότησης των επενδύσεων που έχουν ήδη εγκριθεί.
- Τη διασφάλιση της εξυγίανσης της επιχείρησης.
- Τη βελτίωση των σχέσεων μεταξύ των επιχειρήσεων.

1.3.2 Τα πρότυπα ελεγκτικής

Αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι η εξέταση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων καθώς και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Η έκταση του ελέγχου καθορίζεται από τον ίδιο τον ελεγκτή σύμφωνα με την επαγγελματική του κρίση.

Στην Ελλάδα ο νόμος δεν προσδιορίζει μέχρι ποιο σημείο ο ελεγκτής πρέπει να επαληθεύει τις λογιστικές καταστάσεις, ούτε την ποιότητα της εργασίας του. Για το λόγο αυτό, με την πάροδο του χρόνου οι επαγγελματικές ενώσεις των ελεγκτών καθόρισαν ορισμένους κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς, δηλαδή ορισμένα πρότυπα ή **standards ελεγκτικής** που πρέπει να ακολουθούνται από όλα τα μέλη τους.

Σκοπός των «**ελεγκτικών προτύπων**» είναι η καθιέρωση βασικών αρχών, με τις οποίες καθορίζεται η μορφή και η έκταση της επαλήθευσης που επιτυγχάνεται με τις ελεγκτικές διαδικασίες και η ομοιομορφία ανάμεσα στους ελεγκτές, με τρόπο που να είναι κατανοητή, τόσο η ελεγκτική διαδικασία, όσο και η ευθύνη του ελεγκτή.

Στις περισσότερες χώρες, όπου υπάρχει οργανωμένο το επάγγελμα του ελεγκτή, υφίστανται τέτοια «**πρότυπα ελεγκτικής**», όπως στις Η.Π.Α., στη Γαλλία, κτλ. Στην Ελλάδα το Σ.Ο.Λ. έχει καθορίσει τα «**πρό-**

τυπα» για τα μέλη του, τα οποία δημοσιεύτηκαν στο ΦΕΚ 1119β/18-12-79 και 126B/5.3.1993.

Τα **πρότυπα** διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες:

- Τα **βασικά πρότυπα**.
- Τα **πρότυπα** καλής εκτέλεσης της εργασίας.
- Τα **πρότυπα** εκθέσεων.
- Τα **πρότυπα** επαγγελματικής δεοντολογίας

1) Βασικά πρότυπα

Αυτά αναφέρονται στους σκοπούς του ελέγχου, τις προϋποθέσεις που πρέπει να έχει κάποιος για να γίνει ελεγκτής, (προσόντα ελεγκτή), τις ευθύνες του κ.ά., τα οποία αναλύονται στη συνέχεια:

• Σκοπός του ελέγχου

Σκοπός του ελέγχου είναι η πιστοποίηση της αλήθειας και ακρίβειας των ποσών που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η πιστοποίηση αυτή είναι η έκφραση της επαγγελματικής γνώμης του ελεγκτή που σχηματίστηκε ύστερα από συστηματική εξέταση και έρευνα των βιβλίων και στοιχείων από τα οποία προκύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ο ελεγκτής πρέπει να πιστοποιήσει, ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν την αληθή και πιστή εικόνα της επιχείρησης (*image fidele*). Ο ελεγκτής δεν αναλαμβάνει τον έλεγχο χωρίς σχετική έγγραφη εντολή, από την οποία να προκύπτει με σαφήνεια ο σκοπός του ζητούμενου ελέγχου.

• Προσωπικά προσόντα

Ο ελεγκτής πρέπει να έχει επιστημονικά, ελεγκτικά και ηθικά προσόντα. Με τις γνώσεις και την εμπειρία του να μπορεί να διεκπεραιώνει έναν έλεγχο και να εκφράσει την γνώμη του σταθμίζοντας τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου και τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησε. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει ανεπίληπτο ήθος, ακεραιότητα χαρακτήρα και αναμφισβήτητη αρετή. Επίσης, πρέπει να έχει άριστη γνώση και μεγάλη εμπειρία στη λογιστική και ελεγκτική επιστήμη, ικανότητα

ταχείας αντιλήψεως, επινοητικότητα και αυτοπεποίθηση, επαγγελματική κρίση και ικανότητα ευχερούς και σωστής έκφρασης στο προφορικό και γραπτό λόγο. Πρέπει ακόμη να έχει και διοικητικά προσόντα για να κατευθύνει το βοηθητικό προσωπικό που χρησιμοποιεί και τον οποίο πρέπει να επιλέγει με μεγάλη προσοχή.

