Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ



Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

Η εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στον Ιδιωτικό και Δημόσιο τομέα: Πλεονεκτήματα από την Ομογενοποίηση της Ελεγκτικής Μεθοδολογίας

Διπλωματική Εργασία

που υποβλήθηκε στο Τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ

ως μέρος των απαιτήσεων για την απόκτηση

Μεταπτυχιακού Διπλώματος Ειδίκευσης στη Λογιστική και Ελεγκτική

από την

Μπραϊμλλάρι Έλενα

Ηράκλειο

Μάρτιος 2014

ΔΗΛΩΣΗ ΑΥΘΕΝΤΙΚΟΤΗΤΑΣ, ΖΗΤΗΜΑΤΑ COPYRIGHT

Ο μεταπτυχιακός φοιτητής που εκπόνησε την παρούσα διπλωματική εργασία φέρει ολόκληρη την ευθύνη προσδιορισμού της δίκαιης χρήσης του υλικού, η οποία ορίζεται στη βάση των εξής παραγόντων: του σκοπού και χαρακτήρα της χρήσης (μη-εμπορικός, μη-κερδοσκοπικός, αλλά εκπαιδευτικός-ερευνητικός), της φύσης του υλικού που χρησιμοποιεί (τμήμα του κειμένου, πίνακες, σχήματα, εικόνες κ.λπ.), του ποσοστού και της σημαντικότητας του τμήματος που χρησιμοποιεί σε σχέση με το όλο κείμενο υπό copyright, και των πιθανών συνεπειών της χρήσης αυτής στην αγορά ή την γενικότερη αξία του υπό copyright κειμένου.

ΤΡΙΜΕΛΕΙΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία εγκρίθηκε ομόφωνα από την τριμελή εξεταστική επιτροπή η οποία ορίστηκε από την ΓΣΕΣ του Τμήματος Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης, σύμφωνα με το νόμο και τον εγκεκριμένο Οδηγό Σπουδών του ΠΜΣ «Λογιστική και Ελεγκτική». Τα μέλη της Επιτροπής ήταν:

Χαρίσης Χαρίλαος…… (Επιβλέπων)

Ροδοσθένους Μαρία……..(Μέλος)

Σταματόπουλος Θεόδωρος…… (Μέλος)

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής του Τ.Ε.Ι. Κρήτης δεν υποδηλώνει αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα.

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Αφιερώνω την διπλωματική μου εργασία στους εξαιρετικούς γονείς μου Τεκί και Καντένα Μπραϊμλλάρι, οι οποίοι με την απέραντη αγάπη και αφοσίωσή τους με στηρίζουν σε όλους τους τομείς της ζωής μου και με όλους τους τρόπους.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω των κο Χαρίλαο Χαρίση, Επιβλέποντα Καθηγητή, για την στήριξή του και την ουσιώδη καθοδήγησή του καθόλη την διάρκεια της συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... 1

1.1 Εισαγωγικές έννοιες.....3

1.2 Σκοπός της εργασίας.....3

1.3 Συνεισφορά της εργασίας 3

1.4 Διάρθρωση της εργασίας 4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ 5

2.1 Ορισμός ελεγκτικής 5

2.2 Στόχοι του ελέγχου 6

2.3 Ιστορική αναδρομή του ελέγχου.....7

2.4 Κατηγορίες ελέγχου.....10

2.5 Σύγκριση εσωτερικού – εξωτερικού ελέγχου.....144

2.6 Εναρμόνιση των λογιστικών μεθόδων: Βιβλιογραφική ανασκόπηση.....16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ 22

3.1 Ορισμός.....22

3.2 Εισαγωγή στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα 23

3.3 Παράγοντες που συνέβαλλαν στην ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου25

3.4 Οδηγίες για την άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων 28

3.5 Παράγοντες που εμποδίζουν την εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων31

3.6 Βαθμός εναρμόνισης με τα ελεγκτικά πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση 33

3.7 Συνέπειες εναρμόνισης με τα ελεγκτικά πρότυπα 41

3.8 Πλεονεκτήματα από την εναρμόνιση με τα ελεγκτικά πρότυπα 42

3.9 Μειονεκτήματα της εναρμόνισης με τα ελεγκτικά πρότυπα 47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ..... 48

4.1 Εισαγωγικές έννοιες.....48

4.2 Είδη Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου 52

4.3 Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (INTOSAI).....53

4.4 Ανώτατο ελεγκτικό όργανο στην Ελλάδα: Ελεγκτικό Συνέδριο.....53

4.5 Δημοσιονομικός έλεγχος και έλεγχος επιδόσεων 57
4.6 Πλεονεκτήματα Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στο δημόσιο τομέα 57
4.7 Διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα 59
4.8 Τα φαινόμενα της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης 66
4.9 Προϋποθέσεις αποτελεσματικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα 66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ……71
5.1 Συμπεράσματα 71
5.2 Προτάσεις 76
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 77
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ 91
Α. Χώρες που έχουν ιδρύσει Ανώτατα Όργανα Ελέγχου……91
Β.Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ιδιωτικού Τομέα (IAS) 96
Γ. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (IPSAS) 98
Δ. Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISA) 100
Ε. Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (ISSAI) 114

Πίνακας πινάκων:

Πίνακας 1	Κατηγορίες ελέγχου.	Σελ.10
Πίνακας 2	Εφαρμογή των ΔΕΠ στον Ιδιωτικό Τομέα (Ελεγκτικές Εταιρίες).	Σελ.39
Πίνακας 3	Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα ΔΕΠ.	Σελ.75
Πίνακας4	Συγκεντρωτικός πίνακας βιβλιογραφικής ανασκόπησης.	Σελ.82
Πίνακας 5	Χώρες που έχουν ιδρύσει Ανώτατα Όργανα Ελέγχου.	Σελ.91
Πίνακας 6	Διεθνή λογιστικά πρότυπα ιδιωτικού τομέα (IAS).	Σελ.96
Πίνακας 7	Διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα (IPSAS).	Σελ.98

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη της εφαρμογής των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων τόσο στον ιδιωτικό (ελεγκτικές εταιρίες) όσο και στον δημόσιο τομέα (Ανώτατα Όργανα Ελέγχου) καθώς και η παρουσίαση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή τους.

Μελετήσαμε εκτενώς την διεθνή αρθογραφία προκειμένου να εξάγουμε σαφή και ακριβή συμπεράσματα σχετικά με τους λόγους που καθιστούν απαραίτητη την εφαρμογή των ΔΕΠ, τις δυσκολίες που προκύπτουν κατά την διαδικασία εφαρμογής και τον βαθμό εναρμόνισης των εθνικών προτύπων με τα ΔΕΠ. Από την έρευνα αυτή προκύπτει ότι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των ΔΕΠ ποικίλει από χώρα σε χώρα καθώς υπάρχουν πολλά προβλήματα που δυσκολεύουν την εφαρμογή τους όπως νομικές, πολιτικές, πολιτιστικές, γλωσσικές και οικονομικές διαφορές μεταξύ των χωρών .

Ωστόσο, προκύπτουν και πολλά οφέλη από την υιοθέτηση των ΔΕΠ τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα. Επιγραμματικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε την αύξηση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, της σαφήνειας, της αξιοπιστίας, τη μείωση διαφθοράς καθώς και την αποτελεσματική διαχείριση του εθνικού–δημόσιου πλούτου.

Λέξεις κλειδιά: Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, πλεονεκτήματα Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, εφαρμογή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

ABSTRACT

The purpose of this paper is to study the application of International Accounting Standards in the private (audit firms) and public sector (SAIs) and present their advantages and disadvantages.

We studied extensively the international press in order to draw clear and accurate conclusions about the reasons that necessitate the implementation of ISAs, the difficulties arising during the implementation process and the degree of harmonization of national standards with ISAs. The investigation shows that the adoption and implementation of ISAs varies from country to country as there are many problems that hinder their implementation such as legal, political, cultural, linguistic and economic differences between countries.

However, there are many benefits in the adoption of ISAs in both the private and public sectors. To name a few, there is an obvious increase in the comparability of financial statements, as well as in clarity and trust, there is also reduction of corruption and effective management of the national - public wealth.

Keywords: International Auditing Standards, Aadvantages of International Auditing Standards, Implementation of International Auditing Standar

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγικές έννοιες

Ο κλάδος της λογιστικής και ελεγκτικής έχει χάσει την αξιοπιστία του και για αυτό το λόγω καταβάλλονται προσπάθειες από οργανωμένους παγκόσμιους φορείς για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στο επάγγελμα.

Ο ελεγκτής έχει στόχο να ελέγξει εάν η οικονομική μονάδα λειτουργεί σύμφωνα με τις προκαθορισμένες πολιτικές της επιχείρησης (εσωτερικός έλεγχος). Ο ρόλος του ελεγκτή έχει τεράστια σημασία για τις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίου. Ο ελεγκτής έχει διαμεσολαβητικό ρόλο ανάμεσα στις εταιρείες που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις και τους χρήστες αυτών των οικονομικών εκθέσεων. Μέτοχοι, επενδυτές καθώς και άλλοι ενδιαφερόμενοι θέλουν να γνωρίζουν εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες.

Αποτελεί επιτακτική ανάγκη η παροχή στην κοινωνία ακριβής και αξιόπιστης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, μέσω ενός οργανωμένου και τυποποιημένου λογιστικού συστήματος σε συνδυασμό με τη διενέργεια ανεξάρτητου ελέγχου για τη διαφάνεια της διαχείρισης των οικονομικών πόρων από άτομα ανεξάρτητα με την ελεγχόμενη μονάδα.

Η εφαρμογή των εναρμονισμένων προτύπων θα βοηθήσει στο να επιτευχθούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά ελέγχου και εκθέσεων ελέγχου που αφορούν την «αληθινή και δίκαιη εικόνα» αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και άλλων οντοτήτων.

Όσον αφορά τον έλεγχο στον δημόσιο τομέα, η υποχρέωση για λογοδοσία και η διαφάνεια των διαδικασιών, όσων αφορά την αξιοποίηση των δημόσιων πόρων, αποτελούν πολύ σημαντικούς παράγοντες στην επίτευξη χρηστής διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών. Για αυτό τον λόγο, σχεδόν σε όλες τις χώρες έχουν ιδρυθεί Ανώτατα Όργανα Ελέγχ1ου, που ως εθνικοί φορείς είναι αρμόδιοι για τον έλεγχο των δημοσίων εσόδων και δαπανών και παρέχουν ανεξάρτητη γνώμη σχετικά με τον τρόπο

που η εκτελεστική εξουσία έχει χρησιμοποιήσει τους κρατικούς πόρους[1]. Γενικά υπάρχουν τέσσερις στόχοι για τον έλεγχο του δημοσίου τομέα οι οποίοι είναι οι εξής[2]:

1) Η προώθηση της σωστής και αποτελεσματικής χρήσης των δημόσιων πόρων,
2) Η ανάπτυξη της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης,
3) Η ορθή εκτέλεση των διοικητικών δραστηριοτήτων, και
4) Η ανακοίνωση των πληροφοριών προς τις δημόσιες αρχές και προς το ευρύ κοινό με την δημοσίευση αντικειμενικών εκθέσεων.

Η διεθνής ένωση που είναι υπεύθυνη για τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου ονομάζεται Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (INTOSAI) και έχει περισσότερα από 170 μέλη σε όλο τον κόσμο (Alastair Evans, 2008). Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου έχουν ως θεμελιώδη στόχο την διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής πολιτικής, της λογοδοσίας και της διαφάνειας των διεθνών οργανισμών ελέγχου. Αποτελεσματικά και ανεξάρτητα συστήματα ελέγχου προωθούν τον διαφανή έλεγχο των διεθνών οργανισμών με αποτέλεσμα να ενισχύεται η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα και η οικονομία τους[3]. Ο Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου θεωρεί ότι ο αποτελεσματικός εξωτερικός έλεγχος αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την χρηστή δημοσιονομική λειτουργία. Τα μέλη αυτού του οργανισμού δουλεύουν συλλογικά για την προώθηση ρυθμίσεων ελέγχου που ενθαρρύνουν τον έλεγχο από τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου με τρόπο ανεξάρτητο και διαφανή[4]. Διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην ενίσχυση της κυβέρνησης και της λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα. Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου μπορούν να διαβεβαιώσουν ότι τα χρήματα των φορολογούμενων δαπανώνται αποτελεσματικά και αποδοτικά σύμφωνα με τους νόμους και κανονισμούς τους κράτους. Η κύρια συμβολή τους είναι η πρόληψη της διαφθοράς μέσω της βελτίωσης της διαφάνειας και της λογοδοσίας σε όλους τους τομείς του δημοσίου τομέα. Οι Watts και Zimmerman (1986) ισχυρίζονται ότι «Ο έλεγχος είναι θεμελιώδους σημασίας για την αποτελεσματική

[1] Characteristics of different external audit systems. Department for International Development Briefing.
[2] The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions in 1977 and reissued in 1998.
[3] Bjarne Mørk-Eidem (2004). Audit of International Institutions: Guidance for Supreme Audit Institutions (SAIs).
[4] Bjarne Mørk-Eidem (2004). Audit of International Institutions: Guidance for Supreme Audit Institutions (SAIs).

και εύρυθμη λειτουργία των κεφαλαιαγορών διότι συμβάλλει στην μείωση των κινδύνων που αναμένεται να αντιμετωπίσουν οι εμπλεκόμενοι οργανισμοί και φορείς».

1.2 Σκοπός της εργασίας

Απώτερος σκοπός, λοιπόν, της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστούν η εφαρμογή και τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού αναλύονται ξεχωριστά τα ζητήματα που αφορούν το δημόσιο σε σχέση με αυτά που αφορούν τον ιδιωτικό τομέα.

1.3 Συνεισφορά της εργασίας

Η διεθνής πρακτική έχει δείξει ότι σε πολλές περιπτώσεις η άσκηση του ελέγχου (εσωτερικού ή εξωτερικού) είναι είτε αναποτελεσματική είτε κατευθυνόμενη. Αυτός είναι φυσικά και ο λόγος της εμφάνισης των Προτύπων σχετικά με την άσκηση του εν λόγω επαγγέλματος. Χωρίς να υπάρχει διάθεση για υποτίμηση της σπουδαιότητας του έργου του ελεγκτή πρέπει παράλληλα να τονιστεί η εγγενής αδυναμία της επιστήμης της ελεγκτικής. Η αδυναμία αυτή έγκειται στο γεγονός ότι αφενός ο εσωτερικός ελεγκτής είναι έμμισθος υπάλληλος του ελεγχόμενου οργανισμού (συνήθως με εξαρτημένη σύμβαση εργασίας) και αφετέρου ο εξωτερικός ελεγκτής εργάζεται σε μια επιχείρηση που αμείβεται από τον ελεγχόμενο οργανισμό.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι στην καθημερινή πρακτική ο έλεγχος μπορεί πολύ εύκολα να παρεκκλίνει από τους αρχικούς του στόχους και σκοπούς. Οι αρνητικές επιπτώσεις αυτής της παρέκκλισης αφορούν πρωτίστως την επιχειρηματική οντότητα, το οποίο είναι παράδοξο, διότι σε μεγάλο βαθμό το ανεπαρκές έργο του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οφείλεται σε αποφάσεις και κατευθύνσεις της Διοίκησης.

Στην ελληνική πραγματικότητα συναντώνται πολύ συχνά τέτοιου είδους πρακτικές, αρκεί να αναλογιστεί κανείς το πλήθος των επιχειρήσεων που στις μέρες μας δηλώνουν παύση εργασιών, αδυναμία εξόφλησης υποχρεώσεων προς το προσωπικό (μισθοδοσία) ή τους προμηθευτές τους, ακόμη την επιθυμία να υπαχθούν στο άρθρο 99 του πτωχευτικού

κώδικα καθώς και αυτές οι φορείς των οποίων διώκονται ποινικά για εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις (βλέπε τις συλλήψεις της Οικονομικής Αστυνομίας) ή πολλές ακόμη που επιβαρύνονται με τεράστια πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, της Επιθεώρησης Εργασίας κλπ. Είναι σχεδόν βέβαιο ότι μεγάλο ποσοστό αυτών των αρνητικών γεγονότων για τις ελληνικές επιχειρήσεις θα είχαν αποφευχθεί ή τουλάχιστον θα είχαν εντοπιστεί έγκαιρα, αν ο έλεγχος λειτουργούσε πάντα απρόσκοπτα και σύμφωνα με τα Πρότυπα. Ανάλογα, φαινόμενα κακοδιαχείρισης και παρέκκλισης από τους τιθέμενους στόχους παρατηρούνται και στο Δημόσιο τομέα. Συμπερασματικά, η αναγκαιότητα της παρούσας εργασίας έγκειται στην επιτακτική ανάγκη να αντιληφθούν οι διεθνείς οργανισμοί (ιδιωτικοί και δημόσιοι) ότι η «μη πρότυπη» εφαρμογή ελέγχου είναι εξαιρετικά επικίνδυνη για τη βιωσιμότητά τους, ειδικά σε μια περίοδο που χαρακτηρίζεται από υψηλή στενότητα οικονομικών πόρων.

1.4 Διάρθρωση της εργασίας

Προς επίτευξη του ανωτέρω σκοπού το κυρίως μέρος της εργασίας χωρίζεται σε τέσσερα κεφάλαια. Η βιβλιογραφική ανασκόπηση ξεκινά στο 2^{ο} κεφάλαιο με μια ιστορική αναδρομή στην ελεγκτική και στις βασικές έννοιες σχετικά με τον έλεγχο. Στο ίδιο κεφάλαιο εισάγονται οι έννοιες της ελεγκτικής, του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου και γίνεται διαχωρισμός μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια, στο 3^{ο} κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ελεγκτικά πρότυπα για τον ιδιωτικό τομέα, ενώ στο επόμενο κεφάλαιο ακολουθούν τα αντίστοιχα πρότυπα για τον δημόσιο τομέα. Στο 5^{ο} και τελευταίο κεφάλαιο συνοψίζονται τα γενικά συμπεράσματα της εργασίας και πραγματοποιούνται προτάσεις για μελλοντική έρευνα σε συναφές αντικείμενο.

Κεφάλαιο 2: Αποσαφήνιση βασικών εννοιών

2.1 Ορισμός ελεγκτικής

Ο κλάδος της ελεγκτικής είναι μείζονος σημασίας για την εύρυθμη λειτουργία όλων των επιχειρήσεων, του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα, και για αυτό το λόγω το συγκεκριμένο θέμα έχει απασχολήσει πολλούς συγγραφείς. Κατά καιρούς έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί για τον κλάδο της ελεγκτικής και για τον έλεγχο γενικότερα, κάποιοι από τους οποίους αναφέρονται παρακάτω.

«Ελεγκτική είναι η συστηματική εξέταση των βιβλίων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού με σκοπό την πιστοποίηση ή εξακρίβωση και τη γνωμάτευση για τα γεγονότα, τα οποία ανάγονται στην οικονομική κατάσταση και τις οικονομικές πράξεις αυτής» (Montgomery, 2012).

Επίσης, σύμφωνα με τον Τσιμαρά (1987) «Ελεγκτική είναι το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών τρόπων, που απορρέουν από τη βαθιά γνώση της Οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής, και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών εγγραφών, δικαιολογητικών εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση».

«Ελεγκτική είναι ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφραστεί μια αντικειμενική κρίση, σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές, για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους»[5].

«Ελεγκτική είναι ο επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια»[6].

[5] Παπαδάτου Θεοδώρα, (2005) «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών», σελ.6
[6] Χρήστος Καζαντζής (2006) «Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος», σελ.52.

Πρόκειται δηλαδή για μια συστηματική διαδικασία συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων από τον ελεγχόμενο οργανισμό, τα οποία και αποτελούν τα ελεγκτικά τεκμήρια, της αξιολόγησης και ανάλυσής τους σύμφωνα με γενικά αποδεκτές αρχές (ελεγκτικά πρότυπα) και της κοινοποίησης των αποτελεσμάτων στα ενδιαφερόμενα μέρη (Messier et al., 2008).

«Έλεγχος είναι μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής απόκτησης και αξιολόγησης των αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τους ισχυρισμούς για τις οικονομικές δράσεις και οργανώσεις μιας οικονομικής μονάδας, προκριμένου να εξακριβωθεί ο βαθμός αντιστοιχίας μεταξύ αυτών των ισχυρισμών και των κριτηρίων που έχουν ορισθεί, καθώς και η ανακοίνωση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενος χρήστες» (Eilifsen et al., 2010).

Εναλλακτικά, έλεγχος είναι μια συστηματική διαδικασία που περιλαμβάνει την αποδοχή και καθορισμό των όρων συμμετοχής, τον σχεδιασμός και την αξιολόγηση του κινδύνου, την συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων και την υποβολή εκθέσεων.

«Έλεγχος είναι μια διαδικασία αξιολόγησης στην οποία ο ελεγκτής λειτουργεί ως μεσάζων μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών. Ο ελεγκτής συγκεντρώνει ιστορικά στοιχεία τα οποία εξετάζει και αξιολογεί σύμφωνα με προκαθορισμένους στόχους και ανακοινώνει τα αποτελέσματα στην «έκθεση ελέγχου»[7] στα ενδιαφερόμενα μέρη» (O'Regan, 2003).

2.2 Στόχοι του ελέγχου

Σύμφωνα με τον Montgomery (1912), οι βασικοί στόχοι του ελέγχου είναι:

1) Ανακάλυψη και πρόληψη απάτης,
2) Ανακάλυψη και πρόληψη λαθών,
3) Εκτίμηση της πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης.

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με σκοπό να διερευνηθεί από τον ελεγκτή εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη,

[7]Η έκδοση της έκθεσης ελέγχου είναι η τελική φάση της διαδικασίας ελέγχου. Γνωστοποιεί τα πορίσματα του ελεγκτή στα ενδιαφερόμενα μέρη της εταιρείας και στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (Eilifsen et al., 2010).

σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα ή κάποιο άλλο Πλαίσιο Λογιστικών Κανόνων και σύμφωνα με την ορθή παρουσίαση (εξωτερικός έλεγχος). Ο γενικός στόχος κάθε ελεγκτικής αποστολής είναι να εκτιμήσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις και οι συνοδευτικές υποσημειώσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με ειδικά κριτήρια, να εκτιμήσει την καταλληλότητα και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, την πιθανότητα απάτης και την πιθανότητα η επιχείρηση να συνεχίσει ως δρώσα οικονομική δραστηριότητα.

2.3 Ιστορική αναδρομή του ελέγχου

Η ιστορία του ελέγχου είναι πολύ αρχαία. Συγκεκριμένα, χρονολογείται από τότε που τα άτομα και τα ιδρύματα άρχισαν να καταγράφουν τις οικονομικές δραστηριότητες και ένιωσαν την ανάγκη να απασχολούν ελεγκτές προκειμένου να τις καταγράφουν και να τις επιβλέπουν (O'Regan 2003). Οι κλασσικοί αυτοκράτορες της Ρώμης και της Κίνας, για παράδειγμα, δημιούργησαν περίτεχνες δημόσιες υπηρεσίες για να παρακολουθούν και να αναφέρουν τα οικονομικά του κράτους και να εκτιμούν τα έσοδα από τη φορολογία. «Κάποιοι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι ο έλεγχος έχει αρχίσει από πολύ παλιούς πολιτισμούς. Σύμφωνα με στοιχεία από τη Μεσοποταμία που χρονολογούνται το 3600 π.χ., γραμματείς χρησιμοποιούνταν για να προετοιμάζουν τις περιλήψεις των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών τα οποία διαφέρανε σε σχέση με τους καταλόγους των ποσών που διακινούνταν και είχαν προετοιμάσει άλλοι. Μικροσκοπικά σημάδια, τελείες, και κύκλοι αναφέρονται καθώς και επίπονες προσπάθειες σύγκρισης ενός αρχείο με ένα άλλο, σημάδια τα οποία έχουν επιζήσει ανά τους αιώνες και εξακολουθούν να χρησιμοποιούν οι ελεγκτές για να μαρκάρουν τους ελέγχους των αρχείων» (O'Regan, 2003). Στην Αγγλία, το μεσαίωνα, πολλά από τα μέρη που ενδιαφέρονταν για κτηματικούς ελέγχους ήταν αναλφάβητοι με αποτέλεσμα ο έλεγχος να γίνεται προφορικά, για αυτό και η λέξη «audit» προέκυψε από την λατινική λέξη «audire» («να ακούς») (O'Regan, 2003). Στην σύγχρονη εποχή ο έλεγχος τείνει να τεκμηριώνεται με απόλυτη ακρίβεια (Sawyer and Vinten, 1996). Ο όρος Auditors (Ελεγκτές) εμφανίστηκε για πρώτη φοράς στην Αγγλία το

1285 σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α΄ ενώ η πρώτη επίσημη ΄Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών' εμφανίστηκε στη Βενετία το 1581 με τίτλο 'Collegio dei Raxonti'[8].

Στην Ελλάδα η πρώτη απόπειρα για να δημιουργηθεί οργανωμένο ελεγκτικό επάγγελμα έγινε το 1956, με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών υπό την καθοδήγηση και βοήθεια Άγγλων Ορκωτών και υπό την επίβλεψη του κράτους. Το ΣΟΛ είχε την ευθύνη για να πραγματοποιήσει ελέγχους στον ιδιωτικό τομέα μέχρι το 1992 όταν, με προεδρικό διάταγμα 226/92, δόθηκε η δυνατότητα σε επαγγελματίες και άρτια καταρτισμένους ελεγκτές, η ίδρυση ελεγκτικών εταιριών σύμφωνα με τα Αγγλικά και Αμερικάνικα πρότυπα.

Η διαδικασία διεθνοποίησης των ελεγκτικών μεθόδων αναπτύχθηκε μετά το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο και ήταν αποτέλεσμα της ανάπτυξης των πολυεθνικών εταιριών, οι οποίες χρειάζονταν ένα αποτελεσματικό και αποδοτικό σύστημα ελέγχου για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων. Η εκρηκτική ανάπτυξη των διασυνοριακών επενδύσεων και της άντλησης των κεφαλαίων στις παγκόσμιες αγορές έδωσε μεγάλη ώθηση στην ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών, Ελεγκτικών και Δεοντολογικών Προτύπων (Anerud, 2007). Επιπρόσθετα, η έξαρση των οικονομικών απατών και η κατάρρευση ορισμένων επιχειρήσεων όπως αυτό της Enron, Worldcom, Adelphia,Tyco, Peramalat καθώς κ.α., που είχαν ως αποτέλεσμα οι επενδυτές να υποστούν τεράστιες οικονομικές ζημίες, τόνισαν την ανάγκη για να αναπτυχθούν Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Η ανάγκη για παγκόσμια πρότυπα χωρίζεται σε τρεις φάσεις. Η πρώτη φάση αφορά τη δεκαετία '40 και '50 που ήταν μια περίοδος ανοικοδόμησης μετά τον πόλεμο και ως εκ τούτου τα διεθνή πρότυπα ήταν περιττά (Roussey, 1986). Στα τέλη των δεκαετιών '60 και '70 σημειώθηκε μια απότομη αύξηση στο διεθνές εμπόριο και τις επενδύσεις. Ήταν μια πολύ σημαντική περίοδος ανάπτυξης για τους διεθνείς οργανισμούς. Έτσι, οι βάσεις για ένα Διεθνές Σύνολο Ελεγκτικών Προτύπων τέθηκαν το 1969 όταν η Διεθνής Ομάδα Λογιστών (Accountants International Study Group) εξέδωσε μια σειρά εκθέσεων που επικεντρώνονται στον Διεθνή Έλεγχο (Roussey, 1986).

[8] Βασιλάκη Σοφία (2010). Η άσκηση ποιοτικού ελέγχου στην ελεγκτική εργασία ως μέσο για την αποκάλυψη της απάτης των οικονομικών καταστάσεων.

Η διαδικασία της διεθνούς εναρμόνισης των οικονομικών εκθέσεων ξεκίνησε συγκεκριμένα, τον Οκτώβριο του 1972, όταν κατά τη διάρκεια του δέκατου Διεθνούς Συνεδρίου των Λογιστών, ιδρύθηκε η Διεθνής Συντονιστική Επιτροπή για το Λογιστικό Επάγγελμα (ICCAP) (Roussey, 1986). Το Συνέδριο αυτό έθεσε τα θεμέλια για την γέννηση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) στις 29 Ιουνίου του 1973, τον πρόδρομο του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που εδρεύει στο Λονδίνο (Dunn, 2002). Τον Οκτώβριο του 1977, εξήντα τρεις (63) φορείς του λογιστικού επαγγέλματος που προέρχονταν από σαράντα εννέα (49) χώρες, συνήψαν συμφωνία ίδρυσης της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Accountants Federation, IFAC),[9] η οποία εξυπηρετεί το λογιστικό επάγγελμα σε όλο τον κόσμο με στόχο την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος.

Ο πρωταρχικός σκοπός της IFAC είναι η ανάπτυξη και η δημοσίευση εναρμονισμένων σε παγκόσμια κλίμακα ελεγκτικών προτύπων, η εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος με τη θέσπιση υψηλής ποιότητας ελεγκτικών προτύπων, η διευκόλυνση της σύγκλισης των διεθνών και εθνικών προτύπων και η ενίσχυση της ομοιομορφίας των πρακτικών σε όλο τον κόσμο, αυξάνοντας έτσι την εμπιστοσύνη του κόσμου στο ελεγκτικό επάγγελμα[10]. Στα τέλη της δεκαετίας του ’70 η IFAC ίδρυσε την Διεθνή Επιτροπή Ελεγκτικών Πρακτικών (International Auditing Practices Commettee, IAPAC) με την εξουσία να παρέχει διαδικαστικές κατευθυντήριες γραμμές για την υποβολή εκθέσεων στους ελεγκτές. Κατά την περίοδο 1980 έως 1991 η IAPAC λεγόταν «Διεθνείς Οδηγίες Ελέγχου» (International Auditing Guidlines, IAG) και ήταν ο πρόδρομος των μετέπειτα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

«Καλά λογιστικά πρότυπα δεν έχουν κανένα νόημα χωρίς ισχυρά ελεγκτικά πρότυπα» (Dunn, 2002) για αυτό, το 1991 εκδόθηκε το πρώτο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου. Στη συνέχεια, το 2002 η IAFAC μετονομάστηκε σε Διεθνές Συμβούλιο Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)

[9] International Federation of Accountants, Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium sized Entities.
[10] International Federation of Accountants, Audit Quality and International Standards on Auditing.

και το 2003 δημοσίευσε ένα πλήρες κείμενο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Το 2002 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο υπουργών ενέκρινε την πρόθεση της IAASB για τους υποχρεωτικούς ελέγχους, ώστε να διεξάγονται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα μετά το 2005 (Burns and Fogarty, 2010). Το Ηνωμένο Βασίλειο ήταν από τα πρώτα κράτη μέλη που υιοθέτησε τα ΔΕΠ και στη συνέχεια ακλούθησαν πολλές άλλες χώρες. Σήμερα πάνω από 100 χώρες αναγνωρίζουν τα πρότυπα και πολλές ακόμα είναι πρόθυμες στο να τα υιοθετήσουν (Whittington, 2008).

2.4 Κατηγορίες ελέγχου

Οι έλεγχοι είναι δυνατό να διακριθούν, με βάση διάφορα κριτήρια, σε κατηγορίες και είδη που παρουσιάζονται στον επόμενο πίνακα (Meigs et al., 1984, sel. 20-21):

ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΚΡΙΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΩΝ
Ανάλογα με : **Το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα**	1. Εσωτερικοί 2. Εξωτερικοί
Την έκτασή τους	1. Ειδικοί 2. Γενικοί
Το σκοπό τους	1. Προληπτικοί 2. Κατασταλτικοί
Τη διάρκειά τους	1. Μόνιμοι (Διαρκείς) 2. Τακτικοί (Περιοδικοί) 3. Έκτακτοι (Περιστασιακοί)

Πίνακας 1.

Εσωτερικοί έλεγχοι: Είναι οι έλεγχοι που οργανώνονται από τον ίδιο φορέα στον οποίο διενεργούνται και επιπλέον αναλαμβάνονται από εξειδικευμένα στελέχη/υπαλλήλους του, που καλούνται συνήθως εσωτερικοί ελεγκτές.

Εξωτερικοί έλεγχοι: Είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, δηλαδή από άτομα που δεν έχουν σχέση εξαρτημένης εργασίας (υπαλληλική σχέση) με την οικονομική μονάδα. Οι εξωτερικοί ελεγκτές καλούνται να ελέγξουν την οικονομική μονάδα συνήθως μετά από πρόσκληση των μετόχων αυτής.

Μικτοί έλεγχοι: Είναι οι έλεγχοι που οργανώνονται και συντονίζονται εσωτερικά, από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου της επιχείρησης και διενεργούνται μέσω συνεργασίας εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.

Με κριτήριο την έκταση τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε (Σταυρόπουλος, 2005):

- Ειδικούς
- Γενικούς.

Ειδικοί έλεγχοι: Είναι οι έλεγχοι που αποσκοπούν στη διερεύνηση ενός συγκεκριμένου τομέα ή αντικειμένου της επιχείρησης, για παράδειγμα εισπράξεις, προμήθειες, πληρωμές, πωλήσεις, εκχώρηση δανείων, παραγωγή, επισφάλειες πελατών, διαχείριση αποθεμάτων, παραλαβή έργων, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας καθώς και μια σειρά άλλων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Γενικοί έλεγχοι: Είναι εκείνοι οι έλεγχοι που εκτείνονται στη συνολική διαχείριση μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (π.χ. μήνας, τρίμηνο, έτος). Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιου είδους ελέγχου είναι ο έλεγχος επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Κατάσταση Ταμειακών Ροών κλπ.), που διενεργείται ετησίως από τους εξωτερικούς ελεγκτές προκειμένου να «κλείσει» η οικονομική χρήση και να δημοσιευτούν οι καταστάσεις αυτές.

Αντίστοιχα, με κριτήριο το σκοπό τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- Προληπτικούς
- Κατασταλτικούς.

Προληπτικοί έλεγχοι: Είναι οι έλεγχοι που έχουν ως στόχο την πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις υπηρεσίες των τμημάτων. Πρόκειται για το γνωστό «Control» που την τελική έγκριση έχει ο προϊστάμενος του τμήματος, πριν λάβει χώρα ένα γεγονός-συναλλαγή.

Ενδεικτικά, ως προληπτικούς ελέγχους, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε την εξαγωγή πρώτων υλών ή προϊόντων από την αποθήκη, όπου την τελική έγκριση εξαγωγής έχει ο προϊστάμενος των αποθηκών. Η καθημερινή παρακολούθηση κατασκευής των έργων, η συντήρηση των εγκαταστάσεων και η πιστοποίηση των εργασιών. Επίσης, οι πληρωμές, για τις οποίες ο ταμίας, πριν την εκταμίευση απαιτεί την τελική έγκριση του οικονομικού διευθυντή. Ανάλογη περίπτωση είναι και η κάθε είδους προμήθεια για την οποία την τελική έγκριση αγοράς έχει ο προϊστάμενος του τμήματος προμηθειών (Σταυρόπουλος, 2005).

Οι προληπτικοί έλεγχοι (Controls) μπορεί να διενεργούνται και από ειδικά οργανωμένο τμήμα «Control» των οικονομικών υπηρεσιών. Μάλιστα, η πρακτική αυτή βρίσκει εφαρμογή σε μεγάλες επιχειρήσεις και μάλιστα αποτελεσματικά, αρκεί το τμήμα να είναι σωστά οργανωμένο και στελεχωμένο, όπου όλα τα έξοδα-δαπάνες και όχι μόνο, πριν την καταχώριση ή εκταμίευση ελέγχονται προληπτικά από το τμήμα αυτό.