- **Αμερόληπτη στάση**

Η εργασία του ελεγκτή πρέπει να γίνεται με τρόπο αμερόληπτο και το βασικό του καθήκον είναι να εκφέρει αμερόληπτη και ειλικρινή γνώμη. Τα πορίσματά του να είναι ακριβοδίκαια και να καταγράφονται με απόλυτη σαφήνεια. Δεν πρέπει να δέχεται δώρα ή διευκολύνσεις από τον ελεγχόμενο, είτε απευθείας είτε έμμεσα, για να μην επηρεάσουν τη γνώμη του και καταστήσουν διαβλητή την κρίση του. Ακόμη, πρέπει να είναι ανεξάρτητος και να μην έχει οικονομική ή άλλη σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία.

- **Επιδεξιότητα και επιμέλεια**

Βασικό καθήκον του ελεγκτή είναι να δείχνει εύλογη επιδεξιότητα και επιμέλεια, διότι αναλαμβάνει την υποχρέωση, έναντι εκείνου που θα του αναθέσει τον έλεγχο, να εργασθεί με καλή πίστη και φροντίδα και ευθύνεται έναντι αυτού για αμέλεια, κακοπιστία, έλλειψη εντιμότητας και ουσιώδη παρέκκλιση από τις παραδεδεγμένες αρχές και τους κανόνες της ελεγκτικής. Δεν ευθύνεται όμως για ζημιές που οφείλονται σε απλά λάθη κρίσης, ούτε είναι υπεύθυνος για θέματα τα οποία δεν είχε εντολή ή την αρμοδιότητα να τα ελέγξει και για θέματα που εκφεύγουν από τις γνώσεις του. Δεν πρέπει να παρασύρεται σε υπερβολές και σε έλεγχο αντικειμένων χωρίς ουσιαστική σπουδαιότητα ή σε λεπτομέρειες πέρα από τον αντικειμενικό σκοπό του ελέγχου. Να δέχεται κατ' αρχήν τα στοιχεία που του παρουσιάζουν σαν ακριβή και ειλικρινή, αλλά πρέπει να είναι επιφυλακτικός και προσεκτικός στην ερευνά του, η οποία πρέπει να προχωρεί σε βάθος όταν συναντά κάτι που του δημιουργεί υποψίες.

Ο ελεγκτής σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά την Διοίκηση και το προσωπικό της επιχείρησης, όσον αφορά το έργο, τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες τους. Οφείλει όμως να προβαίνει σε κατάλληλες συστά-

σεις και υποδείξεις και δικαιούνται να απαιτεί την εφαρμογή τους, προκειμένου να διορθωθεί ή να προληφθεί οποιαδήποτε ανωμαλία, οργανωτική αδυναμία, νομική παράβαση κ.ά.

2) Πρότυπα καλής εκτέλεσης της εργασίας

Περιέχουν τις αρχές της τεχνικής του ελέγχου, οι οποίες αναφέρονται κυρίως στο προγραμματισμό της εργασίας και την ελεγκτική εργασία:

• Προγραμματισμός εργασίας

Ο ελεγκτής πριν από την έναρξη της εργασίας του, πρέπει να αξιολογήσει τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου, για να διαμορφώσει γνώμη ως προς το βαθμό εμπιστοσύνης που μπορεί να έχει στα στοιχεία (βιβλία και παραστατικά), τα οποία του παρουσιάζει η επιχείρηση για έλεγχο. Να καταρτίσει ένα πρόγραμμα ελέγχου για κάθε περίπτωση μετά από αξιολόγηση των συναλλαγών και προσδιορισμό της έκτασης των επαληθεύσεων. Επίσης, να επιλέξει προσεκτικά την ελεγκτική διαδικασία και τις δειγματοληπτικές επαληθεύσεις στις οποίες θα προχωρήσει και οι οποίες θα πρέπει να βασίζονται σε ένα πρόγραμμα που θα καταρτίζεται μετά από μελέτη του εσωτερικού ελέγχου και του μεγέθους και της φύσης των διαφόρων κινδύνων.

• Ελεγκτική εργασία

Η ελεγκτική εργασία πρέπει να αποδεικνύεται από προσεκτικά φύλλα εργασίας. Τα στοιχεία που θα λαμβάνει υπόψη του ο ελεγκτής να είναι βάσιμα και αξιόπιστα και να προέρχονται από πρόσωπα αρμόδια, για τα οποία δεν πρέπει να έχει αμφιβολία για την αντικειμενικότητα και αμεροληψία τους. Να επαληθεύει με αλληλογραφία σημαντικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα λογαριασμούς τραπεζών, χρεωπιστωτών κ.ά. Να προβαίνει σε απευθείας απογραφές και καταμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης. Να ερευνά για ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Να ελέγχει τους λογαριασμούς των προβλέψεων, καθώς και μεταγενέστερα γεγονότα, όπως υποτιμήσεις, αναδρομικές απαιτήσεις κ.ά.

3) Πρότυπα εκθέσεων

Αυτά αναφέρονται στο τρόπο σύνταξης από μέρους του ελεγκτή της έκθεσης ελέγχου:

• Αρχές που διέπουν τις εκθέσεις

Αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, είναι να δοθεί η δυνατότητα στον ελεγκτή να εκφράσει τη γνώμη του για την ακρίβεια και ειλικρίνεια των κονδυλίων που περιλαμβάνονται σε αυτές. Στην έκθεσή του πρέπει να αναφέρει:

- Αν ο έλεγχος έγινε σύμφωνα με τα πρότυπα ελεγκτικής.
- Αν απεικονίζονται ειλικρινά η οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσης.
- Αν τηρήθηκαν οι ίδιες λογιστικές αρχές με την προηγούμενη χρήση.
- Αν τροποποιήθηκε η μέθοδος απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.
- Αν τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα από το νόμο βιβλία.
- Αν του δόθηκαν όλες οι πληροφορίες και επεξηγήσεις.
- Αν έλαβε γνώση του απολογισμού των υποκαταστημάτων.
- Αν τηρήθηκε κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής.
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα λογιστικά βιβλία.
- Κάθε σημαντικό στοιχείο που δεν εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις.

• Εφαρμογή των αρχών που διέπουν τις εκθέσεις

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφέρει τη γνώμη του με σαφήνεια και καθαρές εκφράσεις που να γίνονται εύκολα αντιληπτές και να μην είναι διφορούμενες. Αν αδυνατεί να εκφέρει γνώμη, πρέπει να το αναφέρει στην έκθεσή του και να καθορίσει με σαφήνεια τους λόγους αυτής της αδυναμίας, καθώς και στην περίπτωση που διατηρεί ορισμένες επιφυλάξεις. Θα πρέπει επίσης να αναφέρει και τα στοιχεία της επιχείρησης που δεν ελέγχθηκαν για οποιοδήποτε λόγο.

4) Πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας

Τα πρότυπα επαγγελματικής δεοντολογίας αναφέρονται στις βασικές αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς του ελεγκτή, όπως:

- Κανόνες αυτοπειθαρχίας και αυτοδεσμεύσεων.
- Έντιμη επαγγελματική συμπεριφορά.
- Αποφυγή ενασχόλησης με αντικείμενα ασυμβίβαστα προς το επαγγελματικό του έργο.
- Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής δεν πρέπει να αναλαμβάνει τον έλεγχο σε επιχειρήσεις με τις οποίες είχε ή έχει αξίωμα ή υπαλληλική θέση, ή έχει οικονομικά συμφέροντα αυτός ή οι συγγενείς του.