Το ερώτημα που μπαίνει είναι αν οι προληπτικοί έλεγχοι είναι αντικείμενο των Εσωτερικών Ελεγκτών. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές δεν διενεργούν προληπτικούς ελέγχους με την καθεαυτού έννοια της πρόληψης που προαναφέρθηκε. Η έννοια της πρόληψης εμπεριέχει και την έννοια της έγκρισης - αρμοδιότητας -εντολής που αυτό ξεφεύγει από τη δικαιοδοσία του Εσωτερικού Ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν μπορούν να καταστούν υπεύθυνοι για την καθημερινή παρακολούθηση της εκτέλεσης των εργασιών ρουτίνας των άλλων τμημάτων. Η παρακολούθηση των εργασιών αυτών σε μόνιμη βάση, αφορά το «Control» και είναι θέμα εσωτερικής λειτουργίας των αρμόδιων υπηρεσιών, ξεφεύγοντας των αρμοδιοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου.

Για τον Εσωτερικό Έλεγχο, η έννοια του προληπτικού ελέγχου, αποβλέπει στην πρόληψη αποτροπής εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων μέσω παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών. Στην έννοια του προληπτικού ελέγχου οι εσωτερικοί ελεγκτές αναλαμβάνουν ουσιαστικό

ρόλο ενίσχυσης της δομής της εταιρικής διακυβέρνησης του φορέα που υπηρετούν, με το να προαξιολογούν την οργανωτική δομή, προγράμματα και δραστηριότητες, να εκτιμούν τους κινδύνους κα να επιβεβαιώνουν ότι η διοίκηση έθεσε τους κατάλληλους επιχειρηματικούς στόχους, πως η υλοποίηση τους είναι εφικτή και θα αποβούν ωφέλιμοι για την επιχείρηση (Σταυρόπουλος, 2005).

Επίσης, ένα είδος προληπτικού έλεγχου υπάρχει στην περίπτωση που κατά την διενέργεια κατασταλτικού ελέγχου διαπιστώνονται λειτουργικές αδυναμίες και προς αποφυγή δυσάρεστων γεγονότων, μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου και την υποβολή του πορίσματος, καλείται η διοίκηση να λάβει τα απαραίτητα προληπτικά μέτρα.

Κατασταλτικοί έλεγχοι: Είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές, εκ των υστέρων. Αποσκοπούν στη διαπίστωση εφαρμογής των διαδικασιών, στην επιβεβαίωση ότι οι στόχοι επιτεύχθηκαν στο ακέραιο με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Επίσης, αποβλέπουν στην αποκάλυψη και καταστολή λαθών και παραλείψεων, ατασθαλιών, κλοπών και κακής διαχείρισης των μέσων και πόρων.

Ανάλογα με τη διάρκεια τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- μόνιμους ή διαρκείς,
- Τακτικούς
- Έκτακτους.

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

Τακτικοί ή περιοδικοί: Οι έλεγχοι αυτοί σχετίζονται με το χρονικό προσδιορισμό που διενεργούνται. Δεν είναι συνεχείς, αλλά διενεργούνται κατά τακτικές χρονικές περιόδους, π.χ. μία φορά το μήνα, το εξάμηνο ή το έτος. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Έκτακτοι ή περιστασιακοί: Διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε με πρωτοβουλία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είτε με εντολή της διοίκησης ή κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών. Πρόκειται για ελέγχους που διενεργούνται μετά από την εκτίμηση ότι υπάρχουν υπόνοιες για σπατάλη, καταχρήσεις, κλοπές, ατασθαλίες και, γενικά, όπου εντοπίζονται αδυναμίες στις λειτουργίες και απαιτείται άμεση διαπίστωση του μεγέθους αυτού για λήψη διοικητικών μέτρων.

Αξίζει ακόμη να σημειωθεί ότι τα παραπάνω κριτήρια πολλές φορές συμβαδίζουν. Για παράδειγμα, ο **εσωτερικός έλεγχος** είναι *μόνιμος (διαρκής) έλεγχος*, αλλά κατά κανόνα είναι και *γενικός έλεγχος*, δηλαδή επεκτείνεται σε ολόκληρο το πεδίο εφαρμογής μιας χρονικής περιόδου δεδομένη. Συγχρόνως, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι και *προληπτικός έλεγχος*, δηλαδή να διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης για την πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων. Σε ορισμένες δε οικονομικές μονάδες περιλαμβάνεται και τμήμα με την μορφή του *κατασταλτικού ελέγχου*, αναφερόμενο και ως υπηρεσία επιθεώρησης, η οποία διενεργεί έλεγχο κατόπιν εκτέλεσης των πράξεων για την αποκάλυψη ή την καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων (Σταυρόπουλος, 2005).

2.5 Σύγκριση εσωτερικού-εξωτερικού ελέγχου

Ως εξωτερικός έλεγχος, ορίζεται αυτός που διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές, επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος, ακέραιο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση και ελεγκτική εμπειρία. Μεταξύ εξωτερικού ελεγκτή και επιχείρησης δεν υπάρχει καμία σχέση εξάρτησης και για τον λόγο αυτό το πόρισμα του εξωτερικού ελεγκτή, θεωρείται κατά τεκμήριο αντικειμενικό. Αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου, είναι κατά κύριο λόγο οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα η έκφραση γνώμης για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες αρχές και λογιστικά πρότυπα[11].

Στην προσπάθεια να εντοπίσουμε τις κύριες ομοιότητες και διαφορές ανάμεσα στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο, διαπιστώσαμε ότι το κύριο μέλημα του εσωτερικού

[11] Ταχυνάκης Π., (1999), Η επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή - λογιστή, Τιμητικός τόμος για την ομότιμη καθηγήτρια Λίτσα Νικολάου – Σμοκοβίτη, σελ. 7.

ελέγχου είναι να διαπιστώνει δειγματοληπτικά την καλή εφαρμογή των διαδικασιών καθώς και η αξιολόγησή τους για την εύρυθμη λειτουργία του οργανισμού. Αντίθετα, ο αντικειμενικός σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης επί των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, των στοιχείων του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσεως καθώς και κατά πόσο αυτά έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Αρχές[12].

Επίσης θα έπρεπε να προσθέσουμε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι διαρκείς σύμβουλοι της διοίκησης και των ελεγχόμενων. Έχουν καλή γνώση του περιβάλλοντος το οποίο ελέγχουν καθώς επίσης είναι περισσότερο εξοικειωμένοι με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τους συναδέλφους τους[13]. Επιπλέον έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια χρόνου, κάτι που σημαίνει ότι είναι ικανοί να εμβαθύνουν περισσότερο τον έλεγχο σε σχέση με τους εξωτερικούς ελεγκτές. Οι ευθύνες των εσωτερικών ελεγκτών όσον αφορά τον έλεγχο θα λέγαμε ότι είναι διοικητικές, σε αντίθεση με τις ευθύνες των εξωτερικών ελεγκτών, που είναι περισσότερο νομικές και αφορούν την πλημμελή εκτέλεση των καθηκόντων τους[14].

Σε επίπεδο ομοιοτήτων θα λέγαμε ότι τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι απαραίτητοι για την επιχείρηση και έχουν ο καθένας το δικό του διακριτικό ρόλο. Η διαδικασία των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορεί να αντικατασταθεί από τους εξωτερικούς, οι οποίοι χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα της έρευνας των εσωτερικών ελεγκτών για τη δική τους έρευνα[15].

Όπως προαναφέραμε μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών υπάρχουν και ομοιότητες. Χρησιμοποιούν δηλαδή τις ίδιες ελεγκτικές διαδικασίες και τεχνικές για τη διενέργεια του ελέγχου, ενώ συγχρόνως αποτελούν συμβούλους των επιχειρήσεων τις οποίες ελέγχουν.

---

[12] Καζαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Εκδόσεις Business Plan Α.Ε., Αθήνα, σελ. 122.

[13] Mautz R., (1984), "Internal and external auditors: how do they relate?", *The Internal Auditor*, 61(3), pp. 36-41.

[14] Haron H., Chambers A., Ramsi R. and Ismail I., (2004), "The reliance of external auditors on internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, 19(9), pp. 1148-1159.

[15] Mautz R., (1984), "Internal and external auditors: how do they relate?", *The Internal Auditor*, 61(3), pp. 36-41.

Ο εσωτερικός έλεγχος όμως δε θα πρέπει να αναζητεί τη βοήθεια του εξωτερικού ελέγχου. Βέβαια, το παράδοξο είναι ότι ένας ακόμη σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι να συμβάλλει στη μείωση του κόστους μέσα από τη μείωση των εξωτερικών ελέγχων. Μια καλά οργανωμένη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου περιορίζει την εργασία των εξωτερικών ελεγκτών στο ελάχιστο, κάτι το οποίο θα πρέπει να εκτιμάται και να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη από τη Διοίκηση, ενώ πριν από όποια συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές και συμβούλους θα πρέπει να προηγείται συζήτηση με το διευθυντή του εσωτερικού ελέγχου. Σημαντικό στην όλη διαδικασία δηλαδή είναι ο διευθυντής του εσωτερικού ελέγχουν να συντονίζει τις προσπάθειες των εξωτερικών ελεγκτών ή συμβούλων, ώστε να αποφεύγεται το επιπλέον κόστος για την οικονομική μονάδα[16].

Στην σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα, είναι σαφές ότι υπάρχουν αρκετά κοινά σημεία αναφοράς ανάμεσα στους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές. Ωστόσο οι προτεραιότητες των παραπάνω εμπλεκομένων φαίνεται να διαφέρουν σημαντικά. Συνήθως ο εξωτερικός ελεγκτής είναι υπεύθυνος έναντι τρίτων μερών εκτός της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που ενημερώνει, ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής είναι υπεύθυνος κυρίως έναντι της οικονομικής μονάδας την οποία υπηρετεί. Ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται για την αντικειμενικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται για την αποτελεσματικότητα ολόκληρης της οικονομικής μονάδας καθώς και τη μεγιστοποίησης της κερδοφορίας και γενικότερα της αξίας της. Βέβαια, παρά τις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο, υπάρχουν και αρκετές ομοιότητες που συμβάλλουν στην ουσιαστική συνεργασία μεταξύ τους[17].

2.6 Εναρμόνιση των ελεγκτικών μεθόδων: βιβλιογραφική ανασκόπηση

Η βιβλιογραφική μελέτη έχει επικεντρωθεί κυρίως στην εναρμόνιση των λογιστικών μεθόδων και πρακτικών που χρησιμοποιούνται κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των

[16] Παπαστάθης Π., (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, τόμος Α', Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα, σελ. 57.
[17] Mautz R., (1984), "Internal and external auditors: how do they relate?", *The Internal Auditor*, 61(3), pp. 36-41.

χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενώ αντίθετα, υπάρχει πολύ λιγότερη επιστημονική έρευνα σχετικά με την εναρμόνιση των διεθνών προτύπων ελέγχου και των εκθέσεων ελέγχου. Επίσης, δεν υπάρχουν σχεδόν καθόλου μελέτες σχετικά με τις συνέπειες της εναρμόνισης των ελεγκτικών μεθόδων και πρακτικών (Annette G. Kohler, 2009). Κάποιες από αυτές τις λίγες έρευνες επικεντρώθηκαν στη σύγκριση εθνικών λογιστικών πρακτικών και άλλες στις ομοιότητες και διαφορές στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Maiijoor et al,2000).

Συγκεκριμένα, η Katrin Riisla (2011) μελέτησε την εναρμόνιση της έκθεσης ελέγχου σε τέσσερις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γερμανία, Γαλλία, Ηνωμένο Βασίλειο και Φινλανδία). Περιγράφει τις κύριες αλλαγές σε εθνικό και διεθνή επίπεδο των ελεγκτικών μεθόδων και κανονισμών που έχουν επηρεάσει τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Μελέτησε τα γεγονότα που επηρέασαν τις αλλαγές των εκθέσεων ελέγχου στη διάρκεια των ετών 2000-2009, καθώς τα χρόνια αυτά περιλαμβάνουν πολλά γεγονότα που είχαν καθοριστικό αντίκτυπο στην ανάπτυξη των λογιστικών και ελεγκτικών μεθόδων και πρακτικών, όπως είναι τα πολλά οικονομικά σκάνδαλα που έλαβαν χώρα καθώς και η κατάρρευση της WorldCom και Enron. Στο εμπειρικό κομμάτι της εργασίας, μετράει το βαθμό εναρμόνισης εντός και μεταξύ αυτών των χωρών. Σύμφωνα με την εργασία αυτή ο πολιτισμός διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο στην υποβολή εκθέσεων μιας χώρας καθώς οι νομικές και πολιτισμικές παραδώσεις μιας χώρας αντικατοπτρίζουν τον τρόπο με τον οποίο εκδίδονται οι κανονισμοί (La Porta et al, 1998). Η έρευνα αυτή έδειξε ότι υπήρχε γενικά εναρμόνιση στις εκθέσεις ελέγχου (οι εκθέσεις ελέγχου της Γαλλίας, Γερμανίας και Φινλανδίας έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά αλλά διαφέρουν με αυτά της Αγγλίας) καθώς οι ελεγκτές επιλέγουν παρόμοιες πρακτικές κατά την προετοιμασία των εκθέσεων ελέγχου, ανεξάρτητα από την χώρα τους, ωστόσο, απαιτείται μεγαλύτερο δείγμα ώστε να προσδιοριστεί το επίπεδο εναρμόνισης. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα χρησιμοποιούνται ως βάση για τα εθνικά πρότυπα και ως εκ τούτου αναμένεται αποτελεσματική εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων, ιδίως μετά την εφαρμογή της αναθεωρημένης οδηγίας του 2006.

Οι N. Houyoux και D. Schockaert (2007), μελέτησαν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στο άρθρο τους υπογραμμίζουν την σημασία των ΔΕΠ, όπως αυτά

έχουν καθοριστεί από το Συμβούλιο Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και Αξιοπιστίας (IAASB). Ασχολούνται με την εξέλιξη της διαδικασίας καθορισμού των διεθνών προτύπων. Σύμφωνα με τους συγγραφείς του άρθρου αυτού, θα πρέπει η Ευρωπαϊκή Κοινότητα να έχει σαν πρωταρχικό στόχο την θέσπιση ενός πιο ολοκληρωμένου συνόλου οδηγιών προκειμένου να επιτευχθεί μέγιστος βαθμός εναρμόνισης, όπως αυτό προβλέπεται από την Ευρωπαϊκή Οδηγία Ελέγχου.

Επίσης, η καθηγήτρια Annette G.Koher et al., 2009 πραγματοποίησαν μια έρευνα σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Μελέτησαν τα οφέλη αλλά και τις δυσκολίες που προκύπτουν από την εφαρμογή τους. Η έρευνά τους έδειξε ότι τα οφέλη που προκύπτουν από την υιοθέτηση των ΔΕΠ είναι πολλά και πολύ σημαντικά. Μερικά από αυτά είναι η αύξηση των αποδόσεων των επενδυτών, η ελαφριά μείωση του κόστους του κεφαλαίου στις διεθνής κεφαλαιαγορές, η βελτίωση της ποιότητας των διακρατικών ελέγχων, η βελτίωση της λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς. Ωστόσο, τονίζουν ότι οι γλωσσικές διαφορές και οι εθνικές ιδιαιτερότητες μπορούν να προκαλέσουν αρκετές δυσκολίες κατά την διαδικασία εναρμόνισης των διεθνών προτύπων.

Ο Jose Luis Lopez Combarros (2000), στο άρθρο του με θέμα: "Accounting and financial audit harmonization in the European Union" μελετάει την εξέλιξη των χρηματοοικονομικών εκθέσεων στην Ε.Ε και εξετάζει το πόσο αυτό θα επηρεάσει τον έλεγχο στο μέλλον. Η ανάλυσή του έδειξε ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει επιστήσει ιδιαίτερη προσοχή στην εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων. Ωστόσο, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων απαιτεί την εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Σύμφωνα με την έρευνα αυτή, υπάρχει ανομοιομορφία στη διαδικασία υποχρεωτικού ελέγχου δεδομένου ότι δεν υπάρχει ενιαίος φορέας της νομοθεσίας. Παρόλο που η όγδοη οδηγία καθορίζει τα κριτήρια και τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν οι ελεγκτές, προκύπτουν, ορισμένες φορές, σημαντικές διαφορές. Επίσης, τονίζει ότι με το πέρασμα των χρόνων θα αυξάνονται οι επιχειρήσεις που θα εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά και Ελεγκτικά πρότυπα ως αποτέλεσμα της αύξησης των διασυνοριακών συναλλαγών και επενδύσεων, δηλαδή η εναρμόνιση θα προχωρήσει με ταχύτατους ρυθμούς. Ωστόσο, η πραγματική προσπάθεια για να επιτευχθεί εναρμόνιση του ρόλου του ελεγκτή, δεν έχει γίνει ακόμα και θα επικεντρωθεί στο μέλλον σε δύο βασικά

ζητήματα: α) στον έλεγχος ποιότητας του ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση και β) στην ανεξαρτησία του ελεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Επίσης, ο P. K. Boolaky (2011) μελέτησε τους προσδιοριστικούς παράγοντες των εκθέσεων ελέγχου σε σαράντα ένα (41) ευρωπαϊκές χώρες. Σύμφωνα με την έρευνα αυτή, οι παράγοντες που επηρεάζουν τον έλεγχο και την έκθεση ελέγχου διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Σε γενικές γραμμές οι παράγοντες που επηρεάζουν τον έλεγχο είναι: η δικαστική ανεξαρτησία και αποτελεσματικότητα του νομικού πλαισίου, η ηθική συμπεριφορά των επιχειρήσεων, η αποτελεσματικότητα των εταιρικών διοικητικών συμβούλων, οι δυνάμεις της χρηματιστηριακής αγοράς και η εκπαίδευση του προσωπικού. Επίσης, η υιοθέτηση των ΔΕΠ και η εφαρμογή τους διαφέρει από χώρα σε χώρα. Έτσι, κάποιες χώρες τα έχουν υιοθετήσει βάση νόμου όπως εκδόθηκαν από την IAASB, άλλες έχουν υιοθετήσει ως ΔΕΠ τα εθνικά τους πρότυπα και άλλες έχουν προσαρμόσει τα εθνικά τους πρότυπα με τα διεθνή.

Οι L.Murphy Smith et al. (2008), μελέτησαν την διεθνοποίηση των λογιστικών και ελεγκτικών μεθόδων. Στην εργασία τους περιγράφουν το ρόλο και την σημασία των διεθνών προτύπων και εξετάζουν την χρήση τους στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Ισχυρίζονται ότι «μια αποτελεσματική και αποδοτική παγκόσμια αγορά έχει πολλά οφέλη από την ομοιομορφία των ελεγκτικών και λογιστικών μεθόδων και πρακτικών». Η εναρμόνιση των ελεγκτικών και λογιστικών προτύπων συμβάλλει στην ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας σε όλο τον κόσμο. Επίσης, σύμφωνα με τους ίδιους, η εναρμόνιση των προτύπων διευκολύνει το έργο των λογιστών και ελεγκτών μειώνοντας τις άμεσες δαπάνες των πολυεθνικών εταιριών.

Η Chula G. King (1999), μελέτησε την εναρμόνιση της μορφής και του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Για το σκοπό της μελέτης, αναλύθηκαν ετήσιες εκθέσεις από το 1995 από τις μεγαλύτερες βιομηχανικές εταιρείες στην Αυστρία, Βέλγιο, Δανία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ιρλανδία, Ιταλία, Κάτω Χώρες, Πορτογαλία, Ισπανία, Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Από την μελέτη αυτή προκύπτει ότι έχει επιτευχθεί εναρμόνιση σε τρία από τα πέντε στοιχεία στην έκθεση ελέγχου σε ότι που αφορά τη μορφή της έκθεση. Δεν υπάρχει εναρμόνιση για τα υπόλοιπα δύο στοιχεία που

σχετίζονται με την μορφή, ούτε για οποιοδήποτε στοιχείο που σχετίζονται με το περιεχόμενο.

Το θέμα των διεθνών ελεγκτικών προτύπων απασχόλησε και τους Patrick Kraub et al., οι οποίοι μελέτησαν την εναρμόνιση των ΔΕΠ. Το άρθρο τους εξετάζει τις διαφορές που υπάρχουν στις ελεγκτικές πρακτικές μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών και Γερμανίας. Για την ανάγκη της μελέτης εξέτασαν 1086 επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου 2005-2010. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η αυξημένη τάση εναρμόνισης των ελεγκτικών και λογιστικών μεθόδων έχει οδηγήσει σε αρκετές ομοιότητες στις πρακτικές και κανονισμούς του ελέγχου. Ωστόσο, τα εμπειρικά τους αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχουν ακόμα πολλές διαφορές στις πρακτικές ελέγχου.

Όσων αφορά στον δημόσιο τομέα, οι A. Nikodem και I. Bibo (2004) μελέτησαν το συνταγματικό κανονισμό που διέπει τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου στην περιοχή της κεντρικής Ευρώπης. Το άρθρο αυτό επιδιώκει να μελετήσει την ποικιλία των κανονισμών που διέπουν τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου στα μετά-σοσιαλιστικά καθεστώτα της ευρωπαϊκής κεντρικής Ευρώπης. Η εργασία αυτή έχει στόχο να μελετήσει το βαθμό ανεξαρτησίας των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου καθώς και να εξετάσει το καθεστώς των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου σε επιλεγμένες χώρες της κεντρικής Ευρώπης. Σύμφωνα με την έρευνά τους, η πλειοψηφία των εξεταζόμενων χωρών αναγνωρίζουν συνταγματικά το ανεξάρτητο καθεστώς των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου όσον αφορά τον έλεγχο του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, οι συνταγματικές διατάξεις δεν μπορούν να εγγυηθούν την δημοκρατική πολιτική κουλτούρα, ούτε μπορούν να διαβεβαιώσουν ότι τα δημόσια χρήματα δαπανώνται σύμφωνα με το νόμο.

Η M. Kayrak (2008) μελέτησε την άμεση και έμμεση συμβολή των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου στην καταπολέμηση της διαφθοράς. Σύμφωνα με την εργασία αυτή, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου αποτελούν κυρίαρχο παράγοντα στην πρόληψη και αποτροπή της διαφθοράς μέσω της βελτίωσης της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης της δημοσιονομικής διαχείρισης. Επιπρόσθετα, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου έχουν την δυνατότητα να εντοπίζουν διεφθαρμένες πράξεις όσων αφορά την διαχείριση του δημόσιου πλούτου χωρίς όμως να έχουν την αρμοδιότητα να ερευνήσουν

περαιτέρω την υπόθεση διαφθοράς. Ωστόσο, η προσέγγιση που ακολουθεί κάθε όργανο ελέγχου σε περιπτώσεις διαφθοράς, διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα με την πολιτική κουλτούρα, την αντίληψη της διαφθοράς και την εντολή ελέγχου κάθε ελεγκτικού οργάνου.

Οι L. Blume και S. Voigt (2007), βασιζόμενοι σε δυο διαφορετικές πηγές (μια έρευνα που διεξήχθη από το INTOSAI στις αρχές του ’90 και μια έρευνα που πραγματοποίησε το ΟΟΣΑ το 2003), μελέτησαν τις οικονομικές επιπτώσεις των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου σε τρείς οικονομικές μεταβλητές, την φορολογική πολιτική, την αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης και την παραγωγικότητα. Από την μελέτη των σαράντα(40) χωρών προέκυψε ότι οι διαφορές στην ανεξαρτησία, στο επίπεδο εφαρμογής, στο οργανωτικό μοντέλο, στην εντολή (mandate) των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου δεν φαίνεται να έχουν καμία σαφή επίδραση στις τρεις οικονομικές μεταβλητές που μελετώνται. Η θεσμική και οργανωτική δομή των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου δεν φαίνεται να έχει σοβαρό αντίκτυπο στις κρατικές δαπάνες και στα ελλείμματα του προϋπολογισμού. Ωστόσο, όσον αφορά τα επίπεδα διαφθοράς, μια χώρα είναι πιθανόν να αντιμετωπίζει υψηλότερα επίπεδα διαφθοράς εάν το Ανώτατο Όργανο Ελέγχου της χώρας είναι διαμορφωμένο σύμφωνα με τα πρότυπα του δικαστηρίου ή όπως διαφορετικά λέγεται, Ναπολεόντειο μοντέλο. Βέβαια, οι συγγραφείς δεν είναι σε θέση να απαντήσουν εάν τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου είναι εξαιρετικά περιττά όπως αναφέρεται στον τίτλο του άρθρου τους καθώς αναλύσανε τις επιπτώσεις των διαφορετικών δομών Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου. Για να μπορούσαν να απαντήσουν στο ερώτημα αυτό θα έπρεπε να εξετάσουν χώρες οι οποίες δεν έχουν καθόλου όργανα ελέγχου με αυτές που έχουν. Αυτό δεν είναι εφικτό καθώς όλες οι χώρες έχουν κάποια μορφή ελεγκτικού οργάνου.

Κεφάλαιο 3: Ελεγκτικά πρότυπα για τον ιδιωτικό τομέα

3.1 Ορισμός

«Ως Ελεγκτικά Πρότυπα χαρακτηρίζεται ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας και αξιόπιστων ελεγκτικών προτύπων και προτύπων αναφοράς τα οποία συμβάλλουν στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης του κοινού στο γενικό σύστημα υποβολής εκθέσεων χρηματοοικονομικών καταστάσεων» (Katrin Riisla, 2011). Τα ελεγκτικά πρότυπα αποτελούν ένα απολύτως απαραίτητο στοιχείο για τους ελεγκτές τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα καθώς αποτελούν το εργαλείο για την διασφάλιση ποιοτικού και αποτελεσματικού ελεγκτικού έργου. Περιέχουν κατευθυντήριες γραμμές, αρχές και κανόνες που καθορίζουν το στόχο του ελέγχου και του ελεγκτή (Katrin Riisla,2011). Επίσης, παρέχουν οδηγίες και καθοδήγηση ώστε να επιτευχθούν οι καθορισμένοι στόχοι. Προωθούν την συνοχή και παρέχουν ένα μέσο για να κρίνονται οι επιδόσεις του ελέγχου. (Jennifer Burns& John Fogarty, 2010). Επίσης, θέτουν το βασικό περίγραμμα των δράσεων και των αποφάσεων που συνθέτουν τον έλεγχο. «Η ανάπτυξη και η ύπαρξη κατάλληλων και υψηλής ποιότητας ελεγκτικών προτύπων αποτελεί το πρώτο βήμα για την πραγματοποίηση ποιοτικών ελέγχων» (Jennifer Burns & John Fogarty 2010). Αποτελεσματικά ελεγκτικά πρότυπα λαμβάνουν υπόψη το σύνθετο περιβάλλον το οποίο επηρεάζει την συμπεριφορά και κατά συνέπεια την εργασία του ελεγκτή και σχεδιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να υποστηρίζουν και να ενθαρρύνουν την υγιή άσκηση της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή (Baker 2010, Jennifer Burns & John Fogarty 2010). Ένας από τους πιο σημαντικούς στόχους των ελεγκτικών προτύπων είναι η καταπολέμηση των οικονομικών και κοινωνικών παραπτωμάτων, όπως είναι η απάτη και η διαφθορά (Skousen, 1990).

Τα ελεγκτικά πρότυπα περιέχουν κανονιστικές απαιτήσεις και πρακτικές οδηγίες και έχουν στόχο την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος καθώς και την ενίσχυση της αξιοπιστίας και της εγκυρότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, κυρίως των εισηγμένων εταιρειών.

Οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των χωρών όσων αφορά τα εθνικά πρότυπα και τους κανόνες ελεγκτικής κάνει πολύ δύσκολη τη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίες στους

διακρατικούς ελέγχους (Fraser, 2010). Ωστόσο, ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζονται τα ελεγκτικά πρότυπα διαφέρει από χώρα σε χώρα λόγω οικονομικών, πολιτικών και ιστορικών διαφορών (Baker et al., 2001; Baker et al., 2010). «Υπάρχουν πολλές διαφορές στο επίπεδο εκπαίδευσης των ελεγκτών, στις αρμοδιότητες των ελεγκτών, στις πρόσθετες υπηρεσίες που επιτρέπεται να παρέχουν, στην ευθύνη των ελεγκτών και των κανόνων σχετικά με την ανεξαρτησία» (Katrin, Riisla, 2011).Λόγω της παγκοσμιοποίησης, οι εταιρείες αποκτούν διεθνή χαρακτήρα με αποτέλεσμα να προκύπτει μεγάλη ανάγκη για Διεθνή Λογιστικά και Ελεγκτικά Πρότυπα (Combarros, 2000).

Προκειμένου να δημιουργηθούν αποτελεσματικές διασυνοριακές αγορές κεφαλαίων, κυρίως μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι απαραίτητο οι επενδυτές να στηρίζουν τις αποφάσεις τους σε κατανοητές και συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις (Troberg 2007, 18). Όπως αναφέρει ο Fraser (2010), «Η δυνατότητα για όλη την ομάδα ελέγχου, όπου και αν βρίσκονται, να ακολουθήσει τα ίδια πρότυπα ελέγχου, βοηθάει στο να εξασφαλιστεί ένα ενιαίο επίπεδο ποιότητας και μειώνει την σύγχυση και τις πιθανότητες μη συμμόρφωσης με τα πρότυπα».

3.2 Εισαγωγή στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

Η συνεχιζόμενη ισχυρή ανάπτυξη των αγορών κεφαλαίων πέραν των εθνικών συνόρων σε συνδυασμό με την επιθυμία των χωρών για επίτευξη ισχυρής, σταθερής και υψηλής ρευστότητας κεφαλαιαγορών, προκειμένου να ενισχύσουν την οικονομική ανάπτυξη της χώρας τους, αποτελούν βασικές δυνάμεις που ευνοούν ένα ενιαίο σύνολο, παγκοσμίως αποδεκτών ελεγκτικών προτύπων (Donald T. Nicolaisen, 2005). Η διαδικασία της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας έχει ενταθεί τα τελευταία χρόνια ως αποτέλεσμα της ανάγκης των μεγάλων εταιριών να αυξήσουν τις επενδύσεις τους και να επεκταθούν γεωγραφικά σε παγκόσμιο επίπεδο. Καθώς η παγκόσμια αγορά διευρύνεται συνεχώς, η χρήση ενός κοινού συνόλου διεθνών προτύπων προσδίδει πολλά οφέλη στους επενδυτές, στις ρυθμιστικές αρχές και στις ελεγκτικές εταιρίες. Οι επενδυτές χρειάζεται να γνωρίζουν ότι οι οικονομικές πληροφορίες στις οποίες στηρίζουν τις αποφάσεις τους για την κατανομή των κεφαλαίων τους, είναι αξιόπιστες και έγκυρες. Η εμπιστοσύνη των

επενδυτών είναι θεμελιώδους σημασίας για την αποτελεσματική λειτουργία των χρηματοπιστωτικών αγορών σε παγκόσμια βάση και συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη και στην παγκόσμια σταθερότητα.

Τα διεθνή Πρότυπα ελέγχου οριοθετούν τις ελεγκτικές υπηρεσίες και μεθόδους που χρησιμοποιούνται κατά την ελεγκτική διαδικασία σε διεθνή επίπεδο. Υπαγορεύουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των ελεγκτών και καθορίζουν τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνουν οι ελεγκτές όταν διενεργούν τον έλεγχο. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου περιέχουν βασικές αρχές και ουσιαστικές οδηγίες για την διενέργεια ομοιόμορφου ελέγχου, σε διεθνές επίπεδο, σε συνδυασμό με τις σχετικές οδηγίες υπό την μορφή επεξηγηματικού υλικού.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου έχουν εκδοθεί από την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC)[18] μέσω του Συμβουλίου Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (IAASB). Το συμβούλιο αυτό δημιουργεί ελεγκτικά πρότυπα σε παγκόσμιο επίπεδο για τον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων δημόσιων, ιδιωτικών και κυβερνητικών φορέων (Burns and Fogarty, 2010). Υψηλής ποιότητας πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ελέγχου και δεοντολογίας διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας και στην χρηματοπιστωτική σταθερότητα[19].

Σύμφωνα με τον (Ian Percy,1999), «η δημιουργία διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων δημιουργεί μια πρωτοφανής ευκαιρία για το παγκόσμιο επάγγελμα των λογιστών να αποδείξουν ότι τα μέλη της μπορούν να ενισχύσουν την λειτουργία των κεφαλαιαγορών, διασφαλίζοντας ότι οι εκθέσεις από επαγγελματίες λογιστές-ελεγκτές από όλο τον κόσμο είναι σαφείς και συνεπείς και ότι καλύπτουν τις ανάγκες των φορέων λήψης αποφάσεων». Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα διαδραματίζουν ζωτικό ρόλο στην ενίσχυση της αξιοπιστίας των οικονομικών στοιχείων που παράγονται από τις επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα συμβάλλουν στην ανάπτυξη της αγοράς, στην αύξηση των επενδύσεων και γενικότερα στην οικονομική ανάπτυξη. «Δημιουργήθηκαν για να

[18] International Federation Of Accountants, Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium sized Entities.
[19] International Federation Of Accountants, Audit Quality and International Standards on Auditing.

ενισχύσουν την διεθνή συγκρισιμότητα, να τονώσουν τις διακρατικές επενδύσεις και να εισάγουν της τοπικές επιχειρήσεις στις διεθνείς αγορές» (Mennicken, 2008).

Βέβαια, «η εναρμόνιση των οικονομικών εκθέσεων και των πρακτικών ελέγχου δεν αποτελεί «πανάκεια» για την αντιμετώπιση όλων των οικονομικών δεινών που επικρατούν στο χρηματοοικονομικό σύστημα, όμως ενισχύει την προσπάθεια αποκατάστασης της δημοσιονομικής πειθαρχίας μέσω της αντικειμενικής αποκάλυψης χρηματοοικονομικών πληροφοριών και μέσω της έγκυρης και ακριβείς ενημέρωσης των ενδιαφερόμενων ομάδων» (Anwaruddin Chowdhury, 2013).

Το παγκόσμιο λογιστικό επάγγελμα σε συνεργασία με τους συντάκτες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τους χρήστες, τις ρυθμιστικές αρχές και άλλους φορείς έχουν καταβάλλει μεγάλες προσπάθειες για την ανάπτυξη προτύπων υψηλής ποιότητας που μπορούν να εφαρμοστούν στην παγκόσμια αλλά και στην εγχώρια αγορά κεφαλαίων (Robert S. Rousey).

3.3 Παράγοντες που συνέβαλλαν στην ανάπτυξη των διεθνών προτύπων ελέγχου

Πριν την εφαρμογή των διεθνών προτύπων οι οικονομικές καταστάσεις παρασκευάζονταν με τη χρήση ειδικών για κάθε χώρα λογιστικών μεθόδων, με αποτέλεσμα να στερούνται της διεθνούς συγκρισιμότητας. Αυτό με τη σειρά του είχε σαν συνέπεια τον περιορισμό των διακρατικών ροών κεφαλαίων και τον περιορισμό της ανάπτυξης των κεφαλαιαγορών και γενικότερα της παγκόσμιας οικονομίας (Steven Dellaportas, 2008).

Οι παράγοντες που συνέβαλλαν στην ανάπτυξη των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων είναι πολλοί, με σημαντικότερο, την διεθνοποίηση των πολυεθνικών εταιριών οι οποίες ξεκίνησαν να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, την αυξημένη διεθνοποίηση των αγορών κεφαλαίου και την αύξηση των διεθνών λογιστικών εταιριών (Jan Buisman and Graham Gilmour). Η διαδικασία της παγκοσμιοποίησης των επιχειρήσεων συμβαδίζει με την αυξανόμενη προσπάθεια εναρμόνισης των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων (Diaconu et al., 2009). Οι περισσότερες εταιρείες έχουν αλλάξει μορφή και από εθνικές έχουν γίνει πλέον πολυεθνικές καθώς αναζητούν να επενδύσουν σε νέες, διευρυμένες αγορές εκτός των εθνικών τους συνόρων (Hermanson et al, 1996,

Fischer, 2003). Η αυξημένη παγκοσμιοποίηση έχει ενισχύσει την ανάγκη των επενδυτών να στηρίζονται σε έμπιστες, αξιόπιστες και συγκρίσιμες εκθέσεις οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι εταιρείες και βάση των οποίων στηρίζουν τις οικονομικές τους αποφάσεις (Diaconu et al, 2009,Klasen & Buisman, 2000). Η επιθυμία αυτή των επενδυτών για σύνταξη εκθέσεων ελέγχου σύμφωνα με διεθνώς αποδεκτά πρότυπα ελέγχου έχει αυξηθεί κατακόρυφα τα τελευταία χρόνια (Humphrey and Loft 2009).

Στις σύγχρονες κοινωνίες οι επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από άκρως εξελιγμένα χρηματοπιστωτικά μέσα που σημαίνει ότι η σύγκρουση συμφερόντων ίσως να οδηγήσει τους διαχειριστές της επιχείρησης στη χειραγώγηση των οικονομικών καταστάσεων σε βάρος των μετόχων και επενδυτών της εταιρίας (Bahram Soltani, 2007, σελ.6). Ο κίνδυνος αυτός της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να ελαττωθεί με την ίδρυση και εφαρμογή διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών μεθόδων και πρακτικών.

Η έναρξη της νέας χιλιετίας σημαδεύτηκε από μια σειρά από εταιρικά σκάνδαλα στις ΗΠΑ και σε άλλες χώρες του κόσμου (Colin Clark et al., 2007). Η έξαρση των οικονομικών απατών και η κατάρρευση ορισμένων επιχειρήσεων όπως αυτό της Enron και Worldcom στις ΗΠΑ, Adelphia,Tyco και Peramalat στην Ευρώπη καθώς και του ομίλου εταιριών HIH και του One Tel Australia, τόνισαν την ανάγκη για αξιόπιστο και έγκυρο έλεγχο ο οποίος μπορεί να επιτευχθεί κατά ένα μεγάλο ποσοστό μέσω της ιυοθέτησης και εφαρμογής διεθνών ελεγκτικών προτύπων (De Martinis, 2002). Συγκεκριμένα, το 2001, 257 εισηγμένες εταιρείες στις ΗΠΑ κήρυξαν πτώχευση και το 2002, άλλες 191 δημόσιες εταιρείες κήρυξαν επίσης πτώχευση. Οι 12 από τις μεγαλύτερες πτωχεύσεις που έλαβαν χώρας στις ΗΠΑ συνέβησαν στην διάρκεια 2001-2002. Οι ελεγκτές που έλεγξαν τις τελευταίες οικονομικές τους καταστάσεις πριν κάνουν αίτηση πτώχευσης, εξέφρασαν γνώμη χωρίς επιφύλαξη (S. Jankovic, G. Iivankovic, M. Jerman, 2005). Καμία από αυτές τις απόψεις που εκφράστηκαν πάνω στις οικονομικές καταστάσεις αυτών των εταιριών δεν περιλάμβανε κάποια αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να συνεχίσει ως δρώσα οικονομική μονάδα (Venuti,2004). Τα γεγονότα αυτά προκάλεσαν πλήγμα στο λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα. Ωστόσο, τα γεγονότα που προκάλεσαν την μεγαλύτερη αρνητική επίδραση στο λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα, ήταν η

κατάρρευση της Enron σε συνδυασμό με την κατάρρευση του ελεγκτικού οίκου Arthur Andersen και διαδραμάτισαν καθοριστικό ρόλο στο ελεγκτικό επάγγελμα με αποτέλεσμα οι εξελίξεις στις ρυθμίσεις του ελέγχου αναφέρονται πλέον ως έλεγχος προ Enron και μετά Enron εποχής (S. Jankovic, G. Iivankovic, M. Jerman, 2005). Τα σκάνδαλα αυτά που είχαν ως αποτέλεσμα να πληγούν οικονομικά και ηθικά μέτοχοι και επενδυτές, αποτέλεσαν απόδειξη της παθογένειας του ελεγκτικού συστήματος καθώς αμφισβητήθηκε ο σκοπός του ελέγχου και χάθηκε η εμπιστοσύνη των επενδυτών, των μετόχων και του κοινού στο ελεγκτικό επάγγελμα. Τα οικονομικά αυτά σκάνδαλα τόνισαν την ανάγκη για άμεσες μεταρρυθμίσεις στον ελεγκτικό τομέα με σκοπό την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης του κοινού στο ελεγκτικό επάγγελμα (Bahram Soltani, 2007, S. Jankovic, G. Iivankovic, M. Jerman, 2005). Επίσης, η παγκόσμια οικονομική κρίση του 2008-2010 και η κρίση χρέους της Ευρωζώνης 2011-2013 (αποτελεί την χειρότερη οικονομική ύφεση στην ιστορία), που επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές αγορές και τις οικονομίες σε πολλές χώρες του κόσμου, ανέδειξαν την χρησιμότητα των αξιόπιστων και διαφανών χρηματοοικονομικών εκθέσεων για την εύρυθμη λειτουργία των αγορών και τη σημασία της επίτευξης ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων (Anwaruddin Chowdhury, 2013).

Η σύνοδος κορυφής των G-20 που πραγματοποιήθηκε το Νοέμβριο του 2009, κήρυξε την οικονομική κρίση ως ένα παγκόσμιο πρόβλημα που απαιτεί ένα ομοιόμορφο σύνολο ελεγκτικών προτύπων, υψηλής ποιότητας, παγκοσμίως εναρμονισμένων και ανεξάρτητων. Η σύνοδος κορυφής τόνισε τον κρίσιμο ρόλο των ορκωτών λογιστών και ελεγκτών τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα για την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης της αγοράς και για την ανάκαμψη της παγκόσμιας οικονομίας (Anwaruddin Chowdhury, 2013). Επίσης, η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση και η κρίση χρέους της Ευρωζώνης επηρέασαν σημαντικά τον τρόπο σκέψης των φορέων καθορισμού προτύπων και αύξησε τον αριθμό των υποστηρικτών της «εναρμόνισης των οικονομικών εκθέσεων και των πρακτικών ελέγχου» καθώς επίσης υπογράμμισε την ανάγκη για μείωση της πολυπλοκότητας των χρηματοοικονομικών εκθέσεων. Η σύγκλιση των Ευρωπαϊκών χωρών με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, έχει ήδη λάβει χώρα αποτελεσματικά από το 2005.

3.4 Οδηγίες για την άσκηση των ελεγκτικών μεθόδων

Η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης του κοινού στη λειτουργία των παγκόσμιων αγορών αποτελεί μια από τις κυριότερες προκλήσεις για τους φορείς καθορισμού των προτύπων (Fernando Restoy, 2011). Έτσι, ως αποτέλεσμα των προαναφερόμενων οικονομικών σκανδάλων πολλές χώρες εφαρμόζουν νέους κανονισμούς για την χρηστή και αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων των ελεγκτών, όπως είναι το Sarbanes-Oxley Act του 2002[20] στις ΗΠΑ με σημαντικότερη διάταξη την καθιέρωση του εποπτικού συμβουλίου των λογιστικών εταιριών (Public Company Accounting Oversight Board, Colin Clark et al, 2007, N.Houyoux& D.Schockaert, 2007). Στο ίδιο μήκος κύματος κινήθηκε και η Ευρωπαϊκή Ένωση με την έκδοση νέας οδηγίας[21]το 2006 σχετικά με τον έλεγχο των λογαριασμών μιας εταιρίας και αποτέλεσε πολύ σημαντικό βήμα προς την κατεύθυνση της σύγκλισης (Colin Clark et al, 2007, Belverd E. Neddless et al.,(2002). Η νέα οδηγία διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της ήδη υπάρχουσας, διευκρινίζοντας τα καθήκοντα των ελεγκτών, την ανεξαρτησία τους και την ηθική τους, εισάγει απαιτήσεις για την διασφάλιση ποιότητας και τη δημόσια προστασία του ελεγκτικού επαγγέλματος (S. Jankovic, G. Iivankovic, M. Jerman, 2005). Έχουν στόχο την ενίσχυση του ρόλου των ελεγκτών, των επιτροπών ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης προκειμένου να προστατευτούν τα συμφέροντα των επενδυτών και να προωθηθεί το δημόσιο συμφέρον με την σύνταξη ενημερωτικών, δίκαιων και ανεξάρτητων εκθέσεων ελέγχου (N.Houyoux& D.Schocksert, 2007). Επίσης, πολλοί ελεγκτικοί φορείς σε εθνικό και διεθνές επίπεδο ιδρύθηκαν για την ανοικοδόμηση της εμπιστοσύνης του κοινού στον τομέα των χρηματοοικονομικών εκθέσεων και για την πρόληψη τυχόν μελλοντικών οικονομικών σκανδάλων (S. Jankovic, G. Iivankovic, M. Jerman, 2005). Η παγκοσμιοποίηση και η διεθνής σύγκλιση αποτελούν παράγοντες που επηρεάζουν την εργασία των IAASB για την επικαιροποίηση των υφιστάμενων και την ανάπτυξη νέων ελεγκτικών προτύπων. Σε όλο τον κόσμο λαμβάνουν χώρα δραστηριότητες για την εναρμόνιση των διεθνών ελεγκτικών

[20] Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, 15 USC § 7201 et seq,107 Pub L No 204, 116 Stat745(2002).

[21] Οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων ενοποιημένων λογαριασμών. Ενισχύει τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου για όλους τους υποχρεωτικούς ελέγχους που πρέπει να πραγματοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

προτύπων με τα εθνικά πρότυπα. Το WEF[22] υποστηρίζει ότι όσο πιο ανεπτυγμένη είναι η χρηματοπιστωτική αγορά τόσο πιο αναγκαία είναι τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Οι διαφορές στα πρότυπα περιορίζουν σημαντικά την ανάπτυξη της διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Σε επίπεδο εσωτερικού ελέγχου, το *Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών* (*The Institute of Internal Auditors – I.I.A.*) έχει θεσπίσει γενικά και ειδικά πρότυπα για την επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών τα Πρότυπα αποτελούν «*τους επαγγελματικούς κανόνες που σκιαγραφούν τις προϋποθέσεις για την εκτέλεση ενός ευρέος φάσματος δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου και αξιολογούν την απόδοση αυτού*» (www.theiia.org).

Ο εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται σε διαφορετικά επίπεδα νομικού και πολιτιστικού περιβάλλοντος, μέσα σε οργανισμούς που ποικίλλουν ως προς το σκοπό, το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τη δομή, αλλά και από άτομα εντός ή εκτός της επιχείρησης. Ενώ οι διαφορές μπορεί να επηρεάσουν την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου σε κάθε περιβάλλον, τα Διεθνή Πρότυπα για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου (I.I.A.'s), καθορίζουν τις αρχές και τις διαδικασίες για την εκτέλεση του έργου του εσωτερικού ελέγχου.

Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές ή η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό να συμμορφωθεί με συγκεκριμένα τμήματα των Προτύπων, τότε η συμμόρφωση με όλα τα υπόλοιπα μέρη των προτύπων και οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις απαιτείται να γίνουν (www.theiia.org). Κάθε εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί τα ελεγκτικά αυτά Πρότυπα σε συνδυασμό με αλλά Πρότυπα που εκδίδονται από αρμόδιους οργανισμούς, σε περίπτωση που υπάρχει ασυνέπεια μεταξύ διαφορετικών προτύπων, θα πρέπει να επικαλείται αυτά που είναι πιο περιοριστικά.

Ο σκοπός των Προτύπων είναι (Burnaby et al., 2009, pp. 836):

1. Να περιγράψουν τις βασικές αρχές που θα πρέπει να διέπουν την πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου.

[22] World Economic Forum

2. Να αποτελέσουν το γενικό πλαίσιο βάσει του οποίου παρέχονται και προάγονται οι προστιθέμενης αξίας δραστηριότητες του Εσωτερικού Ελέγχου.
3. Να αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης της απόδοσης του Εσωτερικού Ελέγχου.
4. Να προωθήσουν τη βελτίωση σε οργανωτικές διαδικασίες και λειτουργίες.

Τα Πρότυπα είναι αρχές και υποχρεωτικοί κανόνες που αποτελούνται από (www.theiia.org):

- ✓ Δηλώσεις των βασικών κανόνων για την επαγγελματική πρακτική του εσωτερικού ελέγχου και αξιολογήσεις της αποτελεσματικότητας και της απόδοσης αυτού, που ισχύουν σε διεθνές επίπεδο.
- ✓ Ερμηνείες, οι οποίες αποσαφηνίζουν τους όρους ή τις έννοιες των Προτύπων.
- ✓ Στα Πρότυπα χρησιμοποιούνται όροι που έχουν δοθεί συγκεκριμένες έννοιες και περιλαμβάνονται στο Γλωσσάριο. Είναι απαραίτητο κάθε εσωτερικός ελεγκτής να εξετάσει τις Δηλώσεις και τις Ερμηνείες των Προτύπων καθώς και τις συγκεκριμένες έννοιες από το Γλωσσάριο για να μπορέσει να κατανοήσει και να εφαρμόσει τα Πρότυπα σωστά.

Τα Πρότυπα άσκησης εσωτερικού ελέγχου μπορούν να διακριθούν σε τρεις αυτόνομες κατηγορίες. Καθεμιά κατηγορία εστιάζει σε διαφορετικό επίπεδο εφαρμογής:

1. ***Πρότυπα Χαρακτηριστικών Ιδιοτήτων (Attribute Standards - Σειρά 1000)***: τα Πρότυπα αυτά περιγράφουν τα χαρακτηριστικά των οργανισμών και των προσώπων που ασκούν εσωτερικό έλεγχο, δηλαδή των εσωτερικών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών αντίστοιχα.
2. ***Πρότυπα Απόδοσης (Performance Standards - Σειρά 2000)***: τα Πρότυπα αυτά περιγράφουν τη φύση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και παρέχουν κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να αξιολογηθεί η απόδοση του εσωτερικού ελέγχου.
3. ***Πρότυπα Εφαρμογής (Implementation Standards)***: τα Πρότυπα αυτά εξειδικεύουν τις δύο πρώτες κατηγορίες Προτύπων σε συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας (π.χ. Έλεγχος Συμμόρφωσης, Έλεγχος Απάτης κλπ.), ενώ διευρύνονται και σε πρόσθετους τομείς δραστηριότητας των εσωτερικών ελεγκτών, όπως τις *υπηρεσίες διαβεβαιώσεων* [“assurance” (A)] και *συμβουλευτικές υπηρεσίες* [“consulting” (C)].

Οι Υπηρεσίες Διαβεβαιώσεων (A) περιλαμβάνουν την αντικειμενική αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων του εσωτερικού ελεγκτή που χρησιμοποιεί για να τεκμηριώσει τη γνώμη ή τα συμπεράσματά του σχετικά με μια οντότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα, ή άλλα αντικείμενα. Η φύση και το εύρος του έργου των διαβεβαιώσεων καθορίζονται από τον εσωτερικό ελεγκτή. Γενικά, υπάρχουν τρία μέρη που εμπλέκονται στις υπηρεσίες αυτές: (1) το πρόσωπο ή η ομάδα που εμπλέκεται άμεσα με την ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, λειτουργία, διαδικασία, σύστημα, ή άλλα αντικείμενα - **ο κάτοχος της διεργασίας**, (2) το πρόσωπο ή η ομάδα που κάνει την αξιολόγηση - **ο εσωτερικός ελεγκτής**, και (3) το πρόσωπο ή η ομάδα που χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα του ελέγχου και την αξιολόγηση - **ο χρήστης** (Burnaby et al., 2009, pp. 839).

Εν αντιθέσει, οι υπηρεσίες consulting (C) έχουν συμβουλευτικό χαρακτήρα, και πραγματοποιούνται μετά από συγκεκριμένο αίτημα του ατόμου που έκανε την ανάθεση. Η φύση και το εύρος του έργου υπόκεινται σε συμφωνία με τον πελάτη. Στην συμβουλευτική υπηρεσία εμπλέκονται δύο μέρη: (1) το πρόσωπο ή η ομάδα που προσφέρει τις συμβουλές - **ο εσωτερικός ελεγκτής**, και (2) το πρόσωπο ή η ομάδα που αναζητούν και λαμβάνουν τις σχετικές συμβουλές - **ο πελάτης**. Όταν ο εσωτερικός ελεγκτής παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες θα πρέπει να διατηρήσει την αντικειμενικότητα του και να μην αναλαμβάνει την ευθύνη της διαχείρισης (Burnaby et al., 2009, pp. 839-840).

3.5 Παράγοντες που εμποδίζουν την εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων

Υπάρχουν πολλοί παράγοντες σε κάθε χώρα που δυσκολεύουν την διαδικασία της εναρμόνισης των ελεγκτικών προτύπων με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Cassel,2005, Bode,2007). Κάποιοι από τους σημαντικότερους παράγοντες έγκεινται σε νομικές, πολιτικές, πολιτιστικές και οικονομικές διαφορές (Gangolly et al., 2002, Hussein et al. 1986, Welton and Davis, 1990, Wood, 1996,). Επίσης, η διαδικασία της εναρμόνισης επηρεάζεται από τις διακυμάνσεις της συμπεριφοράς των επιχειρήσεων, του συστήματος της φορολογίας και από το ρυθμό της οικονομικής ανάπτυξης (Barley & Haddad, 2007, Troberg, 2007, Whittington, 2008). Σύμφωνα με τους Nobes και Parker (2008) η διαδικασία εναρμόνισης επηρεάζεται και από το επαγγελματικό επίπεδο των ελεγκτών. Η

εναρμόνιση των προσόντων των ελεγκτών, συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης, της εκπαίδευσης και της εξέτασης είναι κρίσιμη διαδικασία που συμβάλλει στην εναρμόνιση του ελέγχου (Diaconu et al. 2009). Η έλλειψη της εκπαίδευσης και επαγγελματικής επάρκειας μπορεί να ποικίλει από χώρα σε χώρα με αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η διαδικασία της εναρμόνισης. Επίσης, οι κυβερνήσεις οι οποίες συμμετέχουν στις ρυθμίσεις και παρεμβαίνουν στην οικονομική δραστηριότητα, πιθανών να επηρεάζουν την εφαρμογή της εναρμόνισης του ελέγχου (Johan Wilander et al, 2010). Σύμφωνα με τον Gray 1988, οι πολιτιστικές διαφορές επηρεάζουν σε πολύ μεγάλο ποσοστό τη συμπεριφορά των ελεγκτών και τις πρακτικές του λογιστικού ελέγχου. Ωστόσο, σύμφωνα με τους Tsui και Windsor (2001) υπάρχουν λίγες μόνο μελέτες που ασχολήθηκαν με τις διαπολιτισμικές διαφορές.

Η διαδικασία εναρμόνισης είναι ιδιαίτερα δύσκολη καθώς οι γλωσσικές και πολιτιστικές διαφορές, η πολυπλοκότητα των κεφαλαιαγορών, οι διαφορές στα νομίσματα, το επίπεδο ανάπτυξης του ελεγκτικού επαγγέλματος, νομικές απαιτήσεις και πολιτικά καθεστώτα συμβάλλουν στην έλλειψη ομοιομορφίας κατά την εφαρμογή των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο (Sandra Jankovic et al 2005). Το Ινστιτούτο Γλωσσολογίας αναφέρει ότι υπάρχουν 6000 γλώσσες που ομιλούντα σε όλο τον κόσμο, άρα υπάρχουν εξαιρετικά μεγάλες δυσκολίες στην επικοινωνία κατά την εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων (Grimes, 1996).

Η διαδικασία εναρμόνισης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων απαιτεί συνεχή συνεργασία μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών. Επιπλέον, η αποτελεσματική υλοποίηση απαιτεί συνεχή εκπαίδευση και παρακολούθηση των αλλαγών καθώς και αναθεώρηση των υφιστάμενων κατευθυντήριων γραμμών ή ανάπτυξη νέων (Anerud, 2007). Προκειμένου να διευκολυνθεί η διαδικασία εναρμόνισης, καταβάλλονται αξιόλογες προσπάθειες από τους αρμόδιους φορείς και οργανισμούς για να χρησιμοποιείται ουδέτερη ορολογία κατά την σύνταξη των διεθνών προτύπων ώστε να μπορούν εύκολα να ερμηνευθούν και να εφαρμοστούν τόσο στο δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα (Anerud, 2007).

Η ανάπτυξη των διεθνών ελεγκτικών προτύπων πρέπει να συμβαδίζει με την ανάπτυξη των διεθνών λογιστικών προτύπων προκειμένου να έχουμε βέλτιστα αποτελέσματα εναρμόνισης καθώς, λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα είναι πλήρως αλληλένδετα μεταξύ

τους. Θεμελιώδης σημασίας για την εφαρμογή των ΔΕΠ αποτελεί η πλήρη κατανόηση του τι είναι τα πρότυπα, τι απαιτούν και τις συνέπειες που θα προκύψουν από την υιοθέτησή τους. Έλλειψη αυτού οι χώρες δεν είναι σε θέση να θέσουν συγκεκριμένους στόχους υλοποίησης για την μέτρηση της προόδου όσον αφορά την επίτευξη των στόχων αυτών (World Bank Report on the Observence of Standards and Codes).

Παρόλο την αξιοπιστία του Διεθνή Οργανισμού Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (IAASB), υπάρχουν πολλοί περιφερειακοί και εθνικοί νομοθέτες που είναι επιφυλακτικοί απέναντι στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και δεν είναι πρόθυμοι στην υιοθέτηση και εφαρμογή τους. Αυτό σύμφωνα με τον Fraser (2010) οφείλεται στο γεγονός ότι ορισμένες χώρες αδυνατούν να εμπιστευτούν ιδιωτικούς, ανεξάρτητους φορείς καθορισμού προτύπων που δεν είναι υπό τον άμεσο έλεγχο της κάθε εθνικής νομοθετικής αρχής.

Έτσι, πολλές μεταβατικές οικονομίες έχουν χρησιμοποιήσει τα ΔΕΠ ως βάση για τα εθνικά πρότυπα και τα συμπληρώνουν με πρόσθετες απαιτήσεις. Ορισμένες χώρες έχουν υιοθετήσει μόνο επιλεγμένα πρότυπα και δεν έχουν λάβει υπόψη τις αλλαγές που πιθανόν να έχουν συμβεί σε κάποια από αυτά (John Hearty, Frederic green, Anna Christina, Herat Barros, 2004). Αυτές οι ελλείψεις δίνουν λανθασμένες εντυπώσεις για τα πρότυπα στους ενδιαφερόμενους φορείς για τις εκθέσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για να επιτευχθεί αποτελεσματική προσαρμογή των προτύπων σε ένα εθνικό περιβάλλον απαιτείται η έμπρακτη στήριξη των νομικών και κανονιστικών ρυθμίσεων. Οι χώρες δεσμεύονται από συνταγματικούς και διοικητικούς νόμους οι οποίοι περιορίζουν την ικανότητα των χωρών να προσδίδουν εγχώρια νομική ισχύ σε ΔΕΠ που εκδίδονται από μη επίσημες οργανώσεις του ιδιωτικού τομέα.

3.6 Βαθμός εναρμόνισης των εθνικών προτύπων με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

Στο πλαίσιο της Ευρώπης, τα συστήματα σχεδιασμού των λογιστικών και ελεγκτικών μεθόδων έχουν βασιστεί στο κομμουνιστικό μοντέλο λογιστικής (μόνο η κεντρική κυβέρνηση μπορεί να οργανώσει την οικονομική δραστηριότητα με τέτοιο τρόπο ώστε να προάγεται η οικονομική ευημερία στο σύνολο της χώρας) (Enthuse et al 1998, Chili and Zacchea 2000, Anon 2002). Μετά το 1990 τα συστήματά τους έχουν αλλάξει προκειμένου

να ανταποκριθούν στις οικονομικές και κοινωνικές αλλαγές που συνεχώς λαμβάνουν χώρα σε όλο τον κόσμο (Briston 1978, 1990, Enthoven and Sokolov 1993).

Οι εκθέσεις της παγκόσμιας τράπεζας σχετικά με την τήρηση των προτύπων (ROSC, reports on the observance of standards and codes) δείχνουν ότι σε πολλές χώρες τα εθνικά πρότυπα ελέγχου δεν συμβαδίζουν με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα ενώ κάποιες άλλες συμμορφώνονται μερικώς με τους κανονισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Ανάπτυξης και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Kohler, 2009).

Είναι εξαιρετικά δύσκολο να επιτευχθεί πλήρη εναρμόνιση των προτύπων σε όλες τις χώρες καθώς υπάρχουν σημαντικές διαφορές σε πολιτικό, πολιτιστικό, θρησκευτικό, κοινωνικό και μορφωτικό επίπεδο (Humphrey et al 1992, Stefan Bode, 2007). Επίσης, μπορεί να υπάρχουν διάφορα εθνικά και προσωπικά συμφέροντα που μπορούν να αποτελέσουν κατασταλτικό παράγοντα στην υιοθέτηση διεθνών προτύπων (Humphrey et al 1992). Έχει περάσει πολύς καιρός από τότε που αναπτύχθηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και ακόμα υφίστανται πολλά εμπόδια που πρέπει να ξεπεραστούν προκειμένου να επιτευχθεί σωστός και αποτελεσματικός έλεγχος. Τα πιο σημαντικά από αυτά τα εμπόδια, όπως προαναφέραμε, είναι οι πολιτισμικές διαφορές, οι γλωσσικές διαφορές το επίπεδο μόρφωσης, πολιτικές και νομικές διαφορές. Σύμφωνα με έρευνες έχει αποδειχθεί ότι σε πολλές χώρες οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι δυσαρεστημένοι με την ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών (Humphrey et al 1992, Brenda Porter 1993)

Τα πολιτισμικά εμπόδια θεωρούνται τα πιο δύσκολα να ξεπεραστούν καθώς πρέπει να επιτευχθεί συμβιβασμός με τις διαφορετικές νοοτροπίες και κουλτούρες των λαών. Η πολιτισμική ποικιλομορφία μπορεί να προκαλέσει μια γενική αντίσταση κατά των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών που υπαγορεύουν τα πρότυπα. Έχει αποδειχθεί ότι η νοοτροπία ενός λαού και η συμπεριφορά των ανθρώπων που ποικίλουν σε μεγάλο βαθμό, καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο διεξάγεται η ελεγκτική διαδικασία (Stefan Bode, 2007). Επίσης, η διαδικασία της μετάφρασης των προτύπων αποτελεί εξίσου πολύ σημαντικό πρόβλημα στην διαδικασία εναρμόνισης των ελεγκτικών προτύπων με αποτέλεσμα τα πρότυπα και οι

τεχνικοί όροι να ερμηνεύονται ποικιλοτρόπως, ίσως ακόμα και να παρερμηνεύονται (Stefan Bode, 2007).

Ένα άλλο πρόβλημα στην εναρμόνιση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων με τα εθνικά πρότυπα αποτελεί το χαμηλό επίπεδο της εκπαίδευσης και η έλλειψη επαγγελματικών ελεγκτικών μηχανισμών και σωμάτων στις αναπτυσσόμενες χώρες. Έτσι, ακόμα και αν αυτές οι χώρες θέλουν να εφαρμόσουν ΔΕΠ, δεν υπάρχει επαρκής γνώση ώστε να ολοκληρωθεί η εφαρμογή των ΔΕΠ με επιτυχία (Stefan Bode, 2007). Επίσης, στην διαδικασία εναρμόνισης υπάρχουν και πολιτικά εμπόδια καθώς οι πολιτικοί και οι πολίτες κάθε χώρας είναι περήφανοι για τα εθνικά χαρακτηριστικά και επιθυμούν να είναι κυρίαρχοι στη χώρα τους. Οι κυβερνήσεις είναι απρόθυμες να εγκαταλείψουν το δικαίωμά τους να καθορίσουν οι ίδιοι τα πρότυπα και να αποφασίζουν άλλες χώρες για αυτά. Ακόμα και αν οι κυβερνήσεις είναι πρόθυμες να δεχθούν τα πρότυπα υπάρχει περίπτωση να ασκηθεί πίεση σε αυτούς από εθνικούς φορείς προτύπων ώστε να απορρίψουν τα ΔΕΠ. Επίσης, οι διαφορές στις εθνικές νομοθεσίες και στο νομικό καθεστώς, οι διαφορές στην αποτελεσματικότητα της νομικής δομής των χωρών και οι εθνικοί κανονισμοί αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος των εμποδίων και επηρεάζουν αρνητικά τη εναρμόνιση.

Στην Ευρώπη, η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων παρουσιάζει δυσκολίες λόγω της έλλειψης ομοιόμορφων λογιστικών μεθόδων, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ενιαίος φορέας της νομοθετικής εξουσίας (José Luis López Combarros, 2000). Σύμφωνα με τους Kohler (2009)& Nobes (2010).

Έρευνα που πραγματοποιήθηκε στην Αυστραλία για την ομογενοποίηση των ελεγκτικών μεθόδων έδειξε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων (68%) συμφωνούσαν με την άποψη ότι η ελάχιστη απόκλιση από τα ΔΕΠ είναι η προτιμότερη μέθοδος για την επίτευξη των υψηλότερων ποιοτικά ελεγκτικών προτύπων. Ορισμένοι από τους απαντούντες, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτικών εταιριών και των επαγγελματικών ενώσεων του λογιστικού και ελεγκτικού επαγγέλματος, υποστηρίζουν ότι τα ποιοτικότερα πρότυπα είναι τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα καθώς αυτά επιτρέπουν την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ διαφορετικών χωρών (Annette G.Koher, 2009).

Επίσης, σύμφωνα με μελέτη που πραγματοποιήθηκε για να μετρηθεί ο βαθμός εναρμόνισης των εκθέσεων ελέγχου στις ευρωπαϊκές χώρες, όπου ενσωματώνονται όλες οι χώρες μέλη εκτός της Ελλάδας και του Λουξεμβούργου, λόγω των μικρών τους επιχειρήσεων, υπάρχει έλλειψη εναρμόνισης σε αρκετά στοιχεία που σχετίζονται με τη μορφή της έκθεσης και σε όλα τα στοιχεία που σχετίζονται με το περιεχόμενο της έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή. Για τη μέτρηση της εναρμόνισης των εκθέσεων ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή εξετάστηκαν τέσσερα στοιχεία τα οποία αναλύονται ως κατωτέρω (Chula G. King,1999):

Έντυπο

1. Τίτλος.
2. Προσδιορισμός του παραλήπτη.
3. Ημερομηνία της έκθεσης.
4. Συγκεκριμένη τοποθεσία όπου ο ορκωτός διατηρεί το γραφείο.
5. Υπογραφή του ελεγκτή

Περιεχόμενο

1. Προσδιορισμός των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
2. Προσδιορισμός ημερομηνίας και περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.
3. Δήλωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ευθύνη της διοίκησης και ότι ευθύνη του ελεγκτή είναι να εκφράσει γνώμη επί αυτού.

Πεδίο εφαρμογής

1. Προσδιορισμός των σχετικών ελεγκτικών προτύπων και εφαρμογών.
2. Δήλωση ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και διενεργήθηκε προκειμένου να αποκτήσει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.
3. Περιγραφή του ελέγχου και εξέταση σε δειγματοληπτική βάση αποδεικτικών στοιχείων για τη στήριξη των χρηματοπιστωτικών πληροφοριών και των καταστάσεων γνωστοποιήσεως.

4. Περιγραφή του ελέγχου και αξιολόγηση τω λογιστικών αρχών που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
5. Περιγραφή του ελέγχου και αξιολόγηση των σημαντικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων.
6. Δήλωση ότι ο έλεγχος παρέχει μια λογική βάση για τη διαμόρφωση γνώμης.

Γνωμοδότη

1. Σαφής δήλωση ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν αληθινή και δίκαιη εικόνα από κάθε ουσιώδη άποψη.
2. Σαφής δήλωση ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
3. Σαφής δήλωση ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις του καταστατικού.
4. Σαφής δήλωση της χώρας βάση της οποίας λογιστικές αρχές έχουν χρησιμοποιηθεί. Τα κράτη μπορούν να τοποθετηθούν σε τρείς κατηγορίες ανάλογα με το ποιος ευθύνεται για την επικύρωση των προτύπων. Στην πρώτη κατηγορία, ο δημόσιος τομέας έχει την κύρια ευθύνη για τη δημοσίευση των μεθόδων. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι Γερμανία, Βέλγιο, Αυστρία, Δανία και Σουηδία. Στην δεύτερη κατηγορία, ο ιδιωτικός τομέας έχει την ευθύνη για την επικύρωση των προτύπων και ο δημόσιος τομέας έχει την ιδιότητα του επιτηρητή. Δηλαδή, εκδίδονται από επαγγελματικούς φορείς σύμφωνα με οδηγίες που ορίζονται από τη νομοθεσία. Σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν οι Φινλανδία, Γαλλία, Ιρλανδία, Κάτω Χώρες, Πορτογαλία, Ισπανία και Ηνωμένο Βασίλειο. Τα ελεγκτικά πρότυπα στη Γαλλία είναι ισότιμα με τα ΔΕΠ και στην Ισπανία έχουν την τάση να συμμορφώνονται με τα ΔΕΠ. Στην Τρίτη κατηγορία, από κοινού ιδιωτικός και δημόσιος τομέας ευθύνονται για την επικύρωση των προτύπων. Οι επαγγελματικοί φορείς αναλαμβάνουν την κύρια ευθύνη για τη δημοσίευση των προτύπων και είναι υπεύθυνοι για τα ελεγκτικά πρότυπα που αφορούν μη εγγεγραμμένες εταιρίες στα εθνικά χρηματιστήρια ενώ η κυβέρνηση αναλαμβάνει την ευθύνη για τις επιχειρήσεις που είναι

εγγεγραμμένα στα εθνικά χρηματιστήρια. Στην κατηγορία αυτή ανήκει η Ιταλία.

Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής έδειξαν ότι οι Γερμανία, Βέλγιο, Αυστρία, Δανία και Σουηδία συμμορφώνονται σε ποσοστό λιγότερο του 52% (κύριοι παράγοντες που συμβάλλουν σε αυτό το αποτέλεσμα είναι το περιεχόμενο της έκθεσης και το πεδίο εφαρμογής). Η Φινλανδία, η Ιρλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο παρουσιάζουν μεγαλύτερη συμμόρφωση (άνω του 80%). Η Δανία έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμόρφωσης στη σημαντική κατηγορία της γνώμης του ελεγκτή ενώ το Βέλγιο και η Σουηδία παρουσιάζουν το καθένα άνω του 70% συμμόρφωση. Στις τέσσερις κατηγορίες που μελετήθηκαν, η μεγαλύτερη συμμόρφωση με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα παρατηρήθηκε στους παράγοντες έντυπο και γνώμη (Chula G. King,1999).