1.4 Η νομική και αστική ευθύνη των ελεγκτών

Είναι χαρακτηριστικό ό,τι όσο περισσότερο είναι ανεπτυγμένος ο θεσμός των ελεγκτών σε μια χώρα, τόσο και οι ευθύνες των ελεγκτών είναι μεγαλύτερες και πολυπλοκότερες. Σε αυτές τις χώρες ο ελεγκτής δεν ελέγχεται ποινικά μόνο στην περίπτωση που υπάρχουν λάθη ειλικρίνειας και κανονικότητας των λογαριασμών, αλλά και οφείλει να αποζημιώσει τις ζημιές που υφίστανται ορισμένες κοινωνικές ομάδες. Τα ζητούμενα από τους ελεγκτές ποσά των αποζημιώσεων δεν έχουν κανένα όριο και πολλές φορές είναι ανώτερα των ζημιών.

Οι ποινές που επιβάλλονται στους ελεγκτές εξαρτώνται από το εάν υπάρχει δόλος ή αμέλεια. Ευθύνες από τις ενώσεις ελεγκτών δεν ζητούν μόνο οι διοικήσεις των εταιριών, αλλά και κάθε τρίτος που έχει έννομο συμφέρον (πιστωτές, μέτοχοι, διοικητικές και φορολογικές αρχές). Οι αποφάσεις των δικαστηρίων, συνήθως εκτός των άλλων δημιουργούν ελεγκτική νομολογία, η οποία μαζί με τα ελεγκτικά πρότυπα και την ελεγκτική πρακτική διαμορφώνουν την ελεγκτική επιστήμη.

Εκτός από την ευθύνη των ελεγκτών έναντι της διοίκησης της ελεγχόμενης επιχείρησης και των τρίτων, είναι υπόλογοι και προς την επαγγελματική οργάνωση στην οποία ανήκουν υποχρεωτικά για να μπορούν να ασκούν το επάγγελμα τους. Η οργάνωση ασκεί εποπτεία που καλύπτει

τόσο την επαγγελματική επάρκεια των μελών της, όσο και την τήρηση της επαγγελματικής τους δεοντολογίας.

Στην Ελλάδα οι ελεγκτές του Ν.Δ. 2190/1920 ευθύνονται για κάθε πταίσμα που παρουσιάζεται κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους και υποχρεούνται σε αποζημίωση της εταιρίας, εάν αυτή ασκήσει δίωξη τα δύο προσεχή χρόνια. Οι ποινές για αμέλεια είχαν καθορισθεί σε φυλάκιση δύο μηνών, ενώ με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών εάν ο ελεγκτής δεν τηρούσε απόλυτη εχεμύθεια. Φυσικά σήμερα έχουν ατονήσει ενώ η γενική συνέλευση απέκτησε το δικαίωμα να απαλλάσσει τον ελεγκτή από κάθε ευθύνη.

Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρηθεί ένοχος κολάσιμης πράξεις στις εξής περιπτώσεις:

- Αν είναι ουσιωδώς αμελής στη διεξαγωγή της εργασίας του.
- Αν παραλείπει να αποκαλύψει ουσιώδη γεγονότα που ήλθαν σε γνώση του και τα οποία δεν αποκαλύπτονται ή αποκαλύπτονται ανακριβώς ή ανεπαρκώς στις οικονομικές καταστάσεις, εφόσον γνωρίζει ότι έτσι οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται παραπλανητικές.
- Αν παραλείπει να αναφέρει παρέκκλιση από τα πρότυπα ελεγκτικής.
- Αν δεν τηρεί εχεμύθεια για τα όσα έρχονται σε γνώση του με τον έλεγχο.
- Αν παραλείπει να συγκεντρώσει όλες τις πληροφορίες και διευκρινίσεις που ήταν αναγκαίες και παρά ταύτα εκφέρει ανεπιφύλακτα γνώμη.

1.5 Διακρίσεις των ελέγχων

Ο έλεγχος, όπως προκύπτει από τα μέχρι τώρα εξεταζόμενα, άπτεται της Λογιστικής, της Οικονομικής των επιχειρήσεων, της Διοικητικής Λογιστικής, της Κυβερνητικής και διακρίνεται στις εξής κατηγορίες:

- 1) Ανάλογα με την **έκταση** του ελέγχου σε **γενικό**, ο οποίος διενερ-

γείται καθ' όλη τη διαχειριστική περίοδο και σε **ειδικό**, ο οποίος διενεργείται στο τέλος της χρήσης.