Επίσης, μια άλλη μελέτη που πραγματοποιήθηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Εμπειρογνώμων (1998), έδειξε ότι υπάρχει υψηλό επίπεδο εναρμόνισης όσον αφορά τα πρότυπα ελέγχου στις ευρωπαϊκές χώρες, δηλαδή οι φορείς καθορισμού των εθνικών προτύπων τείνουν να ακολουθούν τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (Jose Luis Lopez Combarros, 2000). Από τη μελέτη αυτή διαπιστώθηκε υψηλή συσχέτιση μεταξύ των εθνικών και διεθνών προτύπων ελέγχου εκτός από ορισμένα θέματα στα οποία παρατηρήθηκαν διαφορές όπως θέματα σχετικά με την τοπική νομοθεσία συμπεριλαμβανομένων των διαφορετικών προσεγγίσεων στην έκθεση ελέγχου του ελεγκτή (Jose Luis Lopez Combarros,2000). Επίσης, διαφορές παρατηρήθηκαν στην διαδικασία ελέγχου και σε θέματα που διέπονται από τοπικούς κανονισμούς.

Απαιτείται προσπάθεια τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να γίνει αποτελεσματική και αποδοτική η υιοθέτηση και η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων (Johan Wilander et al 2010). Η Παγκόσμια Τράπεζα δηλώνει ότι για τις αναπτυσσόμενες και αναδυόμενες οικονομίες είναι εύκολο να υιοθετηθούν τα πρότυπα, ωστόσο, δυσκολεύονται στην εφαρμογή τους (Johan Wilander et al 2010). Υπάρχει ακόμα πολύ δουλειά που πρέπει να γίνει προκειμένου να βελτιωθούν τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και πριν από την εφαρμογή αποτελεσματικών μετρήσεων ποιότητας ελέγχου σε διεθνές επίπεδο (Johan Wilander et al 2010).

Αποδεικνύεται ότι στην πράξη δεν μπορεί να επιτευχθεί πλήρη εναρμόνιση των εθνικών προτύπων με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα λόγω των πολλών διαφορών μεταξύ των χωρών (Stefan Bode, 2007). Ωστόσο, η πλήρης εναρμόνιση δεν αποτελεί απαραίτητα και την βέλτιστη επιλογή (Trombetta, 2003).

«Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών δείχνει ότι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των ΔΕΠ ποικίλει μεταξύ των χωρών. Ενώ κάποιες χώρες έχουν κάνει υποχρεωτική με νόμο την εφαρμογή των ΔΕΠ τα οποία έχουν εκδοθεί από το IAASB, σε άλλες χώρες οι εθνικοί φορείς θέσπισης των προτύπων έχουν υιοθετήσει ως ΔΕΠ τα ελεγκτικά πρότυπα της χώρας **(**ενώ τα ΔΕΠ έχουν υιοθετηθεί ως τα τοπικά πρότυπα ενδέχεται ωστόσο να υπάρχουν κάποιες τροποποιήσεις οι οποίες είναι σύμφωνες με το πνεύμα της πολιτικής της IAASB). Άλλες πάλι χώρες έχουν εκδηλώσει το ενδιαφέρον για την σύγκλιση με τα ΔΕΠ αλλά υπάρχουν πολλά εμπόδια που πρέπει να ξεπεραστούν ώστε να επιτευχθεί αυτός ο στόχος (Boolaky, 2012).

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (ΙΔΙΩΤΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ-ΙΔΙΩΤΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ)				
Χώρα	Νόμος/Κανονισμός (Law Legislation Country law or legislation requires the use of ISAs as issued by IAASB)	Υιοθέτηση των ΔΕΠ (ISAs Adopted)	Εθνικά πρότυπα είναι τα ΔΕΠ (Nationl Standards are ISAs)	Άλλα πρότυπα (Other)
Australia			✓	
Austria				✓
Belgium				✓
Bulgaria	✓			
Canada		✓		
China			✓	
Croatia				✓

Czech Republic		✓		
Cyprus	✓			
Denmark			✓	
Estonia	✓			
Finland			✓	
France			✓	
Germany			✓	
Greece				✓
Hungary		✓		
Ireland		✓		
Italy			✓	
Japan				✓
Lesotho		✓		
Lithuania				✓
Luxembourg		✓		
Malta	✓			
Netherlands			✓	
Poland			✓	
Portugal			✓	
Romania	✓			
Sweden			✓	
Slovakia	✓			

Slovenia	✓			
Switzerland			✓	
United Kingdom		✓		
United State				✓

Πίνακας 2. Πηγή: www.ifac.org

3.7. Συνέπειες εναρμόνισης των εθνικών ελεγκτικών προτύπων με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

Από την μελέτη της βιβλιογραφίας προκύπτει ότι είναι δύσκολο να εξάγουμε σαφή συμπεράσματα σχετικά με τις συνέπειες των διεθνών ελεγκτικών προτύπων καθώς η συντριπτική πλειονότητα των επιστημονικών μελετών ασχολείται με την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων και όχι των ελεγκτικών προτύπων, και δεν υπάρχει σχεδόν κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τις συνέπειες της υιοθέτησης και εφαρμογής των διεθνών ελεγκτικών προτύπων (Annette G. Kohler, 2009). Έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο Πανεπιστήμιο Duisburg-Essen στην Γερμανία έδειξε ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων είχαν χαμηλές προσδοκίες για την ποιότητα του ελέγχου με την εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων.

Η εναρμόνιση σε γενικές γραμμές μπορεί να δημιουργήσει οφέλη από τη μια πλευρά αλλά ταυτόχρονα ενδέχεται να υπάρξουν νέες δαπάνες καθώς τερματίζει τον ανταγωνισμό μεταξύ των ρυθμιστικών αρχών που αποτελεί εφευρετική διαδικασία για τη διαρκή βελτίωση των προτύπων (Anette G. Kohler et al., 2009). Επίσης, υποστηρίζεται ότι η εναρμόνιση φέρει τον κίνδυνο των μη-ιδανικών προτύπων. Σύμφωνα με την έρευνα αυτή, υπάρχει σημαντική συσχέτιση μεταξύ της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης και της ικανότητας των επενδυτών να αξιολογήσουν τους κινδύνους των επενδύσεων (Anette G. Kohler et al., 2009).

3.8. Πλεονεκτήματα από την εναρμόνιση των εθνικών ελεγκτικών προτύπων με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

Η χρήση διεθνών προτύπων ελέγχου έχει πολλά οφέλη για όλους τους φορείς που συνδέονται με την παγκόσμια κεφαλαιαγορά και κατά συνέπεια με την παγκόσμια οικονομία. Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου έχουν θετικές συνέπειες στις αγορές των κεφαλαίων λόγω της μείωσης του κόστους των συναλλαγών και της μείωσης του κόστους κεφαλαίου (Anette G. Kohler et al., 2009,Donald T. Nicolaisen, 2004, Donald T. Nicolaisen, 2004). Επίσης, ένα άλλο πλεονέκτημα είναι ότι τα ελεγκτικά γραφεία μπορούν εύκολα να ανταλλάσουν προσωπικό μεταξύ των χωρών, ενισχύοντας έτσι την αποτελεσματικότητα των εργασιών των ελεγκτικών εταιριών. Επιπλέον η διεθνής προσέγγιση μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να θέσει προτεραιότητες όσον αφορά το επίπεδο της προσοχής που δίνεται σε ορισμένους κινδύνους σε όλο τον κόσμο (Jan Buisman and Graham Gilmour).

Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου συμβάλλουν στην ενίσχυση της ποιότητας των δημοσιονομικών πληροφοριών, στην ευκολότερη αποδοχή των ελεγκτικών μεθόδων, στη συνέχιση των οικονομικών δραστηριοτήτων, στην καλή συνεργασία ανάμεσα στους ρυθμιστές καθώς και στη μείωση των οικονομικών σκανδάλων (Stefan Bode, 2007). Υψηλής ποιότητας οικονομικές εκθέσεις ελέγχου που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχουν έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, της σαφήνειας, της αξιοπιστίας, της διαφάνειας, στοιχεία τα οποία οδηγούν σε οικονομική σταθερότητα (Dunn, 2002). Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα συμβάλλουν στην κατάργηση των εμποδίων της ελεύθερης κυκλοφορίας των επιχειρηματιών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών καθώς μειώνεται το κόστος πρόσβασης στις διεθνής αγορές κεφαλαίων (Nicolaisen, 2004),[23] με αποτέλεσμα την ανάπτυξη των διεθνών κεφαλαιαγορών (Tas, 1988). Οι αγορές των κεφαλαίων γίνονται πιο αποτελεσματικές και αποδοτικές και ενισχύεται η διαφάνεια των οικονομικών εκθέσεων ελέγχου καθώς επίσης και η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των επιχειρήσεων. (Hagerty et al.,2004, Nicolaisen, 2004). Επίσης, τα

[23] D. T. Nicolaisen, "Remarks Before the IASB Meeting with World Standard-Setters" (September 28, 2004),www.sec.gov/news/speech/spch092804dtn.htm.

διεθνή πρότυπα ελέγχου ενισχύουν την εμπιστοσύνη των αγορών των αναδυόμενων χωρών με αποτέλεσμα να αυξάνονται οι επενδύσεις καθώς τα ενδιαφερόμενα μέρη (ιδιώτες επενδυτές, συνταξιοδοτικά ταμεία, εταιρικοί επενδυτές, οικονομικοί αναλυτές) έχουν τη δυνατότητα να συγκρίνουν τα οικονομικά στοιχεία διαφορετικών επιχειρήσεων που ανήκουν σε διαφορετικές χώρες και δραστηριοποιούνται στον ίδιο τομέα (Fraser, 2010).

Ενιαία, αποτελεσματικά ελεγκτικά πρότυπα και πρακτικές σε παγκόσμιο επίπεδο είναι απαραίτητα για τους διεθνείς επενδυτές ώστε να μπορούν να διακρίνουν μεταξύ των επιθυμητών και ύποπτων ελεγκτικών πρακτικών και να κρίνουν τη συνολική ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών. Η ύπαρξη κοινών, υψηλής ποιότητας παγκόσμιων προτύπων τόσο στην λογιστική όσο και στην ελεγκτική συμβάλλει στην πιο ολοκληρωμένη κεφαλαιαγορά και στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης όλων των ενδιαφερομένων στην αγορά (FASB 1999).

Τα διεθνή πρότυπα συμβάλλουν στην αποτελεσματική διαχείριση των δημόσιων πόρων με αποτέλεσμα την διευκόλυνση της περιφερειακής και διεθνής οικονομικής ολοκλήρωσης. Η εναρμόνιση των ελεγκτικών μεθόδων διευκολύνει το έργο του ελεγκτή και των ελεγκτικών εταιριών, μειώνει τις δαπάνες για τις πολυεθνικές εταιρίες και μειώνει το κόστος για τους χρήστες, τους συντάκτες, τους ελεγκτές και για όλους τους ενδιαφερόμενους και εμπλεκόμενους φορείς (Fraser, 2010). «Η εναρμόνιση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και της έκθεσης ελέγχου μετριάζει την ασυμμετρία της πληροφόρησης» (Gangolly et al, 2002).

Σύμφωνα με τον Roussey (1991), η εναρμόνιση των εθνικών ελεγκτικών προτύπων με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα έχει ως αποτέλεσμα την αυξημένη αποδοτικότητα των επιχειρήσεων εφόσον εξοικονομείται χρόνος από την χρήση ενός μόνο συνόλου προτύπων για τον έλεγχο και την πιστοποίηση των συναλλαγών των πολυεθνικών επιχειρήσεων ή παγκόσμιων οργανισμών. Επίσης, τα ΔΕΠ προσφέρουν ασφάλεια στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε διασυνοριακό επίπεδο (Roussey, 1991). Είναι μεγάλη η χρησιμότητα των εναρμονισμένων προτύπων κατά την έκδοση κινητών αξιών/χρεογράφων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα σε όλο τον κόσμο. Σύμφωνα με τους Radebaugh και Gray

(1997) και Fraser (2010) τα οφέλη από την ανάπτυξη και την εφαρμογή των ελεγκτικών προτύπων είναι τα κατωτέρω:

1) Η ύπαρξη των ΔΕΠ συμβάλλει στην αύξηση της αξιοπιστίας των εκθέσεων ελέγχου και στη γνώμη του ελεγκτή.
2) Τα ΔΕΠ ενισχύουν τα οφέλη που ήδη απορρέουν από την ύπαρξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παρέχοντας έτσι στους αναγνώστες μεγαλύτερη βεβαιότητα περί τήρησης των λογιστικών προτύπων.
3) Τα ΔΕΠ θα βοηθήσουν τους αναγνώστες στην παραγωγή διεθνών χρηματοοικονομικών συγκρίσεων
4) Τα ΔΕΠ παρέχουν περαιτέρω κίνητρα για τη βελτίωση και την επέκταση των ΔΛΠ.
5) Η ύπαρξη των ΔΕΠ θα συμβάλλει στη ροή των επενδυτικών κεφαλαίων, ειδικά στις υποανάπτυκτες χώρες.
6) Αποτελεσματικός και αξιόπιστος έλεγχος είναι απαραίτητος σε όλες τις χώρες όπου υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ διοίκησης (η οποία συντάσσει της οικονομικές εκθέσεις) και τρίτων (οι οποίοι χρησιμοποιούν τις εκθέσεις). Η ανάγκη για αυτού του είδους διαχωρισμούς είναι μεγαλύτερη στην περίπτωση των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Η εφαρμογή μιας διεθνούς διαδικασίας ελέγχου έχει δύο βασικά πλεονεκτήματα για τις μεγάλες εταιρίες. Πρώτων, είναι σε θέση να διαβεβαιώσουν τους πολυεθνικούς πελάτες της ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου μπορούν να γνωστοποιούνται αποτελεσματικά σε όλο το παγκόσμιο δίκτυο εταιριών που είναι μέλη της. Δεύτερον, η εξασφάλιση της ομοιομορφίας στις κύριες συνιστώσες της διαδικασίας ελέγχου σε διεθνή επίπεδο συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων των επιχειρήσεων, στην αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

Η έμφαση που δίνει ο ελεγκτής στην αξιολόγηση του επιχειρηματικού κινδύνου σε συνδυασμό με τη διεθνή προσέγγιση στον έλεγχο πολυεθνικών επιχειρήσεων βοηθάει τα ανώτατα διευθυντικά στελέχη στον εντοπισμό, τη μέτρηση και τον έλεγχο του κινδύνου σε παγκόσμια βάση (Klaasen & Buisman, 1995). Με την υιοθέτηση των ΔΕΠ σε μια χώρα εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία των ελεγκτών και γενικότερα του ελεγκτικού επαγγέλματος

και δεν παραβιάζονται οι κανόνες της ελεγκτικής διαδικασίας κάτω από τη πίεση των διευθυντικών στελεχών και της τοπικής αυτοδιοίκησης (Gul, 2001). Η υιοθέτηση των ΔΕΠ μπορεί να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ασύμμετρης πληροφόρησης και να επιφέρει μείωση της στατιστικής διασποράς της προσφοράς και ζήτησης (Lower Bid-Ask Spread, Lev 1988, Gangolly, J.S et al, 2002). Ακόμα και στην περίπτωση που ο ελεγκτής εκφράσει γνώμη χωρίς επιφύλαξη σε ένα σύνολο οικονομικών καταστάσεων, οι διαφορές στη διατύπωση της έκθεσης ελέγχου μπορεί να αποκρύβουν ουσιαστικές διαφορές στον τρόπο που διενεργήθηκε ο έλεγχος και ως εκ τούτου στο επίπεδο αξιοπιστίας που παρέχεται (Frost & Ramin, 1996).

Η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών μεθόδων έχει ως συνέπεια την μείωση της ποικιλομορφίας των διακρατικών λογιστικών αρχών, τη μείωση του κόστους κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, τη μείωση του information risk, τη μείωση του κόστους κεφαλαίου για τις εισηγμένες εταιρίες (Choi και Levich, 1990, Australian Accounting Research Foundation,Rehman et al 1994, Carlson 1997, Saudagaran και Meek 1997, Buchanan, 2003, Alfredson 2005, Tas 1988) .

Σύμφωνα επίσης με τους Hagerty et al.,(2004) σε εθνικό επίπεδο, τα ΔΕΠ συμβάλλουν στον εντοπισμό αδυναμιών που μπορεί να είναι αιτία χρηματοπιστωτικών δυσλειτουργιών. Η έκδοση των ΔΠΕ αποτέλεσε ορόσημο για την ανάπτυξη του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή ελεγκτή, όπως συγκεκριμένα συνέβη στην Κίνα (υφυπουργός οικονομικών Κίνας, Zhang Youcai, Combarros, 2010). Την ίδια άποψη υποστηρίζει και ο καθηγητής Persy (1999), ο οποίος ανέφερε συγκεκριμένα ότι η ανάπτυξη διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων δημιουργεί μια πρωτοφανή ευκαιρία για το παγκόσμιο επάγγελμα του ορκωτού λογιστή ελεγκτή να αποδείξει ότι τα μέλη της μπορεί να ενισχύσουν την λειτουργία των κεφαλαιαγορών διασφαλίζοντας ότι οι εκθέσει ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από καταρτισμένους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, είναι σαφείς και συνεπείς και ότι θα ανταποκρίνονται στις ανάγκες και προσδοκίες των φορέων λήψης αποφάσεων.

Σε γενικές γραμμές τα παγκοσμίως αποδεκτά ΔΕΠ αναμένεται να έχουν μια σειρά από πλεονεκτήματα όπως είναι η μείωση της υπερφόρτωσης των προτύπων, η ενίσχυση της

ποιότητας του ελέγχου και η μείωση του κινδύνου της ευθύνης των ελεγκτών/reduction of auditor's liability risk (Brinkmann, R, 2006). Επίσης, η εφαρμογή των ΔΕΠ θεωρείται ότι συμβάλλει στον αποτελεσματικότερο σχεδιασμό εγχειριδίων ελέγχου, λίστες ελέγχου και διαδικασίες ελέγχου μέσα στις ελεγκτικές εταιρίες και στην εκπόνηση έγκυρων χρηματοπιστωτικών πληροφοριών σε παγκόσμιο επίπεδο με αποτέλεσμα την προώθηση της κεφαλαιακής αγοράς. Η συμμόρφωση με τα ΔΕΠ θεωρείται ότι θα οδηγήσει σε μεγαλύτερη οικονομική ανάπτυξη και σταθεροποίηση της παγκόσμιας οικονομίας (Wong, P.H.Y.2004, Fraser 2010). Παράλληλα, συμβάλλει στην μείωση της ευπάθειας (Vulnerability) και στην ενίσχυση της ανθεκτικότητας του χρηματοπιστωτικού συστήματος. Ένα πολύ σημαντικό πλεονέκτημα και από τα πιο συζητημένα στην βιβλιογραφία αποτελεί η συγκρισιμότητα των εκθέσεων των ελεγκτών για τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καθώς η έλλειψη εναρμόνισης θα επιβάρυνε τους συμμετέχοντες στην αγορά κεφαλαίων με δαπάνες για την παραγωγή και επεξεργασία των πληροφοριών (Rost, P., 1991, Ruhnke,K., 2000, Kampmann,H. 2003, Di Piazza S.A. Jr et al, 2008).

Επίσης, σύμφωνα με μια άλλη μελέτη, μεταξύ των πλεονεκτημάτων συγκαταλέγονται και τα εξής (Donald T. Nicolaisen 2004):

- Υψηλής ποιότητας πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που χρησιμοποιούνται σε όλο τον κόσμο βελτιώνουν την αποτελεσματικότητα με την οποία διατίθενται τα κεφάλαια.
- Οι επενδυτές μπορούν να λαμβάνουν ορθότερες επενδυτικές αποφάσεις καθώς μειώνεται ο οικονομικός κίνδυνος και υπάρχει μεγαλύτερη διαφάνεια και συγκρισιμότητα μεταξύ ανταγωνιστών στις παγκόσμιες αγορές.
- Οι εταιρείες μπορούν να βελτιώσουν τη στρατηγική τους για τη λήψη αποφάσεων στον τομέα των συγχωνεύσεων και εξαγορών.

Τέλος, η εναρμόνιση των ελεγκτικών μεθόδων και πρακτικών συμβάλλει στη μείωση του χάσματος προσδοκιών που οφείλεται σε γλωσσικές, οικονομικές και πολιτικές διαφορές. Ο όρος χάσμα προσδοκιών εκφράζει την απόσταση μεταξύ των προσδοκιών-επιθυμιών και αντίληψης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για την ποιότητα του έργου των

ελεγκτών και το ρόλο του ελέγχου. Δηλαδή, «αναφέρεται στην απόσταση μεταξύ, αφενός μεν των προσδοκιών των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους ελεγκτές και γενικότερα το ρόλο του ελέγχου αφετέρου δε της ποιότητας των υπηρεσιών που οι ίδιοι χρήστες αντιλαμβάνονται ότι προσφέρουν οι ελεγκτές». (Κων. Καραμάνης, 2008, σελ.132).

3.9. Μειονεκτήματα της εναρμόνισης με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

Η υιοθέτηση του ενιαίου συνόλου προτύπων έχει λύσει πολλά προβλήματα ενώ ταυτόχρονα έχει δημιουργήσει κάποια άλλα (Angie Mohr)[24]. Επομένως, πέρα των πλεονεκτημάτων, προκύπτουν και μερικά μειονεκτήματα από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΕΠ. Το βασικό μειονέκτημα σε βραχυπρόθεσμο χρόνο αφορά στο κόστος των επιχειρήσεων που συνεπάγεται η υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών προτύπων, και ιδίως των μικρών επιχειρήσεων που διαθέτουν λίγα μέσα για την υλοποίηση αυτών των αλλαγών και για την εκπαίδευση του προσωπικού τους (Ojo, 2010). Συγκεκριμένα, είναι μεγάλο το κόστος που συνεπάγεται με την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων που ετοιμάστηκαν με τα παλιά πρότυπα, για λόγους συγκρισιμότητας, με μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης, υποβαθμίζονται τα επαγγελματικά προσόντα των υφιστάμενων ελεγκτών. Η διαδικασία μεταρρυθμίσεων για την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΕΠ με σκοπό την εναρμόνιση των ελεγκτικών μεθόδων σε παγκόσμια βάση, είναι επαχθής και χρονοβόρα καθώς τα αντισυμβαλλόμενα μέρη δεν είναι πάντα πρόθυμα να κινήσουν τις διαδικασίες διαπραγματεύσεων εκ νέου. Επίσης, οι ομάδες που εμπλέκονται (δικηγόροι, μέλη δικαστικού σώματος και μέλη των εμπλεκόμενων επαγγελμάτων) θα πρέπει να εξετάζονται καθώς μπορεί να υπάρχουν ατομικά συμφέροντα που επηρεάζουν τη διαδικασία υιοθέτησης των ΔΕΠ.

[24] Find at: http://smallbusiness.chron.com/international-financial-reporting-standards---advantages-disadvantages-2167.html

Κεφάλαιο 4: Ελεγκτικά πρότυπα για το δημόσιο τομέα

4.1 Εισαγωγικές έννοιες

Οι στόχοι του οικονομικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι ευρύτεροι από την έκφραση γνώμης σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι υποχρεώσεις για τους φορείς του δημόσιου τομέα, που απορρέουν από τη νομοθεσία, από κανονισμούς, από υπουργικές αποφάσεις, οι πολιτικές ανάγκες της κυβέρνησης, ή οι αποφάσεις του νομοθέτη μπορεί να οδηγήσουν σε πρόσθετους στόχους. Αυτοί οι πρόσθετοι στόχοι μπορεί να περιλαμβάνουν την ευθύνη του ελεγκτή σχετικά με τον έλεγχο και τις εκθέσεις ελέγχου και να διαπιστωθεί κατά πόσο τηρήθηκαν οι αρχές τις υπευθυνότητας και διαφάνειας και ο προϋπολογισμός. Αρμόδιοι για τον προαναφερόμενο έλεγχο είναι τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου.

4.2 Ανώτατα Όργανα Ελέγχου

Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου είναι εθνικοί οργανισμοί, αρμόδιοι για τον έλεγχο των εσόδων και των δαπανών της αυτοδιοίκησης και των περιουσιακών στοιχείων όλων των θεσμικών οργάνων της κυβέρνησης και ως εκ τούτου λειτουργούν ως φύλακες της οικονομικής ακεραιότητας και αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. (Rick Stapenhurst&Jack Titsworth, 2001, Musa Kayrak, 2008). Είναι ζωτικής σημασίας για την δημοσιονομική διαχείριση και τα συστήματα ελέγχου και για αυτό το λόγο τούς παρέχονται βασικές νομικές εξουσίες και εργαλεία, προκειμένου να ελέγχουν όλα τα δημόσια κονδύλια, τους πόρους και τις δραστηριότητες και να υποβάλλουν έκθεση ελέγχου με τα πορίσματά τους στο κοινοβούλιο (Musa Kayrak,2008). Οι νομικές εντολές τους που αναφέρονται στις σχέσεις και στην αποτελεσματικότητα, ποικίλουν ανάλογα με διαφορετικά συστήματα διακυβέρνησης και κυβερνητικές πολιτικές.

Ο πρωταρχικός σκοπός τους είναι να επιβλέπουν τη διαχείριση των δημόσιων πόρων καθώς και την ποιότητα και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των κυβερνήσεων (Stapenhurst&Titsworth, 2001). Επίσης, εξετάζουν κατά πόσον οι δημόσιοι πόροι δαπανώνται οικονομικά, αποδοτικά και αποτελεσματικά σύμφωνα με τους νόμους

και κανονισμούς που ισχύουν (Colin Clark, Michael De Martines, Maria Krambia-Kapardis, 2007). Έγγραφο το οποίο δημοσιεύθηκε από την Παγκόσμια Τράπεζα (2001) υποστηρίζει ότι « Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου είναι χρήσιμα στη διαχείριση των δημόσιων δαπανών, τη διασφάλιση της χρηματοπιστωτικής αξιοπιστίας και στην ενίσχυση των δημόσιων θεσμών» (Lorenz Blume et al, 2007). Επιπρόσθετα, η αποτελεσματική λειτουργία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου βοηθάει στο να αποφευχθούν αυθαιρεσίες κατά την εφαρμογή των νόμων και των κανονισμών. Περαιτέρω, συνεισφέρουν στην απλοποίηση των διοικητικών διαδικασιών, κυρίως αυτών που αποτελούν εμπόδιο στην ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία των αγορών (Sahgal, 1996).

Μετά τα κομμουνιστικά καθεστώτα, ο ρόλος του ελεγκτή του κράτος έχει αποκτήσει μεγάλη σπουδαιότητα καθώς θεμελιώθηκαν σημαντικές αρχές όπως, η πολιτική ευθύνη, η νομική λογοδοσία και η διαφάνεια στον τομέα των δημόσιων οικονομικών (Nikodem, Bibo 2004). Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου αποτελούν καθοριστικό παράγοντα στην ενίσχυση της διαφάνειας της δημόσιας διοίκησης. «Αποτελούν το άλφα και το ωμέγα για τη λήψη των δημοσιονομικών αποφάσεων» (Nikodem, Bibo 2004). Ο δημόσιος τομέας βασίζεται στην αρχή της «value-for-money» δηλαδή, οικονομικές, αποτελεσματικές και αποδοτικές δημόσιες δαπάνες. Η αρχή αυτή απαιτεί την ορθολογική οργάνωση των κρατικών δαπανών η οποία επιτυγχάνεται με τον έλεγχο των κρατικών δαπανών ενόψει της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου έχουν στόχο να ελέγχουν και να αξιολογούν τους κρατικούς λογαριασμούς προκειμένου να επιτευχθεί η οικονομική, αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των κρατικών κονδυλίων. Επίσης, έχουν στόχο την αξιολόγηση της ποιότητας των δημοσίων υπηρεσιών και την μέτρηση των επιδόσεων.

Τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα αποτελούν σημαντικό παράγοντα στη βελτίωση της ποιότητας της ζωής των πολιτών. Ο έλεγχος της κυβέρνησης και των δημόσιων οργανισμών από τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα έχει θετικές συνέπειες στην εμπιστοσύνη της κοινωνίας καθώς προωθούν την αποτελεσματικότητα, την υπευθυνότητα και την διαφάνεια της δημόσιας διοίκησης[25]. Επίσης, η λειτουργία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου έχει στόχο την ενημέρωση του κοινού για τυχόν μη συμμόρφωση με τα

[25] INTOSAI, The value and benefits of Supreme Audit Institutions.

αποδεκτά πρότυπα ηθικής καθώς και για πιθανές αποκλίσεις από τις αρχές της νομιμότητας, της λογιστικής, της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας (Dye and Stapenhurst 1998).

Η διαφθορά έχει εμφανιστεί σε όλες της μορφές κυβέρνησης με αποτέλεσμα την ανορθολογική σπατάλη πόρων, την μείωση της οικονομικής ανάπτυξης και της ποιότητας της ζωής, την υπονόμευση της αξιοπιστίας της κυβέρνησης και της μείωσης της αποτελεσματικότητάς της. Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου θεωρούν ότι η ύπαρξη ικανών και έντιμων με καλά κίνητρα ελεγκτικών οργάνων, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την καταπολέμηση της διαφθοράς. Για αυτό το λόγω η επιλογή τους πρέπει να βασίζεται στην ακεραιότητα και επαγγελματική ικανότητα και επάρκεια.

Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου αποτελούν ένα από τα βασικά θεσμικά όργανα που είναι αρμόδια για τον έλεγχο της διαφθοράς[26], χρησιμοποιώντας προληπτικά μέτρα (Sahgal, 1996). Τα Ανώτατα όργανα Ελέγχου διαδραματίζουν πολύ σημαντικό ρόλο στην καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιαχείρισης των δημόσιων πόρων μέσω της ενίσχυσης των οικονομικών και νομικών θεσμικών πλαισίων, καθώς ασθενή θεσμικά πλαίσια μπορούν να συμβάλλουν στην άνθιση της διαφθοράς και στην κατάχρηση του δημόσιου χρήματος (Borge,1999). Στοχεύουν στην προώθηση μιας κουλτούρας που χαρακτηρίζεται από εντιμότητα, υπευθυνότητα και ορθολογική αξιοποίηση των δημόσιων πόρων. Συμβάλλουν στην καταπολέμηση της διαφθοράς μέσω της βελτίωσης της συνολικής διαφάνειας και της λογοδοσίας, υποστηρίζοντας ένα περιβάλλον όπου περιορίζονται οι πράξεις διαφθοράς και ενισχύεται η καλή διακυβέρνηση και ένα ισχυρό σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης (Borge,1999, Kayrak, 1998). Ωστόσο, πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν ότι τα όργανα αυτά συμβάλλουν έμμεσα στην καταπολέμηση της διαφθοράς, κυρίως με την αποτροπή και πρόληψή της (Borge 1999, Evans 2008). Αυτό συμβαίνει επειδή μερικά Ανώτατα Όργανα Ελέγχου έχουν περιορισμένες ερευνητικές αρμοδιότητες οι οποίες δεν επεκτείνονται στην εξέταση δραστηριοτήτων ή προσωπικών αρχείων με αποτέλεσμα οι έρευνες σχετικά με υπόθεση διαφθοράς να συνεχίζονται από τις

[26]« Διαφθορά είναι η κατάχρηση της δημόσιας εξουσίας για προσωπικό όφελος ή για όφελος μιας ομάδας ατόμων που κάποιος έχει υποχρέωση» (Kenneth M. Dye and Rick Stapenhurst,1998). Επίσης, σύμφωνα με τον Klitgaard (1996), (διαφθορά) = (μονοπωλιακή δύναμη) + (Εξουσία) - (Ευθύνης/Λογοδοσία).

αστυνομικές αρχές ή από ειδικούς οργανισμούς (Kayrak, 2007). «Έτσι, αν και πολλά Ανώτατα Όργανα Ελέγχου έχουν νομικές αρμοδιότητες για τη δίωξη διεφθαρμένων πρακτικών, η δίωξη γενικά αναλαμβάνεται από φορείς επιβολής του νόμου» (Evans,2008). Ωστόσο, σύμφωνα με τους Dye and Stapenhurst (1998), «Οι δυνατότητες των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου δεν έχουν αξιοποιηθεί πλήρως, εν μέρει λόγω της έλλειψης κατανόησης της ικανότητάς τους».

Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου συμβάλλουν στην προώθηση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια στην υπεύθυνη και αξιόπιστη κυβέρνηση (Dye and Stapenhurst 1998). Όπως χαρακτηριστικά αναφέρουν οι (Dye and Stapenhurst 1998), «Τα Ανώτατα όργανα ελέγχου είναι (ή τουλάχιστον πρέπει να είναι) η βάση του συστήματος της ακεραιότητας μιας χώρας». Επίσης, έχουν στόχο την επίβλεψη της διαχείρισης των δημόσιων πόρων και της ποιότητας και αξιοπιστίας των κυβερνήσεων[27]. Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου οφείλουν να παρέχουν στο Κοινοβούλιο και στο κοινό, αντικειμενικές, σχετικές, ανεξάρτητες και αποτελεσματικές εκθέσεις ελέγχου που βασίζονται σε ελεγκτικό έργο ο οποίος πραγματοποιείται σύμφωνα με τα καλύτερα επαγγελματικά, διεθνή και ευρωπαϊκά πρότυπα (Mahe,2004). Χρησιμοποιούν πρότυπα που εκδίδονται από τον Διεθνή Οργανισμό Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organisation of Supreme Audit Institutions). Η πρώτη πλήρης σειρά προτύπων των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου παρουσιάστηκε και εγκρίθηκε στο συνέδριο του INTOSAI στη Νότια Αφρική το 2010. Τα πρότυπα που χρησιμοποιούν τα ΑΟΕ χωρίζονται σε τέσσερα επίπεδα ανάλογα με τα πρότυπα που χρησιμοποιούνται ως εξής:

1. Επίπεδο 1 (ISSAI 1, Περιέχει τις θεμελιώδης αρχές του INTOSAI).
2. Επίπεδο 2 (ISSAIs 10-99, Περιέχει οδηγίες σχετικά με τις αναγαίες προϋποθέσεις για την εύρυθμη λειτουργία και επαγγελματική συμπεριφορά των ΑΟΕ).

---

1 [27] Stapenhurst, Rick, Titsworth, Jack (2002), Features and Functions of Supreme Audit Institutions.

3. Επίπεδο 3 (ISSAIs 100-999,Περιέχει τις θεμελιώδης αρχές της ελεγκτικής).
4. Επίπεδο 4 ((ISSAIs 1000-5999, Περιέχει τις οδηγίες του ελέγχου με πιο συγκεκριμένες, λεπτομερείς και επιχειρησιακές κατευθυντήριες γραμμές).

4.3 Είδη Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου

Υπάρχουν τρία διαφορετικά είδη Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου, το Ναπολεόντειο, Γουέστμινστερ και το Συμβούλιο (Board) (Stapenhurst& Titsworth, 2001, Dye and Rick Stapenhurst 1998, Kayrak,2008). Το Ναπολεόντειο σύστημα που διαφορετικά ονομάζεται και δικαστήριο των λογιστών, έχει ταυτόχρονα δικαστικές και διοικητικές αρμοδιότητες και είναι ανεξάρτητο από τη νομοθετική και εκτελεστική εξουσία. Αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του δικαστικού σώματος, λαμβάνοντας αποφάσεις σχετικά με τη συμμόρφωση της κυβέρνησης με τους νόμους και κανονισμούς, διασφαλίζοντας ότι οι δημόσιοι πόροι δαπανώνται ορθά. Το μοντέλο αυτό χρησιμοποιείται στις λατινικές χώρες της Ευρώπης (Γαλλία, Ισπανία, Ιταλία, Πορτογαλία και άλλες), Τουρκία, στις περισσότερες λατινικές χώρες της Αμερικής και της γαλλόφωνες χώρες της Αφρικής) (Stapenhurst& Titsworth, 2001).

Το μοντέλο Γουέστμινστερ, επίσης γνωστό και ως Αγγλοσαξονικό ή κοινοβουλευτικό μοντέλο (Evans, 2008) χρησιμοποιείται σε πολλές χώρες της κοινοπολιτείας (Αυστραλία, Καναδά, Ινδία, Αγγλία, χώρες της Καραϊβικής, του Ειρηνικού και της νότιας Αφρικής). Το ελεγκτικό σώμα σε αυτό το μοντέλο είναι ανεξάρτητο και υποβάλει έκθεση στο κοινοβούλιο σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τους χειρισμούς των κυβερνητικών οντοτήτων αλλά με μικρότερη έμφαση στις νομικές συμμορφώσεις. Το ελεγκτικό σώμα σε αυτό το μοντέλο δεν έχει δικαστικές αρμοδιότητες, ωστόσο, αν χρειαστεί μπορεί να χρησιμοποιηθούν τα ευρήματά του προκειμένου να εξεταστούν από τις δικαστικές αρχές (Stapenhurst& Titsworth, 2001).

Το Διοικητικό Σύστημα (Board System) το οποίο εφαρμόζεται στην Ασία, είναι παρόμοιο με το σύστημα Γουέστμινστερ στο ότι είναι ανεξάρτητο από το εκτελεστικό σώμα και βοηθάει στην επίβλεψη του κοινοβουλίου. Η εντολή του ελεγκτικού σώματος είναι να

αναλύει τις σπατάλες και τα έσοδα της κυβέρνησης και να ανακοινώνει τα αποτελέσματα στο κοινοβούλιο (Stapenhurst& Titsworth, 2001).

4.4 Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου

Ο Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (INTOSAI) ιδρύθηκε το 1953 στη Βιέννη από 34 ελεγκτικούς οργανισμούς και είναι μια αυτόνομη, ανεξάρτητη και μη πολιτική οργάνωση με σκοπό την προώθηση της ανταλλαγής ιδεών και εμπειριών μεταξύ των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου για τον έλεγχο της κυβέρνησης (Nobuo AZUMA). Αποτελείται από το Διεθνές Συνέδριο των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου, το διοικητικό συμβούλιο, τη γενική γραμματεία, τις περιφερειακές ομάδες εργασίας και την επιτροπή οικονομικών και περιφερειακών υπηρεσιών (Bjarne Mørk-Eidem, 2004). Ο οργανισμός αυτός έχει αναπτύξει τα Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Standards of Supreme Audit Institution, ISSAI) με σκοπό τη διασφάλιση ανεξάρτητου και αποτελεσματικού ελέγχου της κυβέρνησης και εργάζεται για τη συστηματοποίηση αυτών των προτύπων και για τη σύγκλισή τους με τα ΔΕΠ. Είναι μια αυτόνομη, ανεξάρτητη και μη-πολιτική οργάνωση και παρέχει καθοδήγηση στις δημόσιες αρχές για την ορθή διαχείριση των δημόσιων πόρων (Nobuo Azuma, 2008). Το INTOSAI έχει πέντε επίσημες γλώσσες οι οποίες είναι: Αγγλικά, Αραβικά, Γερμανικά, Γαλλικά και Ισπανικά.

Επίσης, το INTOSAI συμβάλλει ενεργά στην εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων του ιδιωτικού και δημόσιου τομέα με διάφορους τρόπους κάποιοι από τους οποίους είναι οι εξής:

- Ενισχύει το Συμβούλιο Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (IAASB) με εμπειρογνώμονες που εργάζονται για την αναθεώρηση και την αναδιατύπωση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.
- Γράφει επιστολές σχετικά με τα σχέδια έκθεσης των ΔΕΠ.
- Συμμετέχει στις συνεδριάσεις της IAASB και της συμβουλευτικής ομάδας της.

- Συντάσσει πρακτικές σημειώσεις που είναι χρήσιμες για την κατανόηση και την πρακτική εφαρμογή των ΔΕΠ.

Στόχος του INTOSAI είναι η ανάπτυξη υψηλής ποιότητας κατευθυντήριων οδηγιών που να είναι παγκοσμίως αποδεκτές για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα (Audit of International Institutions, Guidance for Supreme Audit Institutions). Η δήλωση της Λίμα που δημοσιεύτηκε από το INTOSAI το 1977, προσδιορίζει τέσσερις στόχους του ελέγχου στον δημόσιο τομέα οι οποίοι είναι οι εξής (INTOSAI, Lima Declaration on Guidelines on Auditing Precepts)[28]:

1) Σωστή και αποτελεσματική χρήση των δημόσιων αγαθών,
2) Η ορθή εκτέλεση των διοικητικών δραστηριοτήτων,
3) Η ανάπτυξη της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, και
4) Η κοινοποίηση των πληροφοριών στις δημόσιες αρχές και στο ευρύ κοινό με τη δημοσίευση αντικειμενικών εκθέσεων.

Για περισσότερτα από 50 χρόνια προωθεί την βελτίωση ελέγχου των δημόσιων οικονομικών σε παγκόσμιο επίπεδο. Σήμερα το INTOSAI έχει περισσότερα από 192 πλήρη μέλη και 5 συνεργαζόμενα μέλη.

Η δήλωση Λίμα περιέχει μια πλήρη λίστα όλων των στόχων και των θεμάτων που σχετίζονται με το έλεγχο της κυβέρνησης. Κύριος στόχος της Διακήρυξης της Λίμα ήταν η έκκληση για ανεξάρτητο κυβερνητικό έλεγχο, ένα θέμα το οποίο αποτελεί κατ'επανάλειψη θέμα συζήτησης στο πλαίσιο της κοινότητας του INTOSAI. Η επίτευξη του στόχου αυτού ωστόσο δεν εξαρτάται μόνο από τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου αλλά απαιτείται στήριξη και από τη νομοθεσία. Για να γίνει αυτό θα πρέπει να υπάρχει καλή λειτουργία των θεσμών της νομικής ασφάλειας (well-functioning institutions of legal security) και αυτό μπορεί να επιτευχθεί μόνο σε μια δημοκρατία που βασίζεται στο κράτος δικαίου. Επομένως, ένα κράτος δικαίου και δημοκρατίας αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για ανεξάρτητο έλεγχο της κυβέρνησης και αποτελεί την βάση στην οποία έχει βασιστεί η Διακήρυξη της Λίμα (ISSAI1-Lima Declaration)[29]. « Η μεγάλη σημασία της διακήρυξης της Λίμα έγκειται στο

[29] www.issai.org/media(622,1033)/ISSAI_1_E.pdf

γεγονός ότι περιέχει μια πλήρη λίστα όλων των στόχων και των προβλημάτων που τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου ενδέχεται να αντιμετωπίσουν, προς όφελος του δημόσιου λογιστικού ελέγχου» (Fidler, EUROSAI, 2000, p.6). «Η δήλωση Λίμα χαρακτηρίζεται από μια στάση που είναι βαθιά δημοκρατική και αυτήν την στάση έχουν υποχρέωση τα μέλη του INTOSAI να τηρήσουν και να προωθήσουν. Η εφαρμογή της δήλωσης σε παγκόσμιο επίπεδο είναι μια από τις προκλήσεις και στόχους του INTOSAI και των μελών της» (Fidler, EUROSAI, 2000, p.6).

Ακολουθώντας τα πρότυπα INTOSAI και τις Ευρωπαϊκές κατευθυντήριες γραμμές ένας αποτελεσματικός, στον δημόσιο τομέα έλεγχος, θα πρέπει να βασίζεται σε πέντε βασικές αρχές οι οποίες είναι (Maher, 2004): Ακεραιότητα, Νομιμότητα, Οικονομία, Αποτελεσματικότητα και Αποδοτικότητα. Η σωστή λειτουργία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου παίζει εξαιρετικά σημαντικό ρόλο στην επιβεβαίωση ότι οι έλεγχοι λειτουργούν αποτελεσματικά προσδιορίζοντας τις σπατάλες και προτείνοντας τρόπους και μεθόδους για την αποτελεσματικότερη λειτουργία των κυβερνητικών οργανώσεων. Συμβάλλουν στην ανάπτυξη της χώρας και στην μείωση της φτώχειας μέσω του ελέγχου των δαπανών. Προωθούν τη διαφάνεια και την υπευθυνότητα στον δημόσιο τομέα στα πλαίσια της χρηστής διακυβέρνησης (Evans, 2008)[30].

Από την μελέτη της αρθογραφίας συμπεραίνεται ότι ένας από τους βασικούς παράγοντες της καλής και αποτελεσματικής λειτουργίας των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου αποτελεί η ανεξαρτησία των ελεγκτικών οργανισμών καθώς ενισχύει την υπευθυνότητα/ υποχρέωση λογοδοσίας της κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργανισμών και των άλλων φορέων του δημοσίου τομέα.[31].

Σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα και τους κώδικες δεοντολογίας που έχει εκδώσει το INTOSAI, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητα από το κοινοβούλιο, από το εκτελεστικό όργανο της κυβέρνησης καθώς και από την ελεγχόμενη οντότητα. Ο ελεγκτής πρέπει να διατηρήσει πραγματική και αντιληπτή πολιτική ουδετερότητα και δεν

---

[30] The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption, http://www.u4.no/publications/the- role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption/

[31] INTOSAI, The value and benefits of Supreme Audit Institutions.

πρέπει σε καμία περίπτωση να συμμετέχει σε πολιτικές ή σε άλλες δραστηριότητες που πιθανών να προκαλέσουν επαγγελματικές συγκρούσεις (Clark, Martines, Maria Krambia-Kapardis, 2007). Τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα πρέπει να έχουν αποτελεσματικό και ουσιαστικό διάλογο με τους εμπλεκόμενους φορείς για την βελτίωση του δημοσίου τομέα[32].

4.5.Ανώτατο Ελεγκτικό Όργανο στην Ελλάδα: Ελεγκτικό Συνέδριο

Στην Ελλάδα το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο και αποτελεί έναν από τους παλαιοτέρους θεσμούς του σύγχρονου ελληνικού κράτους. Το Ελεγκτικό Συνέδριο στην Ελλάδα έχει ελεγκτικές, γνωμοδοτικές και δικαιοδοτικές αρμοδιότητες οι οποίες είναι συνταγματικά κατοχυρωμένες. Συγκεκριμένα, το ελεγκτικό συνέδριο είναι αρμόδιο για τους εξής ελέγχους (Χαρίσης, 2011):

1) Τον έλεγχο των δαπανών του κράτους και των τοπικών αυτοδιοικήσεων.
2) Τον έλεγχο συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το κράτος.
3) Τον έλεγχο λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των Οργανισμών Τοπικών Αυτοδιοικήσεων.
4) Την γνωμοδότηση για τα σχέδια που αφορούν συντάξεις.
5) Την σύνταξη έκθεσης ελέγχου και την υποβολή στη Βουλή για τον ισολογισμό και απολογισμό του κράτους.
6) Την εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή των συντάξεων.
7) Την εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών και στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων καθώς και των υπαλλήλων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των άλλων Νομικών Προσώπων για κάθε ζημία που προκλήθηκε στο κράτος είτε από δόλο είτε από αμέλεια.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο χρησιμοποιεί μεθόδους και πρακτικές οι οποίες εφαρμόζονται διεθνώς όπως είναι τα Ελεγκτικά Πρότυπα που δημοσίευσε ο Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organisation of Supreme Audit Institutions,

[32] INTOSAI, The value and benefits of Supreme Audit Institutions.

INTOSAI), τα Διεθνή Πρότυπα Ελεγκτικής που κατάρτισε η Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (International Auditing Practices Commette) και η Διεθνής Συνομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountans, IFAC).

Η διενέργεια ελέγχων σύμφωνα με διεθνώς αποδεκτά πρότυπα συμβάλλει στην βελτίωση της ποιότητας και της συνέπειας των ελέγχων. Είναι πολύ σημαντικό για το Ελεγκτικό Συνέδριο να τους εμπιστεύονται οι πολίτες και όλοι οι ενδιαφερόμενοι φορείς, και η υιοθέτηση των διεθνών προτύπων ελέγχου βοηθάει προς αυτήν την κατεύθυνση καθώς αυξάνεται η αξιοπιστία του οργανισμού ελέγχου και των ελεγκτών. Τα πρότυπα αυτά παρέχουν σαφής οδηγίες των διαδικασιών και πρακτικών που πρέπει να ακολουθηθούν για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών καθηκόντων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Οι πρακτικές αυτές χρησιμοποιούνται για τους δημοσιονομικούς ελέγχους και για τους ελέγχους επιδόσεων.

4.6.Δημοσιονομικός έλεγχος και έλεγχος επιδόσεων

Το βασικό καθήκον των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου είναι ο έλεγχος της νομιμότητας και της κανονικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης και των λογιστικών πρακτικών(ISSAI1-Lima Declaration). Εκτός από αυτό το είδος ελέγχου, διενεργούν και έναν άλλο έλεγχο εξίσου ύψιστης σημασίας, τον έλεγχο επιδόσεων, ο οποίος εξετάζει την απόδοση, την οικονομία, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της δημόσιας διοίκησης (ISSAI1-Lima Declaration). Οι δύο αυτοί έλεγχοι είναι ίσης σπουδαιότητας, ωστόσο, είναι στην διακριτική ευχέρεια του κάθε Ανώτατου Οργάνου Ελέγχου να καθορίσει τις προτεραιότητές του, ανάλογα με την περίπτωση κάθε φορά (ISSAI1-Lima Declaration). Ο σωστός και ολοκληρωμένος έλεγχος συνδυάζει τους στόχους τόσο του ελέγχου των επιδόσεων όσο και του δημοσιονομικού ελέγχου.

Έλεγχος επιδόσεων είναι ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, δηλαδή της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των κοινοτικών πόρων που χρησιμοποιήθηκαν από τις ελεγχόμενες μονάδες. Οικονομία των κοινοτικών πόρων σημαίνει ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την πραγματοποίηση του σκοπού της είναι έγκαιρα διαθέσιμα στην ενδεδειγμένη ποσότητα και

ποιότητα και στην καλύτερη τιμή. Αποδοτικότητα σημαίνει ότι οι πόροι χρησιμοποιούνται με τέτοια τρόπο ώστε να επιτυγχάνονται οι καθορισμένοι στόχοι. Η αποτελεσματικότητα αφορά την υλοποίηση των ειδικών στόχων που έχουν τεθεί και την υλοποίηση των αναμενόμενων αποτελεσμάτων.

Σχετικά με τον δημοσιονομικό έλεγχο (Δρ. Χαρίσης, 2011), ανάλογα με τη φύση του οργάνου ο έλεγχος χωρίζεται σε διοικητικός, δικαστικός και κοινοβουλευτικός. Διοικητικός είναι ο έλεγχος που ασκείτε από τα όργανα της διοίκησης. Δικαστικός είναι ο έλεγχος που ασκείται από το ελεγκτικό συνέδριο και κοινοβουλευτικός είναι ο έλεγχος που ασκείται από το κοινοβούλιο.

Ανάλογα με τη θέση του ελεγκτικού οργάνου ο έλεγχος διακρίνεται σε εσωτερικός και εξωτερικός. Εσωτερικός είναι ο έλεγχος που πραγματοποιείται από τα όργανα του διατάκτη και εξωτερικός ονομάζεται ο έλεγχος που διεξάγεται από ελεγκτικά όργανα που είναι ανεξάρτητα με την ελεγχόμενη υπηρεσία.

Με βάση τη χρονική περίοδο που πραγματοποιείται ο έλεγχος διακρίνεται σε προληπτικός και κατασταλτικός. Προληπτικός ονομάζεται ο έλεγχος που γίνεται πριν την πραγματοποίηση δημοσίας δαπάνης ώστε να αποτραπούν οι παράνομες δαπάνες. Κατασταλτικός ονομάζεται ο έλεγχος που γίνεται αφού έχει πραγματοποιηθεί η δαπάνη προκειμένου να αποδοθούν ευθύνες.

Ανάλογα με την συχνότητα, ο έλεγχος διακρίνεται σε τακτικός και έκτακτος. Τακτικός είναι ο έλεγχος που διεξάγεται σε συγκεκριμένες και καθορισμένες χρονικές περιόδους. Έκτακτος έλεγχος λέγεται αυτός που ασκείται χωρίς να προειδοποιηθεί η ελεγχόμενη υπηρεσία.

Ανάλογα με το σημείο που διεξάγεται ο έλεγχος διακρίνεται σε εξ αποστάσεως και επιτόπιος έλεγχος. Ο εξ αποστάσεως έλεγχος πραγματοποιείται από την έδρα του ελεγκτή και ο επιτόπιος έλεγχος πραγματοποιείται στην έδρα της ελεγχόμενης υπηρεσίας.

Επίσης, υπάρχει ο ουσιαστικός και τυπικός έλεγχος. Ουσιαστικός είναι ο έλεγχος που επιβλέπει την πραγματοποίηση της δαπάνης ώστε να γίνεται σύμφωνα με παραστατικά έγγραφα και επιβλέπει επίσης τα διοικητικά όργανα ώστε να δρουν σύμφωνα με τη

νομοθεσία και με γνώμονα το κοινό συμφέρον. Τυπικός είναι ο έλεγχος που διεξάγεται με σκοπό να διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες πραγματοποιούνται νόμιμα και κανονικά.

Ακόμα, ο έλεγχος διακρίνεται σε γενικός και δειγματοληπτικός ανάλογα με την έκτασή του. Ο γενικός έλεγχος διεξάγεται στις συνολικές δαπάνες και ο δειγματοληπτικός εξετάζει ένα δείγμα από το σύνολο της ελέγκτριας ύλης.

Τέλος, υπάρχει και ο παρεμπίπτον έλεγχος ο οποίος έχει σκοπό να ανακαλύψει τυχόν παρατυπίες που σχετίζονται με τις δημόσιες δαπάνες.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούμε στις κυριότερες διαφορές μεταξύ του ελέγχου επιδόσεων και του δημοσιονομικού ελέγχου (Δρ. Χαρίσης, 2011):

1) Ο σκοπός του ελέγχου επιδόσεων είναι να αξιολογήσει εάν οι κοινοτικοί πόροι έχουν χρησιμοποιηθεί με οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο ενώ ο σκοπός του δημοσιονομικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση της νομιμότητας και αξιοπιστίας των οικονομικών πράξεων και λογαριασμών.
2) Το κεντρικό θέμα του ελέγχου επιδόσεων αποτελεί η πολιτική, το πρόγραμμα, η οργάνωση, οι δραστηριότητες και τα συστήματα διαχείρισης ενώ το κεντρικό θέμα του δημοσιονομικού ελέγχου είναι οι χρηματοοικονομικές πράξεις, οι λογιστικές και ελεγκτικές διαδικασίες.
3) Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται κατά τον έλεγχο επιδόσεων ποικίλουν από έλεγχο σε έλεγχο ενώ κατά τον δημοσιονομικό έλεγχο ακολουθείται τυποποιημένο πλαίσιο μεθόδων.
4) Όσων αφορά τα κριτήρια του ελέγχου, στον έλεγχο επιδόσεων αυτά καθορίζονται κάθε φορά από τον ελεγκτή ανάλογα με την περίπτωση, ενώ στον δημοσιονομικό έλεγχο ακολουθούν τυποποιημένα κριτήρια που καθορίζονται από τη νομοθεσία και τους σχετικούς κανονισμούς.

4.7.Πλεονεκτήματα των διεθνών ελεγκτικών προτύπων

Η εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων και πρακτικών διαδικασιών που χρησιμοποιούν τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου και τα οποία όπως προαναφέρθηκε ανωτέρω αναπτύσσονται και δημοσιεύονται από τον Διεθνή Οργανισμό Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου, συμβάλλει

στην αποτελεσματική διαχείριση του εθνικού-δημόσιου πλούτου. Κύριο επιχείρημα για το ρόλο των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου αποτελεί η συμβολή τους στην αποτροπή και πρόληψη της διαφθοράς μέσω της βελτίωσης της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης στο δημόσιο σύστημα της δημοσιονομικής διαχείρισης (Borge, 1999).

Η διαφθορά είναι ένα παγκόσμιο φαινόμενο που συμβαίνει με διάφορους τρόπους και μορφές σε όλο τον κόσμο, ανεξάρτητα από το επίπεδο ανάπτυξης των χωρών. «Θεωρείται ως ο πιο επικίνδυνος ιός που υπονομεύει την πολιτική κουλτούρα των λαών, την δίκαιη κατανομή των πόρων, την ευημερία των κοινωνιών και την εμπιστοσύνη των πολιτών στις κυβερνήσεις τους» (Kayrak, 2008). Επομένως, με τον έλεγχο της διαφθοράς προωθείται η οικονομική ανάπτυξη, η αύξηση της ανταγωνιστικότητας μιας χώρας, η βελτίωση της κοινωνικών συνθηκών και η μείωση της φτώχειας (Casals & Associates Inc., 2007). Επίσης, η εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων στον δημόσιο τομέα ενισχύει την ανεξαρτησία των ελεγκτών κατά την άσκηση της ελεγκτικής τους αποστολής. Η ανεξαρτησία θεωρείται από τα πιο σημαντικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ο ελεγκτής (Barret,2002). Η σωστή λειτουργία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου επηρεάζει με θετικό τρόπο τη δημοσιονομική πολιτική και πιθανών να επιφέρει μείωση των δημόσιων δαπανών, αύξηση των δημοσίων εσόδων και μείωση του ελλείμματος (Blume et al., 2007). Φαίνεται πολύ πιθανών ότι η αποτελεσματικότητα του δημοσίου τομέα έχει εξαιρετικά μεγάλη επίδραση στην ανάπτυξη μιας χώρας και στο κατά κεφαλήν εισόδημα. Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου έχουν επίδραση στην αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης μέσω της παρακολούθησης της πολιτικής των δαπανών των γραφείων της κυβέρνησης, μειώνοντας έτσι το επίπεδο της διαφθοράς (Blume et al., 2007), η οποία όπως έχουμε δει είναι ανεξέλεγκτη και έχει δυσμενέστατες συνέπειες στην οικονομική και κοινωνική ζωή μιας χώρας. Ενδεχομένως, θα μπορούσαν να βελτιώσουν ακόμα και τη γενική παραγωγικότητα των πόρων που χρησιμοποιούνται στην οικονομία με τη βελτίωση τόσο της εργασίας όσο και της συνολικής παραγωγικότητας των συντελεστών παραγωγής (Blume et al., 2007). Επίσης, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε χαμηλότερα ελλείμματα.

Σύμφωνα με μελέτη που πραγματοποιήθηκε στην Ελβετία από τους Schelker και Eichenberger (2003), η θέσπιση και λειτουργία αποτελεσματικών και ισχυρών Οργάνων Ελέγχου μπορεί να επιφέρει μείωση στις φορολογικές επιβαρύνεις και στις δημόσιες δαπάνες. Στη μελέτη τους οι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι «Ισχυρά Όργανα Ελέγχου οδηγούν σε μείωση των φορολογικών συντελεστών». Οι Torgler και Schaltergger (2006) θεωρούν ότι «Ισχυρά Θεσμικά Όργανα Ελέγχου αποτελούν σημαντικό παράγοντα για τον καθορισμό του επιπέδου της πολιτικής συζήτησης μεταξύ των καντονιών».

Ωστόσο, είναι αρκετά δύσκολο να εκτιμηθεί και να αξιολογηθεί η παραγωγικότητα των γραφείων/υπουργείων της κυβέρνησης καθώς διαπραγματεύονται δημόσια αγαθά, και κατά συνέπεια είναι δύσκολο να εκτιμηθούν οι συνέπειες της εναρμόνισης των ελεγκτικών προτύπων (Blume et al., 2007). Ο Niskanen (1971) που μελέτησε την οικονομική θεωρία για τη γραφειοκρατία έδωσε και άλλους λόγους για τους οποίους δεν εκτιμάται εύκολα η αποδοτικότητα των δημόσιων γραφείων (Blume et al., 2007). Πρώτον, η παρακολούθηση της γραφειοκρατικής συμπεριφοράς είναι δύσκολη επειδή αποτελεί μέρος ενός διμερούς μονοπωλίου, μεταξύ του προεδρείου και της εκτελεστικής εξουσίας η οποία δεν υπόκειται σε ανταγωνιστική πίεση που θα βελτίωνε την αποτελεσματικότητα του γραφείου. Δεύτερον, η αναποτελεσματικότητα αυξάνεται από τον τρόπο που αμείβονται οι γραφειοκράτες για την εργασία τους η οποία δεν περιλαμβάνει κάποια χρηματικά κίνητρα που να ανταμείβουν τις καινοτομίες ή απλά την αποδοτικότητα του γραφείου. Αυτό κατά την άποψη μου είναι εντελώς λάθος καθώς οι δημόσιοι υπάλληλοι, στην Ελλάδα τουλάχιστον, απολάμβαναν μια τρομερά ευνοϊκή μεταχείριση στην εργασία τους και στις αποδοχές τους χωρίς να λαμβάνει χώρα κάποια αξιολόγηση των ικανοτήτων τους. Αυτή η ευνοϊκή μεταχείριση και η σιγουριά για μονιμότητα δεν τους έδινε κανένα απολύτως κίνητρο για να εργάζονται με αποτελεσματικό και καινοτομικό τρόπο. Ο Mueller (2003) υποστηρίζει ότι ο δημόσιος τομέα χαρακτηρίζεται από αδυναμία εξωτερικού ελέγχου και μη ύπαρξη εσωτερικών κινήτρων.

4.8.Διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα

Η διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν τις δραστηριότητες ενός οργανισμού προκειμένου να παρέχει την λογική διαβεβαίωση (reasonable assurance) ότι οι στόχοι επιτυγχάνονται και ότι οι διαδικασίες διενεργούνται κατά τρόπο ηθικό και υπεύθυνο. Στο δημόσιο τομέα, η διακυβέρνηση αφορά τα μέσα με τα οποία οι στόχοι καθιερώνονται και ολοκληρώνονται. Περιλαμβάνει επίσης τις δραστηριότητες που εξασφαλίζουν την αξιοπιστία μιας κυβέρνησης, καθιερώνουν τη δίκαιη παροχή υπηρεσιών, και αξιολογούν την κατάλληλη συμπεριφορά των ανώτερων δημόσιων υπαλλήλων, περιορίζοντας τον κίνδυνο διαφθοράς στη δημόσια διοίκηση[33].

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια της διακυβέρνησης (governance) γενικότερα περιγράφονται κάποιες **βασικές αρχές διακυβέρνησης** που εφαρμόζονται τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα:

- ✓ **Ορισμός κατεύθυνσης (Setting direction).** Η καλή διακυβέρνηση καθιερώνει τις πολιτικές προκειμένου να καθοδηγήσει τις ενέργειες ενός οργανισμού. Στην κυβέρνηση, η πολιτική θα πρέπει να κατευθύνεται μέσω των εθνικών στόχων, στρατηγικών σχεδίων, στόχων απόδοσης, της νομοθετικής καθοδήγησης ή νομοθετικών επιτροπών επίβλεψης. Οι πολιτικές της κυβέρνησης – ή τουλάχιστον οι προτεραιότητες της – μπορούν γενικά να αναζητηθούν στον προϋπολογισμό της, ο οποίος τοποθετεί περιορισμένους πόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες.

- ✓ **Εμφύσηση της ηθικής και ακεραιότητας (Instilling ethics and integrity).** Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει σαφώς καθορισμένες ηθικές αξίες, στόχους, στρατηγικές και εσωτερικό έλεγχο. Θα πρέπει να ευθυγραμμίζει τις πολιτικές με τις διαδικασίες για να ενθαρρύνει την συμπεριφορά η οποία είναι σύμφωνη με τις αξίες ηθικής και ακεραιότητας του οργανισμού της κυβέρνησης.

[33] "The role of auditing in the Public Sector governance" November 2006, pp.3, The Institute of Internal Auditing, www.theiia.org

- ✓ **Επίβλεψη των αποτελεσμάτων (Overseeing results)**. Η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τη συνεχή επίβλεψη ώστε να εξασφαλίζει ότι η πολιτική εφαρμόζεται ορθά, οι στρατηγικές συμβαδίζουν, και η γενική απόδοση της κυβέρνησης συναντά τις προσδοκίες και τις ανάγκες μέσα στην πολιτική, τους νόμους, και τους κανονισμούς.

- ✓ **Υποβολή έκθεσης λογοδοσίας (Accountability reporting).** Επειδή οι υπηρεσίες της κυβέρνησης χρησιμοποιούν πόρους (resources) και εξουσία για να επιτύχουν τους καθιερωμένους στόχους, οι κυβερνήσεις θα πρέπει να λογοδοτούν για το πώς χρησιμοποιήθηκαν οι πόροι αυτοί και τι κατόρθωσαν. Αναλόγως, η καλή διακυβέρνηση απαιτεί τακτική χρηματοοικονομική αναφορά και αναφορά της απόδοσης, η οποία ισχυροποιείται για μεγαλύτερη ακρίβεια από έναν ανεξάρτητο ελεγκτή. Η υποχρέωση λογοδοσίας (accountability) ενίοτε επισύρει και την επιβολή προστίμων και κυρώσεων σε όσους καταχρώνται τα έσοδα του δημοσίου για σκοπούς άλλους από τους επιδιωκόμενους.

- ✓ **Διόρθωση τακτικής (Correcting course).** Όταν ο οργανισμός δεν επιτύχει τους οικονομικούς στόχους ή τους λειτουργικούς στόχους απόδοσης, ένα καλό σύστημα διακυβέρνησης θα αναγνωρίσει την αιτία των προβλημάτων, θα καθορίσει τις απαιτούμενες διορθωτικές κινήσεις και θα παρακολουθήσει τις εξελίξεις (εποπτεία follow up) για να καθορίσει εάν αυτές οι κινήσεις εφαρμόστηκαν αποτελεσματικά. Τα ευρήματα και οι προτάσεις του ελεγκτή αποτελούν σημαντικά στοιχεία προς την καλή διακυβέρνηση, τα οποία μπορούν να οδηγήσουν τους οργανισμούς να λάβουν άμεσα και κατάλληλα διορθωτικά μέτρα που θεραπεύουν προσδιορισμένες αδυναμίες και ανεπάρκειες.

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι για να είναι αποτελεσματική και αποδοτική η Δημόσια Διοίκηση και για να προλαμβάνονται φαινόμενα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, πρέπει να εφαρμόζονται βασικές αρχές της καλής διακυβέρνησης. Επιπλέον, λόγω της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών και προκείμενου να επιτευχθούν οι στόχοι του κυβερνητικού σώματος, θα πρέπει να θεσπιστεί προστασία για να διασφαλιστεί η υποχρέωση λογοδοσίας καθότι οι δημόσιοι υπάλληλοι διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα.

Πιο συγκεκριμένα, η συνετή δημόσια διακυβέρνηση απαιτεί δίκαια και αμερόληπτα επιβεβλημένα νομικά πλαίσια, διότι η απουσία καλών δομών διακυβέρνησης και η έλλειψη συνοχής στις βασικές αρχές διακυβέρνησης αυξάνει τον κίνδυνο διαφθοράς στο δημόσιο.

Σύμφωνα με τον **Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης** (Ο.Ο.Σ.Α.)[34] «*Οι αρχές της καλής διακυβέρνησης, διαφάνεια και υποχρέωση λογοδοσίας (accountability); δικαιοσύνη και ισότητα; αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα; σεβασμός στο κράτος δικαίου; και υψηλά πρότυπα ηθικής συμπεριφοράς αντιπροσωπεύουν την βάση πάνω στην οποία μπορεί να χτιστεί η ανοιχτή κυβέρνηση (open government)».*

Παράλληλα, το **Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών** (The Institute of Internal Auditors, IIA) στην προσπάθεια του να προσφέρει καθοδήγηση σε εκλεγμένα ή διορισμένα κυβερνητικά στελέχη σε θέματα διακυβέρνησης και εφαρμογής της ελεγκτικής στον δημόσιο τομέα περιγράφει κάποιες **βασικές αρχές κρίσιμες στην διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα**[35]:

- **Υποχρέωση λογοδοσίας. (Accountability)** *«Η υποχρέωση λογοδοσίας είναι μία διαδικασία κατά την οποία οι δημόσιες υπηρεσίες και οι υπάλληλοί τους είναι υπεύθυνοι για τις αποφάσεις και τις ενέργειες τους, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης των δημοσίων εσόδων και όλων των πτυχών της απόδοσης τους, και για το λόγο αυτό υποβάλλονται στον κατάλληλο εξωτερικό έλεγχο. Επιτυγχάνεται από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη που έχουν σαφή κατανόηση των ευθυνών, και έχουν επίσης πλήρως καθορισμένους ρόλους μέσα σε μία ισχυρή δομή. Στην πραγματικότητα, η λογοδοσία είναι η υποχρέωση της δημόσιας υπηρεσίας να λογοδοτήσει για την ευθύνη που της αντιστοιχεί».*

- **Διαφάνεια. (Transparency).** Η αρχή της διαφάνειας σχετίζεται με την ευθύτητα της κυβέρνησης στους πολίτες της. Η καλή διακυβέρνηση περιλαμβάνει την κατάλληλη κοινοποίηση των βασικών πληροφοριών σε όσους έχουν έννομα συμφέροντα έτσι ώστε να έχουν τα απαραίτητα στοιχεία για την απόδοση και τις διαδικασίες της κυβέρνησης.

[34] Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Policy Brief, "Public Sector Modernisation: Open Government," 2005, www.oecd.org/dataoecd/1/35/34455306.pdf

[35] "The role of auditing in the Public Sector governance" November 2006, pp.7, The Institute of Internal Auditing, www.theiia.org

Αναλόγως, οι αποφάσεις, οι ενέργειες, και οι συναλλαγές της κυβέρνησης διευθετούνται ανοιχτά. Οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν μία άμεση σύνδεση μεταξύ της διαφάνειας και της αξιοπιστίας της κυβέρνησης. Οι νομοθέτες και το δημόσιο επιζητούν τους ελέγχους για να βεβαιώνονται ότι οι κυβερνητικές πράξεις είναι ηθικές και νόμιμες, και ότι η έκθεση (report) της απόδοσης απεικονίζει με ακρίβεια το αληθινό μέτρο των διαδικασιών.

- **Ακεραιότητα, Εντιμότητα (probity**). Η αρχή της ακεραιότητας απαιτεί από τους δημόσιους υπαλλήλους να ενεργούν με αξιοπρέπεια και τιμιότητα. Η κοινή γνώμη έχει συχνά αμφιβολίες για το εάν οι δημόσιες πληροφορίες και πράξεις είναι αξιόπιστες, κάτι το οποίο υπονομεύει τη νομιμότητα της κυβέρνησης και τη δυνατότητα της να κυβερνήσει. Όταν δεν τηρείται η αρχή της ακεραιότητας οι συνέπειες μπορεί να είναι συντριπτικές εφόσον η δημόσια εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση και στην ηγεσία της υπονομεύεται.

- **Δικαιοσύνη (equity).** Η αρχή της δικαιοσύνης σχετίζεται με το κατά πόσο δίκαια τα κυβερνητικά στελέχη ασκούν την εξουσία που τους έχει δοθεί. Οι πολίτες χορηγούν τα χρήματα και τη δύναμη στους αντιπρόσωπους — στους δημόσιους υπαλλήλους — για να πραγματοποιήσουν τις υποχρεώσεις τους. Εντούτοις, οι πολίτες ανησυχούν για την κακοδιαχείριση της κυβερνητικής δύναμης, την κατασπατάληση των κυβερνητικών πόρων, και οποιαδήποτε άλλα ζητήματα που περιλαμβάνουν τη διαφθορά ή τη κακή διαχείριση που θα μπορούσαν αρνητικά να προσκρούσουν στις κυβερνητικές υποχρεώσεις και την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες της.