- 2) Ανάλογα με το **σκοπό** για τον οποίο γίνεται ο έλεγχος σε **προληπτικό**, ο οποίος διενεργείται στη διάρκεια εκτέλεσης της πράξης από την Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου και αποβλέπει στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων και σε **κατασταλτικό**, ο οποίος διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές (Internal Auditors) και αποβλέπει στην καταστολή εκούσιων και ακούσιων πράξεων.
- 3) Ανάλογα με τη **διάρκειά** του ελέγχου σε **τακτικό**, ο οποίος διενεργείται συνεχώς και σε **έκτακτο ή περιστασιακό**, ο οποίος διενεργείται είτε σε τακτά χρονικά διαστήματα, είτε σε έκτακτες περιπτώσεις.
- 4) Ανάλογα με το **πρόσωπο** που διενεργεί τον έλεγχο σε **εσωτερικό**, ο οποίος διενεργείται από εσωτερικούς ελεγκτές για λογαριασμό της διοίκησης της επιχείρησης, οι οποίοι είναι συνήθως υπάλληλοι της επιχείρησης κατάλληλα εκπαιδευμένοι και σε **εξωτερικό**, ο οποίος διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές ή ορκωτούς λογιστές, οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση εξηρημένης εργασίας με την επιχείρηση και ενεργούν με εντολή των μετόχων και για λογαριασμό τους.
- 5) Ο **Εσωτερικός Έλεγχος** δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο (Financial Audit), δηλαδή έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων και μόνο. Αντίθετα, έχει ως σκοπό την αξιολόγηση της επάρκειας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου, δηλαδή τον έλεγχο όλων των διαδικασιών και δραστηριοτήτων, οι οποίες μπορούν να ενταχθούν ανάλογα, στους οικονομικούς, διοικητικούς, λειτουργικούς ελέγχους και στους ελέγχους παραγωγής:
 - α. **Έλεγχoi παραγωγής** (Production Audits), στοχεύουν στο να διαπιστώσουν το κατά πόσο τηρούνται οι διαδικασίες σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, το κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες είναι σύμφωνες με το εγκεκριμένο από τη διοίκηση πρόγραμμα, το κατά πόσο γίνεται σωστή χρήση του

μηχανολογικού εξοπλισμού, όπως επίσης αν ο εφοδιασμός των υλικών γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της παραγωγής, δηλαδή, αν τηρούνται οι προδιαγραφές των προϊόντων και αν γίνεται εκπαίδευση των στελεχών.

β. Οικονομικοί έλεγχοι (Financial Audits), στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας, της ειλικρίνειας, της σωστής απεικόνισης και της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

γ. Διοικητικοί έλεγχοι (Management Audits), έχουν ως στόχο να διαπιστώσουν το κατά πόσο ένα τμήμα διοικείται σωστά. Κινούνται σε ένα ευρύτερο πεδίο δράσης διαφορετικό από αυτό των οικονομικών και λειτουργικών ελέγχων. Οι διοικητικοί έλεγχοι συνίστανται στο να εξετάζουν και να αξιολογούν, βάσει αντικειμενικών επιστημονικών και τεχνικών μεθόδων τις επιμέρους λειτουργίες σε όλο το εύρος τους. Αξιολογούν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού και τη στρατηγική του φορέα ως προς την επίτευξη των στόχων, όπως επίσης τη διαχείριση των παραγωγικών μέσων, του ανθρώπινου δυναμικού των διαθεσίμων πόρων και γενικά όλες τις δραστηριότητες του φορέα ως προς το διοικητικό σκέλος. Οι διοικητικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν επίσης το πλάνο οργάνωσης και τις διαδικασίες που σχετίζονται με τη συμμόρφωση σε καθιερωμένες πολιτικές της διοίκησης και την εξασφάλιση της λειτουργικότητας της επιχείρησης.

δ. Λειτουργικοί έλεγχοι (Operational Audits), είναι έλεγχοι που αποβλέπουν στο κατά πόσο ένα τμήμα λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά και αν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες. Για παράδειγμα εκδίδεται αίτηση αγοράς, δίδεται παραγγελία στον προμηθευτή και την εκτελεί. Παραλαμβάνονται οι πρώτες ύλες, αποθηκεύονται και εξοφλείται το τιμολόγιο. Στο παράδειγμα αυτό, στόχος του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο από το αρχικό στάδιο «αίτημα για αγορά» μέχρι την εξόφληση του τιμολογίου».