Παρόμοιες αρχές, οι οποίες είναι και συνταγματικά κατοχυρωμένες, ισχύουν για τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης στην **ελληνική έννομη τάξη**, όπως[36]:

 η αρχή της νομιμότητας, σύμφωνα με την οποία τα διοικητικά όργανα μπορούν να προβαίνουν μόνο στις νόμιμες ή υλικές ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από κανόνες δικαίου, οι οποίοι και καθορίζουν την αρμοδιότητά τους

[36] Σπηλιωτόπουλος Ε., (2001), Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα, Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, σελ.129.

 η αρχή του δημοσίου συμφέροντος, σύμφωνα με την οποία οι ενέργειες των διοικητικών οργάνων αποσκοπούν πάντοτε στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος

 η αρχή προστασίας των διοικούμενων, δηλαδή προστασία των δικαιωμάτων ή και συμφερόντων που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα και προβλέπονται από την νομοθεσία, όπως το δικαίωμα της ισότητας, της καλής λειτουργίας της Διοίκησης και της αμεροληψίας, η αιτιολόγηση των ατομικών διοικητικών πράξεων.

4.9.Τα φαινόμενα της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης

Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση αποτελούν σύμπτωμα κακής διακυβέρνησης, το οποίο υποσκάπτει τις δημοκρατικές αξίες και ανακόπτει την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας.

Ως **διαφθορά**[37] θεωρείται οποιαδήποτε νομικά κολάσιμη συμπεριφορά που έχει κατάχρηση δημοσίου αξιώματος ή ρόλου για την επίτευξη ιδιωτικού οφέλους και περιλαμβάνει κυρίως περιπτώσεις, οι οποίες μετά από έλεγχο ή επανέλεγχο ή προκαταρτική έρευνα ή ένορκη διοικητική εξέταση, παραπέμφθηκαν στην Εισαγγελική Αρχή προς άσκηση ποινικής δίωξης για τα εγκλήματα της δωροδοκίας, της παράβασης καθήκοντος και λοιπά σχετικά εγκλήματα. Ειδικότερα, διαφθορά υπάρχει όταν συντρέχουν σωρευτικά τα τρία εννοιολογικά της στοιχεία:

- **Το πολιτειακό όργανο** που έχει ορισμένη αρμοδιότητα,
- **Ο ιδιώτης τρίτος** (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), που επιθυμεί να επιτύχει ορισμένο αποτέλεσμα με χρήση της αρμοδιότητας του πολιτειακού οργάνου,
- **Το αντάλλαγμα** που καταβάλλεται ή υπόσχεται να καταβάλει ο ιδιώτης στο πολιτειακό όργανο προκειμένου να πετύχει το αποτέλεσμα που επιθυμεί.

Κατά μία έννοια για να έχουμε διαφθορά πρέπει να έχουμε φυσικό πρόσωπο που να συμμετέχει στο συνολικό πλέγμα ενεργειών και καταστάσεων που συνιστούν τη διεφθαρμένη συναλλαγή, το οποίο να ενεργεί ως πολιτειακό όργανο με κάποιας μορφής αρμοδιότητα και να αναλαμβάνει δράση κάποιας μορφής, προκειμένου να επιτύχει ένα κατευθυνόμενο αποτέλεσμα. Η συναλλαγή είναι διεφθαρμένη από τη στιγμή που το

[37] Μπέσιλα – Μακρίδη Ε., (2006), Ο έλεγχος της διοίκησης, Εκδόσεις Σάκκουλα, Τόμος ΙΙ, σελ.29.

φυσικό πρόσωπο λαμβάνει ή προσδοκά αντάλλαγμα από την επίτευξη του αποτελέσματος, άσχετα από το αν η πράξη είναι τελικώς παράνομη ή νόμιμη. Το αντάλλαγμα μπορεί να είναι υλικό ή ηθικό (π.χ. εύνοια), μπορεί να είναι υπόσχεση ανταλλάγματος ή απειλή δυσμενών συνεπειών (π.χ. υπηρεσιακών δεινών). Τέλος, απαιτείται το τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που υπόσχεται το αντάλλαγμα. (Στο σημείο αυτό, η διαφθορά αφίσταται της κατάχρησης εξουσίας, που είναι η χρήση δημοσίου αξιώματος για την επιδίωξη προσωπικού οφέλους.)[38].

Ως **κακοδιοίκηση** νοείται κυρίως κάθε άλλη ενέργεια ή παράλειψη που αντιβαίνει στις αρχές της χρηστής διοίκησης ή επιφέρει παράνομα ζημία στο δημόσιο ή στους τρίτους. Ο Ευρωπαίος Διαμεσολαβητής, από την πρώτη ετήσια έκθεση το 1995, έχει σταθερά υιοθετήσει την άποψη ότι τρία είδη παραλείψεων, τα οποία έως ένα βαθμό επικαλύπτονται, μπορούν να οδηγήσουν στη διαπίστωση κακοδιοίκησης[39]:

- Παράλειψη σεβασμού ενός κανόνα δικαίου ή μιας αρχής
- Παράλειψη σεβασμού των αρχών της χρηστής διοίκησης και
- Παράλειψη σεβασμού των ανθρώπινων ή θεμελιωδών δικαιωμάτων.

Σε αυτό το σημείο οφείλουμε να διαχωρίσουμε τη διαφθορά από το ευρύτερο φαινόμενο της κακοδιοίκησης. Ο όρος «διαφθορά» περιλαμβάνει κατάχρηση εξουσίας από το πολιτειακό όργανο για επιδίωξη προσωπικού οφέλους από τρίτο πρόσωπο. Από την άλλη πλευρά ο όρος «κακοδιοίκηση» δεν περιλαμβάνει κάποιο είδος ανταλλάγματος π.χ. δωροδοκία, αντιθέτως είναι ένα φαινόμενο τα βαθύτερα αίτια του οποίου πηγάζουν από την παροχή χαμηλής ποιότητας υπηρεσιών από την δημόσια διοίκηση με αποτέλεσμα να καταπατούνται οι αρχές της χρηστής διοίκησης και οι κανόνες δικαίου. Η επιστημονική ανάλυση και η έρευνα του φαινομένου της διαφθοράς, καταδεικνύει ότι διαφθορά και κακοδιοίκηση συμβαδίζουν. Τα δύο φαινόμενα – αν και έχουν διαφορετική έννοια – συνδέονται αναπόσπαστα, υπό την έννοια ότι το «περιβάλλον» της κακοδιοίκησης είναι

[38] Κάρκαλης Ι., (2005), Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο, Τόμος Ι, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, σελ.3.

[39] Ομιλία του Ευρωπαίου Διαμεσολαβητή, καθηγητή Νικηφόρου Διαμαντούρου, στο Ελληνικό Τμήμα της Διεθνούς Διαφάνειας, *Ο Ευρωπαίος Διαμεσολαβητής ως προαγωγός της διαφάνειας και αρωγός στον αγώνα κατά της διαφθοράς*, 2005, *http://www.ombudsman.europa.eu/speeches/el/2005-05-18.htm*

αυτό που ευνοεί την ανάπτυξη διαφόρων μορφών διαφθοράς, η κακοδιοίκηση υποθάλπει την διαφθορά και αντίστροφα η διαφθορά επιτείνει τα φαινόμενα κακοδιοίκησης[40].

4.10. Προϋποθέσεις αποτελεσματικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα

Ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος στο δημόσιο τομέα ενδυναμώνει τη διακυβέρνηση καθώς δίνει στους πολίτες τη δυνατότητα να θεωρούν την κυβέρνηση υπόλογο (accountable). Οι ελεγκτές επιτελούν ένα σημαντικό έργο στο δημόσιο τομέα για την προώθηση της αξιοπιστίας, δικαιοσύνης και κατάλληλης συμπεριφοράς των δημοσίων υπαλλήλων, ενώ παράλληλα μειώνουν τον κίνδυνο της διαφθοράς. Κατά συνέπεια, είναι σημαντικό οι δραστηριότητες της ελεγκτικής να είναι διαμορφωμένες κατάλληλα και να έχουν μία ευρεία εξουσιοδότηση (mandate) ώστε να επιτύχουν τους στόχους τους. Οι ελεγκτές θα πρέπει να ενεργούν με ακεραιότητα και να προσφέρουν αξιόπιστες υπηρεσίες από τις οποίες επιτυγχάνουν τους στόχους τους ποικίλουν.

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών[41] οι δραστηριότητες ελέγχου στο δημόσιο τομέα απαιτούν:

- ✓ **Οργανωτική ανεξαρτησία (organizational independence)**. Η ελεγκτική δραστηριότητα θα πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα από αυτούς που ελέγχει, έτσι ώστε να μην υπάρχουν παρεμβάσεις από την ελεγχόμενη μονάδα. Η οργανωτική ανεξαρτησία παράλληλα με την αντικειμενικότητα συμβάλλει στην ακρίβεια των αποτελεσμάτων της ελεγκτικής διαδικασίας. Δεδομένου ότι οι μορφές ελέγχου στο δημόσιο τομέα ποικίλουν, είναι δύσκολο να καθοριστεί μία ενιαία γραμμή αναφοράς παρόλα αυτά τα επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου παρέχουν καθοδήγηση.
- ✓ **Επίσημη εντολή / εξουσιοδότηση (formal mandate).** Το Σύνταγμα, ο καταστατικός χάρτης (charter), ή κάθε άλλο νομικό έγγραφο καθορίζουν τα καθήκοντα και τις εξουσίες της ελεγκτικής εργασίας. Μεταξύ άλλων θεμάτων, αυτό το έγγραφο θα

[40] Έκθεση της Επιτροπής του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης, 2006, *Οι έλεγχοι στους ΟΤΑ, προτάσεις για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος*, σελ.17, *www.ita.org.gr*

[41] "The role of auditing in the Public Sector governance" November 2006, pp.7, The Institute of Internal Auditing, www.theiia.org

καθορίζει τις διαδικασίες και απαιτήσεις της αναφοράς (reporting) και την υποχρέωση της ελεγχόμενης μονάδας να συνεργαστεί με τον ελεγκτή.

- ✓ **Απεριόριστη πρόσβαση (unrestricted access).** Οι έλεγχοι θα πρέπει να διενεργούνται έχοντας πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε υπαλλήλους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.
- ✓ **Επαρκής προϋπολογισμός (sufficient funding).** Η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να έχει ικανοποιητικό προϋπολογισμό ανάλογο με τις ευθύνες της. Αυτό το σημαντικό στοιχείο δεν θα πρέπει να είναι αρμοδιότητα της ελεγχόμενης μονάδας, καθώς επηρεάζει την ελεγκτική εργασία στη διεκπεραίωση των καθηκόντων της.
- ✓ **Ικανή ηγεσία (competent leadership).** Η ηγεσία της ελεγκτικής δραστηριότητας θα πρέπει να είναι σε θέση να στελεχώνει αποτελεσματικά, να διατηρεί και να διαχειρίζεται ένα πολύ καλά καταρτισμένο προσωπικό. Επιπλέον, ο γενικός διευθυντής ελέγχου (chief audit executive) θα πρέπει να παρουσιάζει με σαφήνεια τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας.
- ✓ **Ικανό προσωπικό (competent staff).** Η ελεγκτική δραστηριότητα χρειάζεται επαγγελματίες ελεγκτές οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και τις ικανότητες, προκειμένου να διενεργούν την πλήρη σειρά ελέγχων που απαιτούνται από τις εντολές. Πρέπει επίσης να συμμορφώνονται με τις συνεχείς εκπαιδευτικές απαιτήσεις που καθιερώνονται από τους σχετικούς επαγγελματικούς οργανισμούς εσωτερικού ελέγχου και τα πρότυπα τους.
- ✓ **Υποστήριξη όσων έχουν έννομα συμφέροντα (stakeholders support).** Η νομιμότητα της ελεγκτικής δραστηριότητας και η αποστολή της θα πρέπει να γίνεται κατανοητή καθώς και να υποστηρίζεται από μία ευρεία σειρά εκλεγμένων και διορισμένων κυβερνητικών υπαλλήλων, τα μέσα ενημέρωσης και εμπλεκόμενους πολίτες.
- ✓ **Επαγγελματικά πρότυπα ελεγκτικής (Professional audit standards).** Τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου υποστηρίζουν την εφαρμογή των προηγούμενων στοιχείων και παρέχουν ένα πλαίσιο διασφάλισης συστηματικής, αντικειμενικής και βασιζόμενης σε στοιχεία ελεγκτικής εργασίας. Καθώς πολλές κυβερνήσεις έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα εσωτερικού έλεγχου είτε ως απαίτηση είτε ως καθοδήγηση για

τους διευθυντές του δημοσίου τομέα, η ελεγκτική εργασία θα πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τα αναγνωρισμένα πρότυπα.

Συμπερασματικά, επειδή η ελεγκτική είναι το κλειδί στην καλή διακυβέρνηση του δημοσίου είναι σημαντικό να διατηρηθεί μία κατάλληλη διαρθρωτική δομή με ευρεία εντολή ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι διακυβέρνησης του οργανισμού. Με αυτό τον τρόπο θα μπορέσει να ανταποκριθεί στο πλήρες πεδίο των δραστηριοτήτων της κυβέρνησης ή της κυβερνητικής μονάδας. Τέλος, η κυβερνητική ελεγκτική ενδυναμώνει τη διοίκηση του δημοσίου με το να διασφαλίζει την υποχρέωση για λογοδοσία και με το να προστατεύει τις κύριες αξίες της κυβέρνησης δίνοντας τη διαβεβαίωση ότι οι διευθυντές και οι δημόσιοι υπάλληλοι διευθετούν τις υποθέσεις του δημοσίου με διαφάνεια, αξιοκρατία και εντιμότητα, πέρα από τους όποιους νομικούς, πολιτικούς ή οικονομικούς περιορισμούς[42].

[42] "The role of auditing in the Public Sector governance" November 2006, pp.7, The Institute of Internal Auditing, www.theiia.org

Κεφάλαιο 5: Συμπεράσματα-Προτάσεις

5.1. Συμπεράσματα

Το επιχειρηματικό και οικονομικό περιβάλλον συνεχώς αλλάζουν επομένως, είναι επιτακτική η ανάγκη ο τομέας της λογιστικής και ελεγκτικής να συμβαδίζουν με τις αλλαγές αυτές μέσω μεταρρυθμίσεων, εξελίσσοντας έτσι τις ελεγκτικές μεθόδους και πρακτικές ώστε να προσαρμόζονται και να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της μεταβαλλόμενης αγοράς. Οι φορείς καθορισμού προτύπων και οι ρυθμιστικές αρχές της αγοράς είναι απαραίτητο να ακολουθούν αυτές τις αλλαγές ώστε να ενημερώνουν τα πρότυπα. Ένας από τους βασικούς σκοπούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η ενίσχυση της ενιαίας αγοράς με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και την κυκλοφορία των κινητών αξιών σε ένα κοινό νόμισμα, δηλαδή η δημιουργία ενός ενιαίου, ολοκληρωμένου χρηματοπιστωτικού συστήματος. Ο σκοπός αυτός επετεύχθη με την υποχρεωτική εφαρμογή όλων των εισηγμένων εταιρών, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοπιστωτικής Πληροφόρησης από το 2005 και μετά.

Ο κλάδος της ελεγκτικής έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εξασφάλιση της εγκυρότητας των οικονομικών στοιχείων μιας εταιρείας. Σύμφωνα με τον Cadbury (1992), ο ρόλος της είναι τόσο ισχυρός που αποτελεί το θεμελιώδες στοιχείο της εταιρική διακυβέρνησης.

Η διαδικασία διεθνοποίησης των ελεγκτικών μεθόδων αναπτύχθηκε μετά τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο. Η διαδικασία αυτή προκλήθηκε από την ανάπτυξη των πολυεθνικών εταιριών οι οποίες χρειάζονται ένα αποδοτικό και αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου. Η παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών έχει αυξήσει τις διεθνείς ροές κεφαλαίων. Το γεγονός αυτό έχει καταστήσει επιτακτική την ανάγκη υιοθέτησης ελεγκτικών μεθόδων και προτύπων που να είναι εναρμονισμένα σε διεθνές επίπεδο, ως μέσο για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που εκδίδουν οι εταιρείες και στις οποίες βασίζονται οι επενδυτές και άλλοι ενδιαφερόμενοι προκειμένου να επενδύσουν τα κεφάλαιά τους στις διεθνείς αγορές κεφαλαίου. (Gangolly et al., 2002; Wong, 2004).

Ένα βιώσιμο παγκόσμιο επιχειρηματικό περιβάλλον εξαρτάται από μια ισχυρή αρχιτεκτονική δομή η οποία να υποστηρίζεται από την παγκόσμια εναρμόνιση των διεθνών

προτύπων και πρακτικών. Σήμερα περισσότερο από κάθε άλλη φορά, καθώς βιώνουμε την μεγαλύτερη χρηματοοικονομική κρίση, οι επενδυτές και το κοινό γενικότερα, έχουν ανάγκη να επιβεβαιώνονται ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ελεύθερες από απάτες ή λάθη. Η εναρμόνιση των ελεγκτικών προτύπων στοχεύει στη μείωση των διαφορών στο πλαίσιο της πρακτικής ελέγχου μεταξύ των χωρών (Wilander et al, 2010). Εναρμόνιση δεν σημαίνει αυστηρή ομοιομορφία αλλά μια σταδιακή σύγκλιση μέσω της μείωσης των διαφορών (Leslie, 1985). Η εφαρμογή τους θα πρέπει να στηρίζεται από συνεχή εκπαίδευση και επαγγελματική ανάπτυξη των ελεγκτών.

Τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων είναι πολλά, όπως: μεγαλύτερη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών για τους επενδυτές, αύξηση των επενδύσεων σε διασυνοριακό επίπεδο, μείωση του κόστους κεφαλαίου, αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη κατανομή των πόρων, επίτευξη της σταθερότητας των κεφαλαιαγορών και γενικότερη αύξηση της οικονομικής ανάπτυξης. Βέβαια, «η εναρμόνιση των οικονομικών εκθέσεων και των πρακτικών ελέγχου δεν αποτελεί «πανάκεια» για την αντιμετώπιση όλων των οικονομικών δεινών που επικρατούν στο χρηματοοικονομικό σύστημα, όμως ενισχύει την προσπάθεια αποκατάστασης της δημοσιονομικής πειθαρχίας μέσω της αντικειμενικής αποκάλυψης χρηματοοικονομικών πληροφοριών και μέσω της έγκυρης και ακριβής ενημέρωσης των ενδιαφερόμενων ομάδων» (Chowdhury, 2013).

Τα τελευταία χρόνια οι διαφορές στα εθνικά ελεγκτικά πρότυπα και πρακτικές μεθόδους έχουν μειωθεί κατά πολύ λόγω της υιοθέτησης και εφαρμογής των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων από πολλές χώρες. Σύμφωνα με τον Fraser (2010), «Ως αποτέλεσμα των δεσμεύσεων από τα μεγαλύτερα ελεγκτικά δίκτυα, θα υπάρχει και θα συνεχίζει να υπάρχει υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων Ελέγχου για τη συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων στον κόσμο, ανεξάρτητα από τις εθνικές απαιτήσεις». Ωστόσο, από την μελέτη της βιβλιογραφίας προκύπτει ότι παρόλο που έχει επιτευχθεί εναρμόνιση σε καλά επίπεδα, θα εξακολουθούν να υπάρχουν διαφορές εξαιτίας των πολιτιστικών, κοινωνικών και οικονομικών διαφορών μεταξύ των χωρών.

Η ανάγκη για λογοδοσία του δημόσιου τομέα υπήρχε πάντοτε και ειδικά τα τελευταία χρόνια λόγω του αβέβαιου παγκόσμιου οικονομικού και χρηματοπιστωτικού περιβάλλοντος παρατηρείται αύξηση της επιθυμίας και της απαίτησης των πολιτών προς τις κυβερνήσεις ώστε να λογοδοτήσουν γα το πώς ξοδεύεται το δημόσιο χρήμα και απαιτούν καλύτερης ποιότητας δημόσιες υπηρεσίες. Η επιθυμία αυτή για λογοδοσία έχει ενισχυθεί με την αποκάλυψη πολλών οικονομικών σκανδάλων και απατών σε βάρος των πολιτών και ολόκληρης της κοινωνίας (χωρίς να νοηθεί βέβαια ότι οι πολίτες δεν φέρουν καμία ευθύνη για όλα αυτά οικονομικά σκάνδαλα και απάτες).

Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου είναι χρήσιμα στη διαχείριση των δημόσιων δαπανών, στη διασφάλιση της δημοσιονομικής ευθύνης και υπευθυνότητας και στην ενίσχυση των δημόσιων οργανισμών. Επίσης, συμβάλλουν στην καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς, κυρίως όσον αφορά την πρόληψή τους και όχι τόσο όσον αφορά τον εντοπισμό και τη διερεύνησή τους, μέσω της ενίσχυσης των νομικών, θεσμικών και οικονομικών πλαισίων, μειώνοντας έτσι την αυθαίρετη εφαρμογή των νόμων και κανόνων. Ωστόσο, σύμφωνα με τον (Perry, 2000, p. 26) «οι ελεγκτές είναι φύλακες αλλά όχι watshdogs και δεν θα πρέπει να αφιερώνουν τις προσπάθειες τους για αποκαλύψουν τη διαφθορά ή την απάτη».

«Ο έλεγχος του δημόσιου τομέα δεν αποτελεί αυτοσκοπό αλλά είναι αναπόσπαστο μέρος ενός ρυθμιστικού συστήματος, ο οποίος έχει στόχο να αποκαλύψει τυχόν αποκλίσεις από τα γενικώς παραδεκτά πρότυπα καθώς και να εντοπίσει πιθανές παραβιάσεις των αρχών της νομιμότητας, αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και οικονομίας της δημοσιονομικής διαχείρισης, έγκαιρα, ώστε να είναι εφικτή η λήψη διορθωτικών μέτρων για την πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων λαθών και παρατυπιών» (ISSAI1-Lima Declaration). Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου, δίνοντας έμφαση στην διαφάνεια και στην υπεύθυνη διαχείριση των δημόσιων πόρων, είναι οργανισμοί που διενεργούν τον εξωτερικό έλεγχο των εισοδημάτων, των δαπανών και των περιουσιακών στοιχείων όλων των θεσμικών οργάνων της κυβέρνησης (Kayrak, 2008). Συμβάλλουν στην οικοδόμηση και διατήρηση ισχυρότερων και αποτελεσματικότερων μηχανισμών λογοδοσίας μεταξύ των κυβερνήσεων και των πολιτών τους. Διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην βελτίωση της δημόσιας διοίκησης και της υπευθυνότητας (accountability) του δημοσίου τομέα (Clark,

Martines, Maria Krambia-Kapardis, 2007). Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου που αποτελούν τον κύριο οργανισμό ελέγχου του δημόσιου τομέα, διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην εύρυθμη λειτουργία του (Funell, 1997). Προωθούν την χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και κατά συνέπεια την υπεύθυνη και διαφανή κυβέρνηση.

Συγκεντρωτικός πίνακας πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων των διεθνών ελεγκτικών προτύπων

<table>
<tr><th colspan="2">Πλεονεκτήματα</th><th>Μειονεκτήματα</th></tr>
<tr><td rowspan="4">Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:</td><td>Συγκρισιμότητα</td><td rowspan="4">Υψηλό κόστος (βραχυπρόθεσμο) που σχετίζεται με την εκπαίδευση των ελεγκτών</td></tr>
<tr><td>Διαφάνεια</td></tr>
<tr><td>Αξιοπιστία</td></tr>
<tr><td>Εγκυρότητα</td></tr>
<tr><td colspan="2">Αύξηση της ποιότητας των εκθέσεων ελέγχου</td><td>Χρονοβόρα διαδικασία</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ευκολότερη πρόσβαση στις διεθνείς αγορές κεφαλαίου με αποτέλεσμα την αύξηση των διεθνών επενδύσεων</td><td>Υποβάθμιση των επαγγελματικών ικανοτήτων των υφιστάμενων ελεγκτών</td></tr>
<tr><td colspan="2">Αποδοτικές και αποτελεσματικές αγορές κεφαλαίων</td><td rowspan="4"></td></tr>
<tr><td colspan="2">Αποτελεσματικότερη διάθεση των κεφαλαίων και αύξηση των διεθνών κεφαλαιαγορών</td></tr>
<tr><td colspan="2">Αύξηση της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων</td></tr>
<tr><td colspan="2">Μείωση της ευπάθειας και ενίσχυση της ανθεκτικότητας του χρηματοπιστωτικού</td></tr>
</table>

συστήματος.
Οικονομική ανάπτυξη και σταθεροποίηση της παγκόσμιας οικονομίας
Μείωση του “Information Risk”
Διευκολύνεται το έργο του ελεγκτή και των ελεγκτικών εταιριών
Αποτελεσματική διαχείριση του εθνικού-δημόσιου πλούτου.
Αποτελεσματικότερη διαχείριση των δημόσιων πόρων με αποτέλεσμα την διευκόλυνση της περιφερειακής και διεθνής οικονομικής ολοκλήρωσης.
Αποτροπή και πρόληψη της διαφθοράς μέσω της βελτίωσης της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης στο δημόσιο σύστημα της δημοσιονομικής διαχείρισης
Μείωση των δημόσιων δαπανών και των φορολογικών επιβαρύνσεων
Ισχυρότεροι και αποτελεσματικότεροι μηχανισμοί λογοδοσίας μεταξύ των κυβερνήσεων και των πολιτών τους
Αποτελεσματικότερη διακυβέρνηση

Πίνακας 3

5.2.Προτάσεις

Ως συνέχεια της παρούσας εργασίας θα μπορούσε μελλοντικά να πραγματοποιηθεί ανάλογη έρευνα που να εστιάζεται σε συγκεκριμένο/ους κλάδο/ους της ελληνικής ιδιωτικής οικονομίας ή της δημόσιας διοίκησης, ώστε να διαπιστωθεί ο βαθμός που εφαρμόζονται τα ελεγκτικά πρότυπα σε κάθε τομέα ξεχωριστά καθώς και οι συνέπειες (θετικές και αρνητικές) από την εφαρμογή αυτή. Ακόμη, θα ήταν απαραίτητη μια έρευνα σε ΜΜΕ (Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις), καθώς αποτελούν τη ραχοκοκαλιά της ελληνικής αλλά και της ευρύτερης Ευρωπαϊκής οικονομίας.

5.3.Βιβλιογραφία

- Βασιλάκη Σ., (2010), Η άσκηση ποιοτικού ελέγχου στην ελεγκτική εργασία ως μέσο για την αποκάλυψη της απάτης των οικονομικών καταστάσεων, Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκης.
- Δρ.Χαρίσης (2011), Δημοσιονομικός Έλεγχος-Δημόσιο Λογιστικό.
- Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας, ΕΛΤΕ 2009.
- Καζαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Εκδόσεις Business Plan Α.Ε., Αθήνα.
- Κάρκαλης Ι., (2005), Αντιδιαφθορά & Ελεγκτικό Συνέδριο, Τόμος Ι, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη.
- Καχραμάνης Κ. (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτικές σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.
- Λουμιώτης Βασίλειος Ι., Ελεγκτική, Ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες ελεγκτών & διαχείριση κινδύνων και εσωτερικώς έλεγχος, Έκδοση 4η, Αθήνα 2010.
- Μπέσιλα – Μακρίδη Ε., (2006), Ο έλεγχος της διοίκησης, Τόμος ΙΙ, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.
- Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα.
- Παπαστάθης Π., (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, τόμος Α', Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.
- Σπηλιωτόπουλος Ε., (2001), Η Δημόσια Διοίκηση στην Ελλάδα, Ελληνικό Ινστιτούτο Διοικητικών Επιστημών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή.
- Σταυρόπουλος Α., (2005), Ελεγκτική, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
- Ταχυνάκης Π., (1999), Η επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή - λογιστή, Τιμητικός τόμος για την ομότιμη καθηγήτρια Λίτσα Νικολάου - Σμοκοβίτη.
- Τσιμαράς Μ., (1987), Αρχαίς Γενικής Λογιστικής, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- Meigs W., Larsen J., Meigs R., (1984), Ελεγτική, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.

- Anerud K., (2007), "Harmonization of Financial Auditing Standards in the Public and Private Sectors – What Are the Differences?'', *International Journal of Government Auditing,* October, pp. 17-21.
- Azuma Nubuo (2008), Senior Director, Research and International Division Board of Audit: The framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the stream of International Convergence.
- Belverd E. Needles Jr., Sridhar Samamoorti and Sandra Waller Shelton(2002). The Role of International Auditing in the Improvement of International Financial Report, Volume 15, 2002, Pages 181–201.
- Bode Stefan (2007). The problems of international auditing harmonization, University of Glamorgan.
- Borge Magnus. Supreme Audit Institutions–Their Roles in Combatting Corruption and Providing Auditing and Accounting Standards and Guidelines, INTOSAI Development Initiative (IDI).
- Bjarne Mørk-Eidem (2004). Audit of International Institutions: Guidance for Supreme Audit Institutions (SAIs).
- Burnaby P., Abdolmohammadi M., Hass S., Sarens G. and Allegrini M., (2009), "Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries", *Managerial Auditing Journal*, 24(9), pp. 835-860.
- Burns Jennifer, Fogarty John (2010). Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior.
- Blume Lorenz, Voight Stefan (2007). Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment.
- Chowdhury Anwaruddin (2013), Harmonisation of financial reporting and audit practices - Bangladesh perspective.
- Combarros José Luis López (2000): Accounting and financial audit harmonization in the European Union, European Accounting Review, 643-654.
- Clark Colin, De Martines Michael, Krambia-Kapardis Maria (2007). Audit quality attributes of European Union Supreme Audit Institutions.

- Delloitte 2009, 'IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)', Draft April 2009
- Dellaportas Steven (2008), Internationalising Auditig Standards.
- Dunn L., (2002), Harmonization of Financial Reporting and Auditing Across Coultural Boundaries: An Examination of 201 Vompany Financial Reports, Volume 6, Issue 3, pages 265–275, November 2002, Find at: http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1099-1123.2002.tb00017.x/abstract.
- Eilifsen A., Messier J., Glover S. and Prawitt D., (2006). Auditing and Assurance Services. International Edition. Glasgow: McGraw Hill Education.
- Evans A., (2008), "The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption", U4 Expert Answer, Anti-Corruption Resource Centre, 18 June 2008.
- Houyoux Nathalie και Schockaert Dries (2007). International Standards on Auditing within the European Union.
- Haron H., Chambers A., Ramsi R. and Ismail I., (2004), "The reliance of external auditors on internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, 19(9), pp. 1148-1159.
- Hagerty John, Gielen Fredric, Christina Anna, Barros Hirata (2004). Implementation of International Audit Standards.
- International Federation of Accountants, International standards on auditing, (2003).
- International Federation of Accountants, Audit Quality and International Standards on Auditing, Find at: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Audit_Quality_Fact_Sheet.pdf.
- INTOSAI, Imlementing the International Standards for Supreme Audit Institutions, Capicity Building Committee.
- INTOSAI, The value and benefits of Supreme Audit Institutions
- Jashanica Arta, Wilander Johan and Lin Yina (2010). Differences in auditing standards - A study about auditing standards in China, Kosovo and Sweden.
- Jankovic Sandra, Ivankovic Gordana, Jerman Mateja (2005).Harmonization of Audit Regulation in the European Union – A Cace of Croatia and Slovenia, Find at: http://anale.feaa.uaic.ro/anale/resurse/ctb1jerman.pdf.

- Kohler Annette G., M.A (2009), University of Duisburg-Essen. Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the EU.
- King Chula G.,(1999).The measurement of harmonization in the form and content of the Auditor's Report in EU.
- Kayrak Musa (2007). Evolving challenges for Supreme Audit Institutions in struggling with corruption. Find at: www.emeraldinsight.com/1359-0790.htm.
- Krinshansing Pran (2012), Boolaky Griffith University, Brisbane, Australia. Auditing and Reporting in European analysis using country level data.
- Lim Kenny Z. and Chan K. Hung (2000). Auditing Standards in Chine.
- Mautz R., (1984), "Internal and external auditors: how do they relate?", *The Internal Auditor*, 61(3), pp. 36-41.
- Messier W., Glover S. and Prawitt D., (2008), Auditing and Assurance Services A Systematic Approach, 5th Ed., McGraw Hill Irwin, New York.
- Nikodem Andras, Istvan Bibo University (2004). Constitutional Regulation of Supreme Audit Institutions in Central Europe in a Comparative Perspective.
- O'Regan D., (2003), International Auditing, Practical Resoucse Guide, John Wiley & Sons,Inc., σελ. 1-6, Find at: http://books.google.gr/books?id=aq08qaq5ZmgC&printsec=frontcover&hl=el&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
- OECED, Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions.
- Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002, 15 USC § 7201 et seq,107 Pub L No 204, 116 Stat745(2002).
- Riisla Katrin (2011). The Development and Harmonization of the Audit Report
  - Evidence from Europe, Aalto University School of Economics.
- Roussey R., (1991), "Developing International Accounting and Auditing Standards", *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, 1(1), pp. 107-119.
- Roussey, R., "The CPA in the Information Age: Today and Tomorrow", *Journal of Accountancy*, October 1986, pp. 94-107.

- Sawyer L. and Vinten G., (1996), The Manager and the Internal Auditor, Wiley, New York.
- Stapenhurst Rick &Titsworth Jack (2002). Features and Functions of Supreme Audit Institutions, © World Bank, Washington, DC; World Bank, Washington, DC. IPSAS
- Steven Dellaportas, Yapa Senarath, Sivanantham Sivakaran (2008) Internationalising Auditing Standards.
- Soltani Bahram (2007). Auditing: An international Approach. Find at: http://www.google.gr/books?id=IoyJMDsTPCcC&printsec=frontcover&hl=el#v=onepage&q&f=false.
- Tagi Sagafi-Nejad, L.Murphy Smith and Kun Wang, (2008). Going International.
- Zhou Haiyan (2003).The Impact of Increased Accounting Disclosure of Informatin Asymmetry: A Case of Implementing New Auditing Standards in Emerging Markets.
- Watts R. and Zimmerman J., (1986), Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall.
- http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/PROJECTS/EXTFINANCIALMGMT/0,,contentMDK:21312833~menuPK:4336408~pagePK:210058~piPK:210062~theSitePK:313218,00.html
- http://www.intosaijournal.org
- http://www.ifac.org
- http://www.intosai.org
- http://www.gobookee.net/auditing-standards-issued-by-intosai/
- http://ebooks.narotama.ac.id/files/
- www.iasplus.com
- www.theiia.org

Συγκεντρωτικός Πίνακας Βιβλιογραφίας

Όνομα συγγραφέα/Τίτλος άρθρου	Υπόθεση/Σκοπός	Συμπέρασμα
Anerud K. (2007)/"Harmonization of Financial Auditing Standards in the Public and Private Sectors – What Are the Differences?''	Η μελέτη αυτή εξετάζει τις διαφορές της εναρμόνισης των ελεγκτικών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς μεταξύ δημόσιου και ιδιωτικού τομέα.	Τα διεθνή πρότυπα που χρησιμοποιούνται στον ιδιωτικό τομέα είναι συναφή με τους ελέγχους του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, η εντολή ελέγχου στον δημόσιο τομέα είναι γενικά μεγαλύτερη, και οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα θα πρέπει επίσης να λαμβάνουν υπόψη πρόσθετες παραμέτρους.
Azuma Nubuo (2008)/ The framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the stream of International Convergence.	Το έγγραφο ευτό εξετάζει το πώς έχουν συστηματοποιηθεί τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI εν μέσω της διεθνούς σύγκλισης αυτών των προτύπων.	Ο INTOSAI, μέλη της οποίας είναι εγχώρια ανώτατα όργανα ελέγχου των χωρών, έχει αναπτύξει πρότυπα και κατευθυντήριες γραμμές για τον έλεγχο της κυβέρνησης ως σημείο αναφοράς για τις χώρες μέλη, και τώρα εργάζεται για τη συστηματοποίηση αυτών των προτύπων και για την σύγκλιση με τα ΔΕΠ, η οποία είναι δύσκολο να επιτευχθεί λόγω διαφορετικών στόχων ελέγχου στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα.
Belverd E. Needles Jr., Sridhar Samamoorti and Sandra Waller Shelton (2002)/. The Role of International Auditing in the Improvement of International Financial Report	Σε αυτήν την έρευνα περιγράφεται η σύγκλιση των διάφορων δυνάμεων που τονίζουν την σημασία των ανεξάρτητων ελεγκτών ως βασικών παραγόντων της βελτίωσης της διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.	Οι κανονισμοί και ο έλεγχος ποιότητας των ελέγχων αποτελούν κρίσιμοι παράγοντες για την επίτευξη υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης . Η IFAC έχει κάνει σημαντικά βήματα για την ενίσχυση του ρόλου της ως παγκόσμιου οργανισμού ρύθμισης και προώθησης του επαγγέλματος, συμπεριλαμβανομένων

		των βελτιώσεων στα πρότυπα και τη συμμόρφωση.
Bode Stefan (2007)/ The problems of international auditing harmonization	Αυτό το δοκίμιο παρέχει μια ανάλυση των πολλών εμποδίων που υπάρχουν κατά την διαδικασία της εναρμόνισης των ΔΕΠ.	Παρόλο που πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει τα ΔΕΠ, υπάρχουν ακόμα πολλές δυσκολίες στην επίτευξη πλήρως εναρμονισμένων προτύπων λόγω πολλών διαφορών μεταξύ των χωρών, όπως πολιτικών, κοινωνικών, πολιτισμικών, γλωσσικών, οικονομικών και μορφωτικών.
Borge Magnus (2001)/ Supreme Audit Institutions–Their Roles in Combatting Corruption and Providing Auditing and Accounting Standards and Guidelines.	Ανώτατα Όργανα Ελέγχου-Ο ρόλος τους στην καταπολέμηση της διαφθοράς και στην προώθηση των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.	Η κύρια συμβολή του ΑΟΕ σχετικά με την καταπολέμηση της διαφθοράς έγκειται στη βελτίωση της συνολικής διαφάνειας και της λογοδοσίας, υποστηρίζοντας ένα περιβάλλον που περιορίζει τη δυνατότητα για πράξεις διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος καλής διακυβέρνησης.
Bjarne Mørk-Eidem (2004)/ Audit of International Institutions: Guidance for Supreme Audit Institutions (SAIs). .	Το άρθρο αυτό περιγράφει τις λειτουργίες και τους στόχους του ελέγχου των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου.	Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου (ΑΟΕ) στοχεύουν στην καλή διακυβέρνηση, λογοδοσία και διαφάνεια των διεθνών οργανισμών, και πιστεύουν ακράδαντα ότι καλά οργανωμένα και ανεξάρτητα συστήματα ελέγχου συμβάλλουν στον αποτελεσματικότερο και πιο διαφανή έλεγχο των διεθνών οργανισμών, ενισχύοντας έτσι την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και την οικονομία των.
Burnaby P., Abdolmohammadi M., Hass S., Sarens G. and Allegrini M., (2009)/ Usage of Internal Auditing Standards by	Η μελέτη αυτή συγκρίνει την κατάσταση της χρήσης των Προτύπων του Ινστιτούτου των Εσωτερικών Ελεγκτών σε πέντε	Υπάρχουν διαφορές μεταξύ του Βελγίου, της Ιταλίας, των Κάτω Χωρών, το Ηνωμένο Βασίλειο, την Ιρλανδία και τις ΗΠΑ, σε σχέση με το επίπεδο της χρήσης

companies in the United States and select European countries.	χώρες για να καθορίσει εάν υπάρχει οποιαδήποτε διαφορά στην εφαρμογή σε διάφορα μέρη του κόσμου.	των προτύπων και τη συμμόρφωση των ερωτηθέντων με τα πρότυπα των Δραστηριοτήτων του Εσωτερικού Ελέγχου. Υπάρχουν σημαντικά επίπεδα διακύμανσης των απαντήσεων ανά χώρα. Για το πρότυπα 1300, Αξιοπιστίας και Βελτίωσης Ποιότητας Προγράμματος, και 2600, το ψήφισμα της αποδοχής της Διοίκησης Κινδύνων, οι ερωτηθέντες δείχνουν υψηλά επίπεδα μη συμμόρφωσης.
Burns Jennifer, Fogarty John (2010)/ Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior. .	Το άρθρο αυτό περιγράφει το ρόλο των ελεγκτικών προτύπων, τις προσεγγίσεις που χρησιμοποιούνται από τους καθορισμούς προτύπων, τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτών των προσεγγίσεων.	Ελεγκτικά πρότυπα υψηλής ποιότητας προωθούν την άσκηση της ελεγκτικής διαδικασίας από τους ελεγκτές με τρόπο που συμβάλλει σε αποδοτικότερο και αποτελεσματικότερο έλεγχο.
Blume Lorenz, Voight Stefan (2007)/ Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment. .	Η μελέτη αυτή αξιολογεί τις οικονομικές συνέπειες των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου σε τρεις μεταβλητές, δηλαδή, την δημοσιονομική πολιτική, την αποτελεσματικότητα της κυβέρνησης και την παραγωγικότητα.	Από την μελέτη αυτή δεν μπορεί να βγει κάποιο συμπέρασμα καθώς για να απαντηθεί το ερώτημα θα πρέπει να γίνει σύγκριση μεταξύ χωρών που έχουν κάποιο ΑΟΕ και χωρών που δεν έχουν, ωστόσο αυτό είναι εξαιρετικά δύσκολο καθώς όλες οι χώρες έχουν κάποια μορφή ΑΟΕ.
Chowdhury Anwaruddin (2013)/ Harmonisation of financial reporting and audit practices-Bangladesh perspective.	Το άρθρο αυτό πραγματεύεται την εναρμόνιση των εκθέσεων ελέγχου και των πρακτικών ελέγχου.	Η κυβέρνηση, οι επιχειρήσεις, οι ελεγκτικοί φορείς και το κοινό πρέπει να συμβάλλουν στην ευκολότερη εφαρμογή των χρηματοοικονομικών εκθέσεων ελέγχου και των πρακτικών ελέγχου. Σύμφωνα με την έρευνα αυτή η εφαρμογή των ΔΕΠ δεν αποτελεί «πανάκεια» για

		όλα τα οικονομικά δεινά που επικρατούν στα συστήματα χρηματοοικονομικής αναφοράς και στα συστήματα ελέγχου.
Combarros José LuisLópez (2000)/ Accounting and financial audit harmonization in the European Union.	Το άρθρο αυτό εξετάζει την εξέλιξη των χρηματοοικονομικών αναφορών στην Ε.Ε. και το πώς μπορούν να επηρεαστούν από την εναρμόνιση των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.	Σύμφωνα με την μελέτη αυτή η εναρμόνιση θα πρέπει να στηρίζεται σε διεθνή πρότυπα (λογιστικά, ελεγκτικά και πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς).
Clark Colin, De Martines Michael, Krambia-Kapardis Maria (2007)/Audit quality attributes of European Union Supreme Audit Institutions.	Το άρθρο αυτό μελετάει χαρακτηριστικά της ποιότητας του ελέγχου των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση.	Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις όπου η νομοθεσία είναι σιωπηλή διατάξεις προβλέπουν επαρκή ανεξαρτησία των ΑΕΟ από το εκτελεστικό όργανο της κυβέρνησης. Από την άλλη πλευρά, οι διατάξεις για τη λογοδοσία των ΑΟΕ στο κοινοβούλιο είναι κάπως ασθενέστερες.
Dellaportas Steven (2008) /Internationalising Auditig Standards.	Στο άρθρο αυτό παρουσιάζονται οι απόψεις των ενδιαφερομένων σχετικά με τις στρατηγικές κατευθύνσεις στην Αυστραλία που αφορούν στη διεθνοποίηση των ελεγκτικών μεθόδων.	Στην Αυστραλία χρησιμοποιούνται ελεγκτικά πρότυπα που έχουν ως βάση τα ΔΕΠ και είναι προσαρμοσμένα σύμφωνα με τους νόμους και κανονισμούς του κράτους.
Dunn L., (2002)/ Harmonization of Financial Reporting and Auditing Across Coultural Boundaries.	Αυτό το άρθρο μελετά την διάδοση των λογιστικών προτύπων σε όλες τις χρηματαγορές του κόσμου ενώ παράλληλα εκτιμά τον ρόλο των ελεγκτικών μεθόδων στο πλαίσιο επιβολής των λογιστικών μεθόδων.	Η έρευνα αυτή έδειξε ότι τα ΔΛΠ δεν είναι πλέον επιλογή αλλά ένας θεσμός και ότι είναι ανάγκη όλος ο κόσμος και κυρίως οι ΗΠΑ να υιοθετήσουν ΔΛΠ. Επίσης, τα λογιστικά πρότυπα είναι αλληλένδετα με τα ελεγκτικά πρότυπα καθώς καλά ΔΛΠ δεν έχουν νόημα χωρίς ισχυρά ΔΕΠ.
Evans A., (2008)/ The Role of Supreme Audit Institutions in	Η εργασία αυτή εξετάζει την συμβολή των Ανωτάτων	Κεντρικός ρόλος των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου στην καταπολέμηση

Combating Corruption.	Οργάνων Ελέγχου στην καταπολέμηση της διαφθοράς.	της διαφθοράς είναι η προώθηση της χρηστή δημοσιονομικής διαχείρισης και η ενθάρρυνση δημιουργίας ισχυρών μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου
Houyoux Nathalie και Schockaert Dries (2007) International Standards on Auditing within the European Union.	Το άρθρο αυτό δείχνει τη σημασία των ΔΕΠ όπως έχουν θεσπιστεί από το IAASB. Επίσης, πραγματεύεται την εξέλιξη της διαδικασίας θέσπισης των ΔΕΠ.	Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, είναι επιτακτική ανάγκη να εφαρμοστεί το σύνολο των ΔΕΠ από όλες τις χώρες της Ε.Ε. προκειμένου να επιτευχθεί πλήρη εναρμόνιση των εθνικών προτύπων με τα ΔΕΠ.
Haron H., Chambers A., Ramsi R. and Ismail I., (2004) / The reliance of external auditors on internal auditors.	Στόχος της παρούσας μελέτης είναι να προσδιορισθούν τα κριτήρια βάση των οποίων οι εξωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν τους εσωτερικούς ελεγκτές.	Τα ευρήματα δείχνουν ότι η "εργασία" και η "ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών αποτελούν σημαντικά κριτήρια για τους εξωτερικούς ελεγκτές να κρίνουν την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών. Ενώ, η "αντικειμενικότητα" των εσωτερικών ελεγκτών δεν αποτελεί σημαντικό κριτήριο.
Hagerty John, Gielen Fredric, Christina Anna, Barros Hirata (2004)/ Implementation of International accounting and auditing standards.	Η εργασία αυτή εξετάζει τις προκλήσεις για την επιτυχή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων.	Για την ενίσχυση των κανονιστικών ρυθμίσεων απαραίτητο για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΕΠ είναι οι χώρες να δώσουν μεγάλη σημασία στις ρυθμιστικές προϋποθέσεις. Η εφαρμογή των ΔΕΠ συμβάλλει στην προώθηση ανάπτυξης του ιδιωτικού τομέα μέσω της ενίσχυσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος.
Jashanica Arta, Wilander Johan and Lin Yina (2010)/ Differences in auditing standards - A study about auditing standards in China, Kosovo and Sweden.	Η εργασία αυτή μελετάει τις διαφορές στα ελεγκτικά πρότυπα στην Κίνα, Κόσσοβο και Σουηδία.	Σύμφωνα με το άρθρο αυτό οι πολιτισμικές διαφορές μεταξύ των χωρών αυτών έχουν πολύ μεγάλο αντίκτυπο στον κλάδο της ελεγκτικής και στον τρόπο που οι ελεγκτές ασκούν το επάγγελμα.

Jankovic Sandra, Ivankovic Gordana, Jerman Mateja (2005)/ Harmonization of Audit Regulation in the European Union – A Cace of Croatia and Slovenia.	Εναρμόνιση των ελεγκτικών κανονισμών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.	Προκειμένου οι εξεταζόμενες χώρες να επιτύχουν εφαρμογή των ΔΕΠ απαιτούνται: ✓ Υψηλή ποιότητα εκπαίδευσης. ✓ Συνεχής εκπαίδευση. ✓ Αυστηρές διαδικασίες για την πιστοποίηση των ελεγκτών.
Kohler Annette G., M.A (2009)/ Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the EU.	Εκτίμηση της πιθανής υιοθέτησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση .	Μόνο το 56% των κρατών μελών της ΕΕ χρησιμοποιούν τα εθνικά πρότυπα που έχουν εγκριθεί ως ΔΕΠ, ενώ τα άλλα κράτη μέλη χρησιμοποιούν διαφορετικά εθνικά πρότυπα που διαφέρουν σημαντικά όσον αφορά τη συμμόρφωση με τα ΔΕΠ.
King Chula G.,(1999)/ The measurement of harmonization in the form and content of the Auditor's Report in EU. .	Η εργασία αυτή μελετάει το βαθμό εναρμόνισης όσον αφορά τη μορφή και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Ορκωτού Ελεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση.	Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι υπάρχει εναρμόνιση σε τρία από τα πέντε στοιχεία στην έκθεση του ελεγκτή ως προς τη μορφή. Εναρμόνιση δεν υπάρχει για τα υπόλοιπα δύο στοιχεία που σχετίζονται με τον σχηματισμό, ούτε υπάρχει για κάποιο από τα στοιχεία που σχετίζονται με το περιεχόμενο.
Kayrak Musa (2007)/ Evolving challenges for Supreme Audit Institutions in struggling with corruption.	Το άρθρο αυτό μελετάει τις εξελισσόμενες προκλήσεις για τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου στη μάχη τους με τη διαφθορά.	Η ενεργός συμμετοχή των ΑΟΕ που έχουν οικονομικές, οργανωτικές, λειτουργικές αρμοδιότητες και λειτουργική ανεξαρτησία καθώς και την εντολή ελέγχου που εγγυάται από το σύνταγμα και τους νόμους είναι απαραίτητη για την αποτροπή της διαφθοράς με την προώθηση της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της χρηστής διακυβέρνησης της δημόσιας δημοσιονομικής διαχείρισης.
Krinshansing Pran (2012)/. Auditing and Reporting in	Η εργασία αυτή στοχεύει στην διερεύνηση των παραγόντων	Η δικαστική ανεξαρτησία και η αποτελεσματικότητα του νομικού

European analysis using country level data.	που επηρεάζουν την δύναμη του ελέγχου και των προτύπων χρηματοοικονομικών εκθέσεων.	πλαισίου, η ηθική συμπεριφορά των επιχειρήσεων, η αποτελεσματικότητα των εταιρικών διοικητικών συμβουλίων, οι δυνάμεις της χρηματιστηριακής αγοράς και η έκταση της κατάρτισης του προσωπικού σε ευρωπαϊκό επίπεδο έχουν σοβαρό αντίκτυπο στην δύναμη του ελέγχου και των προτύπων χρηματοοικονομικών εκθέσεων.
Lim Kenny Z. and Chan K. Hung (2000)/ Auditing Standards in Chine.	Το άρθρο αυτό εξετάζει τα Ελεγκτικά πρότυπα στην Κίνα.	Το συμβούλιο ελεγκτικών προτύπων της Κίνας ολοκλήρωσε πρόσφατα την αναθεώρηση των ελεγκτικών προτύπων της χώρας σύμφωνα με την αρχή της συνεχούς και ολοκληρωμένης σύγκλισης με τα ΔΕΠ. Επιτεύχθηκε πλήρης σύγκιση με τα αναθεωρημένα Κινέζικα ελεγκτικά πρότυπα που κυκλοφόρησαν επίσημα το 2010.
Mautz R., (1984)/ Internal and external auditors: how do they relate.	Η εργασία αυτή μελετάει την συσχέτιση των εσωτερικών με τους εξωτερικούς ελεγκτές.	Το διοικητικό συμβούλιο, προς εκπλήρωση των υποχρεώσεών της για την ορθή λειτουργία της επιχείρησης πρέπει να διασφαλίσει την αποτελεσματική συνεργασία μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών προκειμένου να αυξηθεί η αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της συνολικής διαδικασίας του ελέγχου.
Nikodem Andras, Istvan Bibo University (2004) Constitutional Regulation of Supreme Audit Institutions in Central Europe in a Comparative Perspective.	Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι η σύγκριση των των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου μεταξύ των χωρών στην Κεντρική Ευρώπη.	Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου διαφέρουν μεταξύ τους λόγω των διαφορετικών συνταγματικών, νομικών, κοινωνικών, οικονομικών και πολιτικών συστημάτων των χωρών. Διαφέρουν ως προς την δομή και το λειτουργικό τρόπο. Η ομοιότητα είναι ότι όλα τα ΑΟΕ διοικούνται από έναν πρόεδρο.

Riisla Katrin (2011)/ The Development and Harmonization of the Audit Report -Evidence from Europe.	Στόχος της παρούσας μελέτης είναι η εξέταση της ανάπτυξης και εναρμόνισης των εκθέσεων ελέγχου στην Ευρώπη. .	Ισχυρές εθνικές δυνάμεις επηρεάζουν την ποικιλία των εκθέσεων ελέγχου. Ωστόσο, η μελέτη δείχνει μια τάση προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης των εκθέσεων ελέγχου. Οι εκθέσεις ελέγχου καταδεικνύουν αύξηση της συγκρισιμότητας σε εθνικό και διεθνές επίπεδο. Οι υποχρεωτικές εφαρμογές των προτύπων ΔΠΧΠ και της όγδοης οδηγίας είχαν σημαντική επίδραση στην εναρμόνιση των εκθέσεων ελέγχου.
Roussey R., (1991)/ Developing International Accounting and Auditing Standards.	Το άρθρο αυτό εξετάζει την ανάπτυξη των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.	Η μελέτη αυτή έδειξε ότι οι περισσότερες χώρες κινούνται προς την υιοθέτηση και εφαρμογή των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Ωστόσο, εξακολουθεί να είναι μια δύσκολη διαδικασία που σε ορισμένες χώρες ενδέχεται να χρειαστούν δεκαετίες για να ολοκληρωθεί.
Stapenhurst Rick &Titsworth Jack (2002)/ Features and Functions of Supreme Audit Institutions.	Η μελέτη αυτή περιγράφει τα Χαρακτηριστικά και τις Λειτουργίες των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου.	Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου είναι χρήσιμα στη διαχείριση των δημοσίων δαπανών, στη διασφάλιση της δημοσιονομικής ευθύνης και στην ενίσχυση των δημόσιων θεσμών.
Steven Dellaportas, Yapa Senarath, Sivanantham Sivakaran (2008)/ Internationalising Auditing Standards.	Η μελέτη αυτή παρουσιάζει απόψεις των ενδιαφερομένων σχετικά με τις στρατηγικές κατευθύνσεις της Αυστραλίας όσον αφορά την εναρμόνιση των ΔΕΠ..	Οι τελευταία οδηγία για τα ελεγκτικά πρότυπα που κυκλοφόρησε τον Απρίλιο του 2005 υποστηρίζει την εφαρμογή ελεγκτικών προτύπων στην Αυστραλία που έχουν ως βάση τα ΔΕΠ και έχουν ελάχιστη απόκλιση από αυτά.
Tagi Sagafi-Nejad, L.Murphy Smith and Kun Wang, (2008)/ Going International.	Αυτό το άρθρο εξετάζει το ρόλο των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων στη σημερινή παγκόσμια οικονομία.	Η ραγδαία ανάπτυξη των διεθνών χρηματοπιστωτικών αγορών και των διασυνοριακών συγχωνεύσεων και εξαγορών δημιούργησε την ανάγκη για

		διεθνή λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Τα ΔΕΠ κερδίζουν αυξανόμενη αποδοχή, με πολυάριθμες χώρες να επιθυμούν την εφαρμογή τους τώρα ή στο μέλλον.
Zhou Haiyan (2003)/ The Impact of Increased Accounting Disclosure of Informatin Asymmetry.	Στο άρθρο αυτό μελετώνται οι επιπτώσεις της εφαρμογής τριών ομάδων ελεγκτικών προτύπων στην στην ασυμμετρία της πληροφόρησης σε μια αναδυόμενη οικονομία(Κίνα).	Οι κανονισμοί ελέγχου μπορούν μακροπρόθεσμα και σε μόνιμη βάση να μειώσουν τον κίνδυνο της ασυμμετρίας της πληροφόρησης στις κεφαλαιαγορές.

Πίνακας4.

5.4. Παραρτήματα

Α.Χώρες που έχουν ιδρύσει ΑΟΕ και ονομασίες τους.

ΧΩΡΑ	Ανώτατα Όργανα Ελέγχου
Afghanistan	The Control and Audit Office of the Transitional Government of the Islamic Republic of Afghanistan
Albania	State Supreme Audit
Algeria	Court of Auditors
Andorra	Court of Auditors
Angola	Tribunal de Contas
Antigua and Barbuda	The Social Security Annex
Argentina	Auditoría General de la Nación
Armenia	Chamber of Control of the Republic of Armenia
Australia	Australian National Audit Office
Austria	Rechnungshof
Azerbaijan	Chamber of Accounts
Bahamas	Department of the Auditor General
Bahrain	National Audit Court
Bangladesh	Office of the Comptroller and Auditor General
Barbados	Auditor General's Office
Belarus	State Control Committee
Belgium	Rekenhof - Cour des Comptes
Belize	The Office of the Auditor General
Benin	Chambre des Comptes de la Cour Suprême
Bhutan	Royal Audit Authority
Bolivia	Contraloría General del Estado
Bosnia and Herzegovina	Ured za reviziju institucija Bosne i Hercegovine
Botswana	Office of the Auditor General
Brazil	Tribunal de Contas da União
Brunei Darussalam	Auditor General of Brunei Darussalam
Bulgaria	Smetna Palata
Burkina Faso	Cour des Comptes
Burundi	Inspection Générale de l'Etat
Cambodia	National Audit Authority of Cambodia
Cameroon	Contrôle Supérieur de l'État

Canada	Office of the Auditor General
Cape Verde	Tribunal de Contas
Central African Republic	Inspection Général d'Etat
Chad	Cour Suprême du Tchad
Chile	Contraloria General de la República
China	National Audit Office of the People's Republic of China (CNAO
Colombia	Contraloria General de la República
Congo	Cour des Comptes et de Discipline Budgétaire
Congo, Democratic Republic of the	Cour des Comptes
Cook Islands	Cook Islands Audit Office
Costa Rica	Contraloria General de la República
Côte d'Ivoire	Chambre des Comptes
Croatia	Drzavni Ured za Reviziju
Cuba	Contraloría General de la República de Cuba
Cyprus	Audit Office of the Republic
Czech Republic	Nejvyssi kontrolni Urad
Denmark	Rigsrevisionen
Djibouti	Chambre des Comptes et de Discipline Budgétaire
Dominica	Audit Department
Dominican Republic	Camara de Cuentas
Ecuador	Contraloria General del Estado
Egypt	Accountability State Authority (ASA)
El Salvador	Corte de Cuentas de la República
Equatorial Guinea	Direccion General de Control Financiero
Eritrea	Office of the Auditor General (OAG)
Estonia	Riigikontroll
Ethiopia	Office of the Federal Auditor General
Fiji	Auditor - General's Office
Finland	National Audit Office of Finland
France	Cour des Comptes
Gabon	Cour des Comptes
Gambia	Auditor General's Office
Georgia	State Audit Office of Georgia
Germany	Bundesrechnungsh

Ghana	Office of the Auditor General
Greece	Court of Audit
Grenada	Audit Department
Guatemala	Contraloría General de Cuentas
Guinea	Cour des Comptes
Guinea-Bissau	Avenida Pansau na Isna
Guyana	Office of the Auditor General
Haiti	Cour Supérieure des Comptes et du Contentieux Administratif
Holy See / Vatican City State	Praefectura Rerum Oeconomicarum Sanctae Sedis
Honduras	Tribunal Superior de Cuentas
Hungary	Allami Számvevöszék
Iceland	Rikisdendurskodun
India	Office of the Comptroller and Auditor General
Indonesia	Badan Pemeriksa Keuangan
Iran (Islamic Republic of)	Supreme Audit Court
Iraq	Federal Board of Supreme Audit
Ireland	Office of the Comptroller and Auditor General
Israel	State Comptroller's Office
Italy	Corte dei Conti
Jamaica	Audit Department
Japan	Board of Audit of Japan
Jordan	Divan Al Muhasabeh
Kazakhstan	Accounts Committee for Control over Execution of the Republican Budget
Kenya	Kenya National Audit Office (KENAO)
Kiribati	Kiribati National Audit Office
Korea	Board of Audit and Inspection (BAI)
Kuwait	State Audit Bureau
Kyrgyzstan	The Accounts Chamber of the Kyrgyz Republic
Lao Peoples Democratic Republic	State Audit Organization
Latvia	Latvijas Republikas Valsts kontrole
Lebanon	Cour des Comptes
Lesotho	Office of the Auditor General
Liberia	General Auditing Commission
Libya	Audit Bureau

Liechtenstein	Finanzkontrolle des Fürstentums Liechtenstein
Lithuania	Valstybes kontrole
Luxembourg	Cour des Comptes
Madagascar	Chambre des Comptes
Malawi	National Audit Office
Malaysia	Jabatan Audit Negara
Maldives	Auditor General's Office
Mali	Contrôle Général des Services Publics
Malta	National Audit Office
Marshall Islands	Office of the Auditor General
Mauritanie	Cour des Comptes de la République Islamique de Mauritanie
Mauritius	National Audit Office
Mexico	Auditoría Superior de la Federación
Micronesia (Federated States of Micronesia)	Office of the Public Auditor
Moldova	Curtea de Conturi a Republicii Moldova
Monaco	Commission Supérieure des Comptes de la Principauté
Mongolia	Mongolian National Audit Office (MNAO)
Montenegro	State Audit Institution of Montenegro
Morocco	Cour des Comptes
Mozambique	Tribunal Administrativo
Myanmar	Office of the Auditor General of the Union
Namibia	Office of the Auditor-General
Nauru	Audit Department
Nepal (Federal Democratic Republic of)	Office of the Auditor General
Netherlands	Algemene Rekenkamer
Netherlands Antilles	Algemene Rekenkamer Nederlandse Antillen
New Zealand	Office of the Controller and Auditor-General
Nicaragua	Edificio Contraloría General de la República - frente al Banco Central de Nicaragua
Niger	Cour des comptes
Nigeria	Office of the Auditor-General for the Federation
Norway	Riksrevisjonen
Oman	State Audit Institution

Pakistan	Office of the Auditor-General of Pakistan
Palau	Office of the Public Auditor
Panama	Contraloría General de la República de Panamá
Papua New Guinea	Auditor General's Office
Paraguay	Contraloría General de la República
Peru	Contraloria General de la República
Philippines	Commission on Audit
Poland	Najwyzsza Izba Kontroli
Portugal	Tribunal de Contas
Puerto Rico	Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico
Qatar	Audit Bureau
Romania	Curtea de Conturi a României
Russian Federation	Accounts Chamber of the Russian Federation (Schetnaya Palata)
Rwanda	Office of the Auditor General
Saint Kitts and Nevis	National Audit Office
Saint Lucia	Office of the Director of Audit
Saint Vincent and the Grenadines	Audit Office
Samoa	Samoa Audit Office
São Tomé and Príncipe	Tribunal de Contas
Saudi Arabia	General Auditing Bureau
Senegal	Cour des Comptes
Serbia	Drzavna revizorska institucija (DRI)
Sierra Leone	Audit Service Sierra Leone
Singapore	Auditor-General's Office
Slovakia	Najvyssi kontrolny urad Slovenskej republiky
Slovenia	Računsko sodišče
Solomon Islands	Office of the Auditor General
Somalia	Jalle Hantidhawraka-GUUD
South Africa	Auditor-General of South Africa
South Sudan	National Audit Office
Spain	Tribunal de Cuentas
Sri Lanka	Auditor General's Department
Sudan	National Audit Chamber
Suriname	Rekenkamer van Suriname

Swaziland	Office of the Auditor General
Sweden	Riksrevisionen
Switzerland	Eidgenössische Finanzkontrolle
Syrian Arab Republic	The Central Organization of Financial Control
Tajikistan	Accounts Chamber of the Republic of Tajikistan
Thailand	Office of the Auditor General of Thailand
The former Yugoslav Republic of Macedonia	Drzaven zavod za revizija, State Audit Office
Timor-Leste	Tribunal de Recurso
Togo	Inspection Générale d'Etat
Tonga	Audit Department
Trinidad and Tobago	Auditor General's Department
Tunisia	Cour des Comptes
Turkey	Sayistay Baskanligi
Tuvalu	Office of the Auditor General
Uganda	Office of the Auditor General
Ukraine	Accounting Chamber of Ukraine
United Arab Emirates	State Audit Institution
United Kingdom	National Audit Office
United Republic of Tanzania	National Audit Office
United States of America	Government Accountability Office
Uruguay	Tribunal de Cuentas de la República
Vanuatu	The Auditor General's Office
Venezuela	Contraloria General de la República
Viet Nam	Office of the State Audit
Yemen	Central Organization for Control and Auditing
Zambia	Office of the Auditor Genera
Zimbabwe	Office of the Comptroller and Auditor General

Πίνακας 5. Πηγή: www.issai.org

Β. <u>Διεθνή ελεγκτικά και λογιστικά πρότυπα ιδιωτικού τομέα (IAS)</u>

Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Ιδιωτικού Τομέα (IAS)[43]

[43] www.iasplus.com

ΔΛΠ 1	«Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων»
ΔΛΠ 2	«Αποθέματα»
ΔΛΠ 7	«Κατάσταση Ταμειακών Ροών»
ΔΛΠ 8	«Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη»
ΔΛΠ 10	«Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού»
Δ.Λ.Π 11	«Κατασκευαστικές Συμβάσεις»
ΔΛΠ 12	«Φόροι Εισοδήματος»
ΔΛΠ 14	«Οικονομικές επιχειρήσεις κατά Τομέα»
ΔΛΠ 16	«Ενσώματα Πάγια»
ΔΛΠ 17	«Μισθώσεις»
ΔΛΠ 18	«Έσοδα»
ΔΛΠ 19	« Παροχές σε εργαζομένους»
ΔΛΠ 20	«Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων»
ΔΛΠ 21	«Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»
ΔΛΠ 23	«Κόστος Δανεισμού»
ΔΛΠ 24	« Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»
ΔΛΠ 27	«Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»
ΔΛΠ 28	«Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»
ΔΛΠ 29	«Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων με Υπερπληθωρισμό»

ΔΛΠ 30	«Γνωστοποιήσεις στις Λογιστικές Καταστάσεις Τραπεζών»
ΔΛΠ 31	«Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες»
ΔΛΠ 32	«Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση»
ΔΛΠ 33	«Κέρδη ανά Μετοχή»
ΔΛΠ 34	«Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις»
ΔΛΠ 36	«Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού»
ΔΛΠ 37	«Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»
ΔΛΠ 38	«Άυλα στοιχεία του ενεργητικού»
ΔΛΠ 39	«Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση»
ΔΛΠ 40	«Επενδύσεις σε Ακίνητα»
ΔΛΠ 41	«Γεωργία»

Πίνακας 6

Γ. Διεθνή λογιστικά πρότυπα δημόσιου τομέα (IPSAS)

Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS)[44]

IPSAS	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΔΛΠ
IPSAS 1	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	ΔΛΠ 1
IPSAS 2	Κατάσταση των Ταμειακών Ροών	ΔΛΠ 7

[44] Delloitte 2009, 'IPSAS Summary: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)', Draft April 2009

IPSAS 3	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λαθών	ΔΛΠ 8
IPSAS 4	Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος	ΔΛ Π 21
IPSAS 5	Κόστος Δανεισμού	ΔΛΠ 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28
IPSAS 8	Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες	ΔΛΠ 31
IPSAS 9	Έσοδα από Συναλλαγές	ΔΛΠ 18
IPSAS 10	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομιές	ΔΛΠ 29
IPSAS 11	Κατασκευαστικά Συμβόλαια	ΔΛΠ 11
IPSAS 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	ΔΛΠ 17
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς	ΔΛΠ 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση-Αντικαταστάθηκε από IPSAS 28 και 30	
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	ΔΛΠ 40
IPSAS 17	Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός	ΔΛΠ 16
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	ΔΛΠ 14
IPSAS 22	Γνωστοποίηση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τον ευρύτερο δημόσιο τομέα	

IPSAS 23	Έσοδα από ανταλλακτικές συναλλαγές (φόροι και μεταφορές)	
IPSAS 24	Παρουσίαση των στοιχείων του προϋπολογισμού στις οικονομικές καταστάσεις	
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 26	Απομείωση των ταμειακών περιουσιακών στοιχείων παραγωγής	ΔΛΠ 36
IPSAS 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση	ΔΛΠ 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση	ΔΛΠ 39
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις	ΔΛΠ 7
IPSAS 31	Ασώματες ακινητοποιήσεις	ΔΛΠ 38

Πίνακας 7

Δ. Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (ISA)

Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ISA)[45]

ΔΠΕ Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου SQCS

Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας (ΔΠΔΠ) ασχολείται με τις ευθύνες μιας λογιστικής επιχείρησης για το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής σχετικά με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Ο σκοπός της λογιστικής επιχείρησης είναι να θεσπίσει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας το οποίο θα της παρέχει λελογισμένη διασφάλιση ότι:

[45] http://www.ifac.org

(α) Η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

ΔΠΕ 200: Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τους γενικούς αντικειμενικούς σκοπούς και ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή όταν διενεργεί έλεγχο σε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Συγκεκριμένα, παρουσιάζει τους γενικούς αντικειμενικούς σκοπούς του ανεξάρτητου ελεγκτή και περιγράφει τη φύση και το πεδίο ενός ελέγχου που επιτρέπει στον ελεγκτή να επιτυγχάνει αυτούς τους σκοπούς. Ο ελεγκτής πρέπει να προγραμματίσει και να εκτελέσει τον έλεγχο με επαγγελματικό τρόπο, αναγνωρίζοντας ότι ο έλεγχος μπορεί να αποκαλύψει καταστάσεις ή συμβάντα που θα οδηγήσουν σε έρευνα για το κατά πόσο η οικονομική μονάδα συμμορφώνεται με τους νόμους και τους κανονισμούς. Προκειμένου να προγραμματίσει τον έλεγχο ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να μελετήσει το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο που εφαρμόζει η οικονομική μονάδα. Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Ελεγκτών που εκδίδει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών οι βασικές αρχές του οποίου είναι:

- Ακεραιότητα
- Αντικειμενικότητα
- Επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια
- Εχεμύθεια
- Επαγγελματική συμπεριφορά

Ο ελεγκτής έχει στόχο να διασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα τα οποία μπορεί να οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και στη συνέχεια να προβεί σε υποβολή της έκθεσης επί των οικονομικών

καταστάσεων, με βάση τα ευρήματά του και σε κοινοποιήσεις. Ο σκοπός του διενεργούμενου ελέγχου είναι η παροχή Λογικής Εξασφάλισης (Reasonable Assurance) ότι οι οικονομικοί λογαριασμοί ως σύνολο είναι ελεύθεροι από ψευδείς δηλώσεις και σκόπιμες ή ακούσεις ανακρίβειες.