Στο παράδειγμα αυτό, ο οικονομικός έλεγχος στοχεύει στο κατά πόσο η πληρωμή έγινε σύμφωνα με το ύψος του ποσού που αρχικά είχε συμφωνηθεί. Ο διοικητικός έλεγχος στοχεύει στο

κατά πόσο το τμήμα προμηθειών έλαβε τις σωστές αποφάσεις κατά το στάδιο της αγοράς, ενώ ο λειτουργικός έλεγχος επισημαίνει το κατά πόσο εφαρμόστηκαν οι υπάρχουσες διαδικασίες.

ε. Ο λογιστικός έλεγχος περιλαμβάνει το πλάνο οργάνωσης, τις διαδικασίες και τις τεκμηριώσεις που σχετίζονται με την προστασία του ενεργητικού και την αξιοπιστία των λογιστικών τεκμηριώσεων ιδίως των λογιστικών βιβλίων και των οικονομικών εκθέσεων. Οι εξωτερικοί ελεγκτές ενδιαφέρονται περισσότερο για το λογιστικό έλεγχο, χωρίς να αποκλείεται τελείως και ο διοικητικός, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές ενδιαφέρονται και για τα δύο είδη ελέγχου.

6) Έλεγχος συμμόρφωσης. Με τον έλεγχο αυτό διαπιστώνουμε αν η επιχείρηση συμμορφώνεται ή όχι με την πολιτική που έχει χαράξει η διοίκηση. Έργο των διοικήσεων είναι να χαράζουν πολιτικές, βραχυχρόνιες ή μακροχρόνιες. Ευθύνη του εσωτερικού ελεγκτή είναι να ελέγξει και να διαπιστώσει αν τηρούνται οι οδηγίες της διοίκησης και αν εφαρμόζεται η πολιτική που έχει αποφασισθεί.

Η διοίκηση της επιχείρησης στην αρχή της χρήσης εκδίδει για παράδειγμα ένα τιμοκατάλογο. Αρμοδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή είναι να ελέγξει αν τηρείται αυτός ο τιμοκατάλογος. Επίσης, η διοίκηση χαράσσει κάθε χρόνο την πολιτική της σχετικά με τις εκπτώσεις που παρέχει στους πελάτες της επί του τζίρου της. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να ελέγξει αν έγιναν οι εκπτώσεις όταν ο πελάτης έφτασε του στόχους τους οποίους είχε θέσει η εταιρεία.

7) Έλεγχος αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Σε κάθε επιχείρηση ο μόνιμος στόχος της διοίκησης είναι να αυξήσει την κερδοφορία της. Όσο επιτυγχάνεται αυτός ο στόχος κάνει την εταιρεία πιο αποδοτική και αποτελεσματική. Όμως για να πετύχει αυτόν τον στόχο η διοίκηση μελετά την συνολική εικόνα της εταιρείας, εξετάζει τους σχετικούς αριθμοδείκτες και χαράζει την πολιτική της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι αυτός που θα ασχοληθεί με όλα τμήματα της επιχείρησης. Θα ελέγξει

αν κάνουν καλά και σωστά τη δουλειά τους, καθώς και πόσο αποτελεσματικά και αποδοτικά είναι. Κατά συνέπεια με αυτό τον τρόπο ο εσωτερικός ελεγκτής συμπληρώνει την δουλειά της διοίκησης προκειμένου να βγει ένα σωστό και επιθυμητό αποτέλεσμα.

Εάν για παράδειγμα, στόχος της διοίκησης είναι η αύξηση του μεριδίου αγοράς κατά 5%, μέσω της βελτίωσης της ποιότητας των προϊόντων της επιχείρησης και την παράλληλη αύξηση του κόστους, ο εσωτερικός ελεγκτής θα ελέγξει όλα τα τμήματα της επιχείρησης προκειμένου να διαπιστώσει αν ο στόχος που έθεσε η εταιρεία υλοποιείται.