ΔΠΕ 210: Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχων

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τις ευθύνες του ελεγκτή κατά την ανάθεση σε αυτόν ελεγκτικής εργασίας από τη διοίκηση. Οι ευθύνες αυτέ αφορούν την κατανόηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Σκοπός του ελεγκτή είναι να δεχτεί μια ανάθεση ελεγκτικής εργασίας μόνο εάν η συμφωνία έχει επέλθει μετά από την διαπίστωση ότι συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις για τον έλεγχο και ότι υπάρχει αμοιβαία αντίληψη περί των όρων της ανάθεσης του ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης.

ΔΠΕ 220: Δικλίδες ποιότητας

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τις ευθύνες του ελεγκτή που σχετίζονται με τις δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό το ΔΠΕ πρέπει να μελετάται μαζί με τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόζει διαδικασίες δικλίδων ποιότητας που θα του εξασφαλίζουν ότι ο έλεγχος πραγματοποιείται σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και σύμφωνα με τις νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

ΔΠΕ 230: Τεκμηρίωση του ελέγχου

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να συλλέγει όλες τις απαραίτητες αποδείξεις που να τεκμηριώνουν την άποψή του για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός του ελεγκτή είναι να

μπορεί να καταρτίζει τεκμηρίωση που να παρέχει μια επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για την έκθεση του ελεγκτή και τεκμήρια που να δείχνουν ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις κανονιστικές απαιτήσεις.

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

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παρουσιάζει τις ευθύνες ενός ελεγκτή σε περίπτωση που διαπιστώσει απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Περιγράφει το πώς πρέπει να εφαρμόζονται τα ΔΠΕ 315[46] και το ΔΠΕ 330[47] σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Στόχοι του ελεγκτή αποτελεί ο εντοπισμός και η εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις που προήλθε από απάτη, να συλλέγει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να αποδεικνύουν τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και να έχει την κατάλληλη αντίδραση σε περίπτωση που υποψιάζεται ή διαπιστώνει απάτη κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΠΕ 250: Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Περιγράφει την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής να μελετάει τους νόμους και κανονισμούς στους οποίους υπόκειται μια οικονομική μονάδα καθώς οι διατάξεις ορισμένων νόμων ή κανονισμών έχουν άμεση επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μια οντότητας. Ο ελεγκτής έχει στόχο να προσκομίσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια που να αποδεικνύουν τη συμμόρφωση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδα με τις ισχύουσες διατάξεις, νόμους και κανονισμούς καθώς έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

[46] Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της.
[47] Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους.

ΔΠΕ 260: Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Διαπραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για την διακυβέρνηση στην διενέργεια ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο οι στόχοι του ελεγκτή είναι να προσκομίζει από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τη οικονομικής οντότητας πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη διενέργεια του ελέγχου, να τους ενημερώνει για τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον προβλεπόμενο έλεγχο, να τους κάνει τις απαραίτητες παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο και που σχετίζονται με τη υποχρέωσή τους να επιβλέπουν χρηματοοικονομικές εργασίες και τέλος, να προωθήσει τη σχέση καλής και αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ ελεγκτή και διακυβέρνησης.

ΔΠΕ 265: Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παρουσιάζει την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής για την ενημέρωση των υπεύθυνων της οικονομικής οντότητας για τυχόν ελλείψεις που έχουν προκύψει στις εσωτερικές δικλίδες κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή είναι να ενημερώνει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση της επιχείρησης για τις ελλείψεις που διαπιστώνει κατά των έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και που κατά την επαγγελματική του κρίση αξίζουν μεγάλης προσοχής.

ΔΠΕ 300: Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παρουσιάζει την ευθύνη του ελεγκτή για το σχεδιασμό ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει τον προγραμματισμό στρατηγικής και την ανάπτυξη ολοκληρωμένου σχεδίου για την πραγματοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας. Στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάσει και να

οργανώσει ένα συνολικό ελεγκτικό σχέδιο που θα περιγράφει την αναμενόμενη έκταση και διαδικασία διενέργειας του ελέγχου. Κατά τον σχεδιασμό του ελεγκτικού έργου ο ελεγκτής θα λάβει υπόψη: σημαντικά χαρακτηριστικά της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης μονάδας, το σύστημα λογιστική και εσωτερικού ελέγχου, πιθανούς κινδύνους, την επιλογή του χρόνου και την έκταση των διαδικασιών.

ΔΠΕ 315: Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τις ευθύνες του ελεγκτή να αντιλαμβάνεται κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της κατανόησης της οικονομικής επιχείρησης και των εσωτερικών δικλίδων της. Ο ελεγκτής στοχεύει στο να υποψιάζεται πιθανούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, να τους εντοπίζει και να εκτιμήσει την προέλευσή τους, δηλαδή αν οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος με την βοήθεια της οντότητας η οποία οφείλει στη συνέχει να σχεδιάσει και να υλοποιήσει μέτρα για την αντιμετώπιση των ουσιωδών αυτών σφαλμάτων.

ΔΠΕ 320: Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής για την κατανόηση και την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους κατά τον σχεδιασμό και την πραγματοποίηση μιας ελεγκτικής εργασίας. Στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόσει σωστά την έννοια του ουσιώδους μεγέθους και το σχεδιασμό και στη συνέχει την εκτέλεση του έλεγχου.

ΔΠΕ 330: Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Αναλύει τις ευθύνες του ελεγκτή για την πραγματοποίηση σχεδίων προκειμένου να αντιμετωπίζει τους πιθανούς κινδύνους

ουσιώδους σφάλματος που θα εντοπίσει κατά την πραγματοποίηση της ελεγκτικής εργασίας. Στόχος του ελεγκτή είναι να προσκομίσει τα κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια σχετικά με τους πιθανολογούμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

ΔΠΕ 402: Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής στη προσκόμιση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων στην περίπτωση που η εξεταζόμενη οντότητα χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών υπηρεσιών, καθώς οι υπηρεσίες αυτές είναι σχετικές με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Αναλύει το πώς ο ελεγκτής εφαρμόζει τα ΔΠΕ 315 και 330, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων που σχετίζονται άμεσα με τον έλεγχο. Στόχος του ελεγκτή είναι να μελετάει το περιεχόμενο των υπηρεσιών που προσφέρονται στην οντότητα και να αντιλαμβάνεται πλήρως τη φύση και τη χρησιμότητα τους καθώς και τις επιπτώσεις τους επί των εσωτερικών δικλίδων ποιότητας.

ΔΠΕ 450 : Αξιολόγηση σφάλματος που αντιμετωπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για την αξιολόγηση των επιπτώσεων των εντοπιζόμενων κινδύνων στον έλεγχο. Στόχος του ελεγκτή είναι να εκτιμήσει τις επιπτώσεις που θα έχει ο εντοπισμός των σφαλμάτων στον έλεγχο καθώς και να αξιολογήσει την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΠΕ 500 : Ελεγκτικά τεκμήρια

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Αναλύει την έννοια του ελεγκτικού τεκμηρίου και παρουσιάζει την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί κατάλληλα

και ορθά τον έλεγχο ώστε να συλλέξει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια προκείμενου να είναι σε θέση να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα πάνω στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάσει και στη συνέχει να εκτελέσει την ελεγκτική του εργασία κατά τρόπο που του επιτρέπει να συλλέγει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια βάση των οποίων θα στηρίξει την ελεγκτική του γνώμη.

ΔΠΕ 501 : Ελεγκτικά τεκμήρια, ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με την λήψη ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με ειδικά θέματα που καλείται να αντιμετωπίσει ο ελεγκτής που σχετίζονται με ορισμένες πτυχές των αποθεμάτων, δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων και τις πληροφορίες κατά τομέα στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή αποτελεί η απόκτηση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, την ύπαρξη δικαστικών διενέξεων και την πληροφόρηση όλων των τμημάτων σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 505 : Εξωτερικές επιβεβαιώσεις

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για το σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών εξωτερικών επιβεβαιώσεων προκειμένου να αποκτήσει τα κατάλληλα, επαρκή και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια σύμφωνα με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ 330 και 500. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι περισσότερο αξιόπιστα όταν από ανεξάρτητους φορείς εκτός της ελεγχόμενης οντότητας, όταν διατίθενται σε έγγραφη μορφή και όταν αυτά αποκτώνται απευθείας από τον ελεγκτή. Στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει τη διαδικασία εξωτερικών επιβεβαιώσεων με τέτοιον τρόπο ώστε να λαμβάνει όσο το δυνατόν περισσότερες διαβεβαιώσεις που θα τον βοηθήσουν να βγάλει ορθό συμπέρασμα για τις οικονομικές καταστάσεις τις οντότητας.

ΔΠΕ 510 : Αρχικές αναθέσεις ελέγχου-υπόλοιπα έναρξης

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης των ποσών των οικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική ανάθεση ελέγχου. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να ελέγξει τα ποσά έναρξης των οικονομικών καταστάσεων και να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να διαπιστώσει εάν υπάρχουν σφάλματα που να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις τις τρέχουσας περιόδου

ΔΠΕ 520: Αναλυτικές διαδικασίες

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να χρησιμοποιεί αναλυτικές διαδικασίες κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά και προς το τέλος ώστε να διαμορφώσει ένα γενικό συμπέρασμα για τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Στόχος του ελεγκτή αποτελεί η απόκτηση αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων κατά την ουσιαστική και αναλυτική διαδικασία ελέγχου.

ΔΠΕ530: Ελεγκτική δειγματοληψία

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται τη χρήση από τον ελεγκτή στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας κατά ο σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη πραγματοποίηση δοκιμασιών δικλίδων και λεπτομερειών καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα. Στόχος του ελεγκτή είναι να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο επιλέγεται το δείγμα.

ΔΠΕ 540: Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τις ευθύνες του ελεγκτή που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις στις οποίες περιλαμβάνονται οι λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας και οι σχετικές γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, αναλύει τις απαιτήσεις και τις κατευθυντήριες γραμμές για την αντιμετώπιση των σφαλμάτων σε επιμέρους λογιστικές εκτιμήσεις καθώς και ενδείξεων για πιθανή μεροληψία της διοίκησης. Στόχος του ελεγκτή είναι η προσκόμιση επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων για να κρίνει εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι λελογισμένες και για να αποδείξει την επάρκεια των συναφών γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις στα πλαίσια της νόμιμης χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 550 : Συνδεδεμένα μέρη

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Παρουσιάζει τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζονται τα ΔΠΕ 315, ΔΠΕ 330 και ΔΠΕ 240 σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. Στόχος του ελεγκτή είναι να κατανοήσει τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη ούτως ώστε να μπορεί να αναγνωρίζει τυχόν κινδύνους απάτης που προκύπτουν από σχέσεις με συνδεδεμένα μέρη και να μπορεί να ισχυριστεί βάση των ελεγκτικών τεκμηρίων σε ότι οι συναλλαγές παρουσιάζονται εύλογα χωρίς παραπλανητικά στοιχεία.

ΔΠΕ 560: Μεταγενέστερα γεγονότα

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Παραθέτει τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τα μεταγενέστερα γεγονότα, δηλαδή γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να αποδεικνύουν ότι τα γεγονότα που συμβαίνουν

μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή και τα οποία απαιτούν τροποποίηση, απεικονίζονται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΠΕ 570: Συνέχιση δραστηριότητας

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή στο να ελέγξει εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με βάση της συνέχισης των δραστηριοτήτων. Σκοπός του ελεγκτή είναι να αποδείξει με επαρκή και κατάλληλα κριτήρια ότι η διοίκηση έχει συντάξει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης των δραστηριοτήτων.

ΔΠΕ 580: Εγγραφές διαβεβαίωσης

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για να προσκομίζει έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση της οντότητας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή είναι να προσκομίσει όλες τις απαραίτητες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση οι οποίοι να δηλώνουν ότι έχουν πράξει σύμφωνα με τα νόμιμα και ότι έχουν εκπληρώσει όλες τους τις ευθύνες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

ΔΠΕ600:Ειδικά ζητήματα-έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με ζητήματα που αφορούν ελέγχους σε ομίλους. Στόχος του ελεγκτή είναι να καταστήσει σαφές εάν ενεργεί ως ελεγκτής οικονομικών καταστάσεων ομίλου και σε περίπτωση που ενεργεί ως τέτοιος να επικοινωνεί με τους ελεγκτές συστατικού για να καθορίσουν το χρόνο και το πεδίο της ελεγκτικής εργασίας τους και επίσης να αποκτήσει επαρκής αποδείξεις προκειμένου να

ισχυριστεί ότι η διαδικασία ενοποίησης και οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τους τηρούμενους νόμους και κανόνες.

ΔΠΕ 610: Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με θέματα σχετικά με την χρησιμοποίηση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή από τον εξωτερικό ελεγκτή. Στόχος του ελεγκτή είναι να καθορίσει εάν θα χρησιμοποιήσει την εργασία του εσωτερικού ελεγκτή και να εκτιμήσει εάν η συγκεκριμένη εργασία είναι επαρκής για τον έλεγχο.

ΔΠΕ 620: Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με την ευθύνη που έχει ο ελεγκτής σε σχέση με την εργασία εμπειρογνώμων η οποία χρησιμοποιείται για να βοηθήσει τον ελεγκτή στο να προσκομίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Στόχος του ελεγκτή είναι να κρίνει εάν κατά την ελεγκτική του εργασία θα χρησιμοποιήσει την εργασία εμπειρογνώμονα και σε περίπτωση που την λάβει υπόψη του να κρίνει εάν η εργασία αυτή είναι επαρκής.

ΔΠΕ 700: Διαμόρφωση γνώμης και έκθεσης επί οικονομικών καταστάσεων

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Αναλύει τη μορφή και το περιεχόμενο που πρέπει να έχει η έκθεση ελέγχου ενός ελεγκτή, προάγει τη συνέπεια της έκθεσης που με τη σειρά της προάγει την αξιοπιστία στην παγκόσμια αγορά. Στόχος του ελεγκτή είναι να συντάξει μια αξιόπιστη έκθεση ελέγχου και να διαμορφώσει γνώμη που να στηρίζεται σε επαρκή αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.

ΔΠΕ705: Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με θέματα διαφοροποιήσεως της γνώμης του ελεγκτή. Υπάρχουν τρία είδη διαφοροποιημένων γνωμών, ήτοι γνώμη με επιφύλαξη, αδυναμία έκφρασης γνώμης και αρνητική γνώμη. Στόχος του ελεγκτή είναι να μπορεί να διαμορφώσει την κατάλληλη διαφοροποιημένη γνώμη σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΠΕ 706: Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για πρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν αυτός το κρίνεται απαραίτητο. Στόχος του ελεγκτή είναι να επισημάνει διάφορα θέματα που θεωρεί ότι είναι ουσιώδους σημασίας μέσω πρόσθετων σαφών γνωστοποιήσεων στην έκθεση ελέγχου.

ΔΠΕ 710: Συγκριτικές πληροφορίες - αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να μελετάει και προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις με σκοπό να αποκτήσει συγκριτικές πληροφορίες. Στο πρότυπό αυτό έχουν εφαρμογή και οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 510 όταν οι οικονομικές καταστάσεις σ περιόδου έχουν ελεγχθεί από άλλον ελεγκτή ή δεν έχουν ελεγχθεί καθόλου. Στόχος του ελεγκτή είναι να προσκομίσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για να ισχυριστεί ότι οι συγκριτικές πληροφορίες που είναι ενσωματωμένες στις οικονομικές καταστάσεις έχουν παρουσιαστεί σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

ΔΠΕ 720: Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με πληροφορίες που περιέχονται σε ετήσιες εκθέσεις που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να δείξει την δέουσα επαγγελματική συμπεριφορά σε περίπτωση που υπάρχουν έγγραφα τα οποία περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών καθώς μπορεί να περιέχουν και άλλες πληροφορίες οι οποίες να υπονομεύσουν την αξιοπιστία της έκθεσης του ελεγκτή.

ΔΠΕ 800: Ειδικά ζητήματα-έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Εφαρμόζεται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων τα οποία καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. Στόχος του ελεγκτή όταν εφαρμόζει το συγκεκριμένο πρότυπο αποτελεί η κατάλληλη αντιμετώπιση των θεμάτων που σχετίζονται με την αποδοχή της θέσης, με το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της εργασίας και τη διαμόρφωση γνώμης και έκδοσης της έκθεσης. Ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει και να επισκοπήσει τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα ελεγκτικά τεκμήρια και να συμφωνήσει εγγράφως με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα για το είδος του ελέγχου.

ΔΠΕ 805:Ειδικά ζητήματα-έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης. Στόχος του ελεγκτή όταν εφαρμόζει το συγκεκριμένο πρότυπο αποτελεί η κατάλληλη αντιμετώπιση των θεμάτων που σχετίζονται με την αποδοχή της θέσης, με το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της εργασίας και τη διαμόρφωση γνώμης και έκδοσης της έκθεσης.

ΔΠΕ 810: Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή για έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων. Στόχος του ελεγκτή είναι να κρίνει αν πρέπει να αποδεχθεί εκδώσει γνώμη επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και σε περίπτωση που αναλαμβάνει τέτοια εργασία να μπορεί να διαμορφώσει γνώμη βάση αξιολόγησης των τεκμηρίων που απέκτησε και να εκφράσει τη γνώμη του με σαφήνεια μέσω έγγραφης έκθεσης.

Ε. Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (ISSAI)

Συνοπτική παρουσίαση των Διεθνών Προτύπου Ελέγχου των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (ISSAI)

Ιδρυτικές Αρχές

ISSAI 1: Lima Declaration

Η δήλωση αυτή περιέχει μια πλήρη λίστα όλων των στόχων και των θεμάτων που σχετίζονται με τον έλεγχο της κυβέρνησης. Κύριος στόχος της είναι να παρέχει οδηγίες για ανεξάρτητο έλεγχο της κυβέρνησης.

Προϋποθέσεις για την Εύρυθμη Λειτουργία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου

ISSAI 10: Η δήλωση του Μεξικού για την ανεξαρτησία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου

Η δήλωση αυτή παρουσιάζει τις βασικές αρχές για την ανεξαρτησία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για τον σωστό έλεγχο του δημοσίου τομέα.

ISSAI 11: Κατευθυντήριες γραμμές και ορθές πρακτικές σχετικά με την ανεξαρτησία των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου

Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει κατευθυντήριες γραμμές και πρακτικές για την αύξηση και την βελτίωση της ανεξαρτησίας των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου.

ISSAI 20: Αρχές για την διαφάνεια και την λογοδοσία

Το έγγραφο αυτό ενσωματώνει τις αρχές τις διαφάνειας και της λογοδοσίας για τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου ώστε να δίνουν το καλό παράδειγμα όσων αφορά την δική τους διακυβέρνηση και τις πρακτικές που χρησιμοποιούν.

ISSAI 21: Αρχές για την διαφάνεια και την λογοδοσία-Αρχές και καλές πρακτικές

Το έγγραφο αυτό παρουσιάζει πρακτικά παραδείγματα των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου σχετικά με την διαφάνεια και την λογοδοσία.

ISSAI 30: Κώδικας δεοντολογίας

Ο κώδικας δεοντολογίας αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύνολο αξιών και αρχών που πρέπει να καθοδηγεί την καθημερινή εργασία των ελεγκτών.

ISSAI 40: Ποιοτικός έλεγχος για τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα

Το έγγραφο αυτό βοηθάει τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα να καθιερώσουν και να διατηρήσουν ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου που είναι κατάλληλο για κάθε έλεγχο.

Θεμελιώδης Αρχές Ελέγχου

ISSAI 100: Βασικές αρχές για τον έλεγχο του δημόσιου τομέα

Το πρότυπο αυτό παρέχει τις βασικές αρχές για τον έλεγχο της κυβέρνησης. Παρέχει το πλαίσιο για τον καθορισμό των διαδικασιών και πρακτικών που πρέπει να ακολουθούνται κατά την διεξαγωγή του ελέγχου.

ISSAI 200: Γενικά πρότυπα για τον έλεγχο του Δημοσίου και πρότυπα με την ηθική σημασία

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τους γενικούς κανόνες ελέγχου των δημόσιων οικονομικών και αποτελείται από τα γενικά πρότυπα ελέγχου της κυβέρνησης και τα πρότυπα με τους κανόνες δεοντολογίας.

ISSAI 300: Πρότυπα πεδίων στον έλεγχο των δημόσιων οικονομικών

Το πρότυπο αυτό ορίζει τα κριτήρια και το γενικό πλαίσιο το οποίο ο ελεγκτής του δημόσιου τομέα οφείλει να ακολουθήσει προκειμένου να επιτύχει ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα.

ISSAI 400: Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς στον έλεγχο των δημόσιων οικονομικών

Το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες σχετικά με την κατάρτιση εκθέσεων του ελεγκτή του δημόσιου τομέα.

Κατευθυντήριες Γραμμές για τον Έλεγχο στο Δημόσιο Τομέα

ISSAI 1000: Γενική εισαγωγή στις κατευθυντήριες γραμμές δημοσιονομικού ελέγχου

Το παρόν πρακτικό σημείωμα κάνει εισαγωγή των κατευθυντήριων γραμμών που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organization of Supreme Audit Institution) για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα. Στις κατευθυντήριες γραμμές περιλαμβάνονται πρακτικές σημειώσεις που παρέχουν σχετικές οδηγίες για την εφαρμογή των ΔΕΠ σε οικονομικούς ελέγχους των φορέων του δημόσιου τομέα.

ISSAI 1003: **Κατευθυντήρια γραμμή δημοσιονομικού ελέγχου- Γλωσσάριο ορών**

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει γλωσσάριο ορών των οδηγιών που εκδίδονται από τον Διεθνή Οργανισμό των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα ώστε να μπορούν να ερμηνευθούν και να εφαρμοστούν εύκολα από τους ελεγκτές.

ISSAI 1200: Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή κατά τη διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΕΠ.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει πρόσθετη καθοδήγηση για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του ΔΕΠ, τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τους γενικούς στόχους του ελεγκτή, ορισμούς, ηθικές απαιτήσεις που αφορούν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τη διεξαγωγή του ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΕΠ, τα επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

ISSAI 1210: Συμφωνία με τους όρους του ελέγχου.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τις προϋποθέσεις του ελέγχου του δημοσίου τομέα όταν το πλαίσιο καθορίζεται από το νόμο ή από κανονισμούς, σχετικά με τη συμφωνία σχετικά με τους όρους ανάθεσης του ελέγχου και σχετικά με την αποδοχή μιας αλλαγής στους όρους του ελέγχου.

ISSAI 1220: Έλεγχος ποιότητας του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα σχετικά με το σύστημα ελέγχου της ποιότητας και το ρόλο των εμπλεκόμενων ομάδων και τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

ISSAI 1230: Απαιτούμενα έγγραφα για την διενέργεια του ελέγχου.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση για τους ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με:

- Την τεκμηρίωση των διαδικασιών ελέγχου που διενεργείται και τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που λαμβάνονται.
- Την προετοιμασία του τελικού φακέλου ελέγχου.
- Με θέματα απορρήτου και διαφάνειας.
- Με ειδικές παρατηρήσεις όσων αφορά την τεκμηρίωση για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα που έχουν δικαιοδοτικό χαρακτήρα.

ISSAI 1240: Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στις οικονομικές καταστάσεις.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με παράγοντες κινδύνου απάτης, πιθανές διαδικασίες ελέγχου για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και σχετικά με περιστάσεις που υποδηλώνουν την πιθανότητα απάτης.

ISSAI 1250: Εξέταση νόμων και κανονισμών για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων στον δημόσιο τομέα

Η πρακτική σημείωση περιλαμβάνει οδηγίες για του ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με:

- Τις συνολικές εκτιμήσεις σε σχέση με πρόσθετους στόχους ή προσδοκίες του κοινού σχετικά με την συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.
- Την εξέταση της συμμόρφωσης του ελεγκτή με τους νόμους και τους κανονισμούς.
- Την υποβολή εκθέσεων στην περίπτωση εντόπισης μη συμμόρφωσης ή όταν υπάρχουν υπόνοιες μη συμμόρφωσης.

ISSAI 1260: Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μιας οντότητας.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες για τους ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με θέματα που αφορούν:

- Συνολικές εκτιμήσεις σε σχέση με πρόσθετους στόχους ή αρμοδιότητες που αφορούν την επικοινωνία με τους αρμοδίους για την διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας.
- Την επικοινωνία με τους υπευθύνους της διακυβέρνησης της ελεγχόμενης οντότητας.
- Θέματα που πρέπει να κοινοποιούνται.
- Την διαδικασία επικοινωνίας.

ISSAI 1265: Πληροφόρηση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας για την έλλειψη εσωτερικού ελέγχου.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει πληροφορίες και οδηγίες στους ελεγκτές του δημόσιου τομέα που σχετίζονται με:

- Τον εντοπισμό όσων ευθύνονται για τη διακυβέρνηση της εξεταζόμενης οντότητας του δημόσιου τομέα.
- Τον προσδιορισμό του κατά πόσον οι ελλείψεις στο εσωτερικό έλεγχο έχουν εντοπιστεί.

ISSAI 1300: Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει πληροφορίες και οδηγίες που σχετίζονται με:

1) Προκαταρτικές δεσμευτικές δραστηριότητες ελέγχου
2) Προγραμματισμός δραστηριοτήτων
3) Ειδικά ζητήματα σχετικά με μικρότερες οντότητες

4) Τεκμηρίωση
5) Ειδικές παρατηρήσεις για ελεγκτές του δημοσίου τομέα με δικαστικό ρόλο

ISSAI 1315: Προσδιορισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα σχετικά με:

1) Τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες
2) Την απαιτούμενη κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της συμπεριλαμβανομένου του εσωτερικού ελέγχου της οντότητας
3) Τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας

ISSAI 1320: Ουσιαστικότητα (materiality).

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση στους ελεγκτές του δημοσίου τομέα για θέματα σχετικά με:

- Συνολικές εκτιμήσεις που σχετίζονται με πρόσθετους στόχους ή προσδοκίες του κοινού για τον προσδιορισμό της σημαντικότητας/ουσιαστικότητας.
- Την ουσιαστικότητα στα πλαίσια ενός ελέγχου.
- Τον καθορισμό της ουσιαστικότητας κατά τον σχεδιασμό του ελέγχου.

ISSAI 1330: Οι αντιδράσεις του ορκωτού ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση σχετικά με:

1) Τις ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος
2) Την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων

ISSAI 1402: Ζητήματα δημοσιονομικού ελέγχου μιας οντότητας χρησιμοποιώντας έναν οργανισμό παροχής υπηρεσιών

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή του δημόσιου τομέα να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όταν μια οντότητα δημοσίου τομέα χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών παροχής υπηρεσιών.

ISSAI 1450: Αξιολόγηση των ανακριβειών που διαπιστώνει ο ελεγκτής του δημόσιου τομέα κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες στους ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με:

- Ανακρίβειες που εντοπίστηκαν
- Ανακοίνωση και διόρθωση ανακριβειών
- Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων

ISSAI 1500: Αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει πληροφορίες για το τι συνιστά αποδεικτικό στοιχείο και παραθέτει την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάσει και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία θα του επιτρέπουν να καταλήξει σε λογικά συμπεράσματα και να βασίσει τη γνώμη του σε αυτά.

ISSAI 1501: Ελεγκτικά τεκμήρια- Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα στοιχεία.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδηγήσεις για τον ελεγκτή του δημόσιου τομέα σχετικά με την ύπαρξη και κατάσταση των αποθεμάτων, τις πρόσθετες ευθύνες σε σχέση με δικαστικές διαμάχες και αξιώσεις και με την παρουσίαση και γνωστοποίηση πληροφοριών κατά τομέα.

ISSAI 1505: Εξωτερικές επιβεβαιώσεις.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες στους ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με:

- Εξωτερικές διαδικασίες επιβεβαίωσης για τη απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Περιπτώσεις άρνησης της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης.

ISSAI 1510: Πρώτη ανάθεση ελέγχου- Υπόλοιπα ανοίγματος.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή για τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων στην αρχή του ελέγχου καθώς και με θέματα που χρίζουν γνωστοποίησης όπως πιθανές ανειλημμένες υποχρεώσεις.

ISSAI 1520: Αναλυτικές διαδικασίες

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τις ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες, δηλαδή την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μέσω της ανάλυσης των σχέσεων μεταξύ των οικονομικών και των μη οικονομικών στοιχείων.

ISSAI 1530: Δειγματοληπτικός έλεγχος.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει πληροφορίες σχετικά με το σχεδιασμό του δείγματος, το μέγεθος και η επιλογή των στοιχείων που θα ελεγχθούν, σχετικά με τη φύση και τη αιτία των αποκλίσεων και ανακριβειών καθώς και για την αξιολόγηση του αποτελέσματος του δειγματοληπτικού ελέγχου.

ISSAI 1540: Έλεγχος των λογιστικών εκτιμήσεων.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με:

1) Το στόχο και τη φύση των λογιστικών εκτιμήσεων
2) Διαδικασίες αξιολόγησης του κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες
3) Εντοπισμό και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας
4) Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας
5) Δείκτες της πιθανής μεροληπτικής διαχείρισης

ISSAI 1550: Συνδεδεμένα μέρη.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση στους ελεγκτές του δημοσίου τομέα για θέματα που σχετίζονται με:

- Ορισμούς.
- Διαδικασίες αξιολόγησης των κινδύνων και των συναφών δραστηριοτήτων
- Προσδιορισμός και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιωδών ανακριβειών.

ISSAI 1560: Μεταγενέστερα γεγονότα.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή για γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων

και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή και για γεγονότα που έχουν γίνει γνωστά στον ελεγκτή μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων.

ISSAI 1570: Συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με:

- Την συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- Την εκτίμηση και αξιολόγηση της διοίκησης.
- Συμπληρωματικές διαδικασίες ελέγχου όταν κατά την ελεγκτική εργασία εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες που δεν είχαν προβλεφτεί.

ISSAI 1580: Γραπτές παρατηρήσεις.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες για του ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με τη διαχείριση των γραπτών παρατηρήσεων από αυτούς που τους ζητήθηκε να συντάξουν, σχετικά με τις ημερομηνίες και τα χρονικά όρια που θα πρέπει να συνταχθούν αυτές οι παρατηρήσεις καθώς και σχετικά με αμφιβολίες ως προς την αξιοπιστία των γραπτών παρατηρήσεων.

ISSAI 1600: Ειδικά ζητήματα- Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων του ομίλου

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με:

- Συνολικές εκτιμήσεις που σχετίζονται με πρόσθετες αρμοδιότητες ή με τις προσδοκίες των πολιτών.
- Την αποδοχή και την συνέπεια.
- Ουσιαστικότητα.
- Εκτιμώμενους κινδύνους.

ISSAI 1610: Χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα σχετικά με:

- Γενικά ζητήματα όταν χρησιμοποιείται η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών.
- Τον καθορισμό του εάν και κατά πόσο θα χρησιμοποιηθεί η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών.

ISSAI 1620: Χρήση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον προσδιορισμό της ανάγκης για εμπειρογνώμονα, σχετικά με τις αρμοδιότητες, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα του εμπειρογνώμονα.

ISSAI 1700: Διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή και υποβολή εκθέσεων επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με:

- Γενικά ζητήματα που αφορούν πρόσθετους στόχους ή τις προσδοκίες του κοινού σχετικά με την γνωμοδότηση επί των οικονομικών καταστάσεων.
- Το πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε σχέση με την υποβολή εκθέσεων.
- Την έκθεση ελέγχου του ελεγκτή.

ISSAI 1705: Τροποποιήσεις στη γνώμη του ελεγκτή του δημοσίου τομέα.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες για τους ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με:

- Τον καθορισμό του τύπου της τροποποίησης της γνώμης του ελεγκτή στην έκθεση ελέγχου.
- Με τη φύση ουσιωδών ανακριβειών ή αδυναμιών στην απόκτηση των επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη έχει τροποποιηθεί.
- Την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

ISSAI 1706: Πρόσθετες γνωστοποιήσεις.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες στους ελεγκτές του δημοσίου τομέα σχετικά με θέματα τα οποία παρουσιάζονται με έμφαση στην έκθεση του ελεγκτή. Τα θέματα αυτά μπορεί να αφορούν:

- Νομοθετικές δράσεις για προγράμματα ή τον προϋπολογισμό

- Αντιφατικούς νόμους, κανονισμούς ή οδηγίες με σημαντική επίδραση στην οικονομική οντότητα
- Απάτη, κατάχρηση ή ζημίες
- Σημαντικές συναλλαγές
- Σημαντικές εσωτερικές αδυναμίες του συστήματος ελέγχου
- Έλλειψη δημοσιονομικής βιωσιμότητας
- Αμφισβητήσιμες πρακτικές των επιχειρήσεων
- Αναποτελεσματική και αντιοικονομική χρήση της δημόσιας περιουσία
- Ακατάλληλη διαχείριση των κονδυλίων

ISSAI 1710: Συγκριτική πληροφόρηση-Αντοίστοιχα στοιχεία και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με:

- Το πεδίο εφαρμογής των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε σχέση με την συγκριτική πληροφόρηση στο δημόσιο τομέα.
- Την υποβολή εκθέσεων ελέγχου.

ISSAI 1720: Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει οδηγίες σχετικά με την αρμοδιότητα του ελεγκτή του δημοσίου τομέα για άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες πληροφορίες μπορεί να είναι:

- Οικονομικές περιλήψεις ή επισημάνεις
- Χρηματοοικονομικούς δείκτες
- Ονόματα των υπαλλήλων και διευθυντών
- Επιλεγμένα τριμηνιαία στοιχεία

ISSAI 1800: Ειδικά ζητήματα-'Ελεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με ειδικά πλαίσια σκοπού το οποίο έχει σχεδιαστεί γα να καλύψει τις ανάγκες οικονομικής πληροφόρησης των συγκεκριμένων χρηστών.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση για τους ελέγχους του δημόσιου τομέα σχετικά με τον ορισμό του ειδικού πλαισίου, με την εκτίμηση και την αποδοχή της δέσμευσης και σχετικά με τη διαμόρφωση γνώμης και την υποβολή εκθέσεων ειδικού σκοπού που ετοιμάζει η οντότητα του δημόσιου τομέα για διοικητικά όργανα, νομοθέτες ή άλλα μέρη που ασκούν εποπτική λειτουργία στην οντότητα και οι οποίοι απαιτούν οικονομικές καταστάσεις προσαρμοσμένες σε συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης.

ISSAI 1805: Έλεγχος συγκεκριμένων στοιχείων ή λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας του δημοσίου τομέα.

Το παρόν πρακτικό σημείωμα παρέχει καθοδήγηση για τους ελέγχους του δημόσιου τομέα σχετικά με:

- Γενικά ζητήματα σε σχέση με πρόσθετους στόχους ή προσδοκίες του κοινού κατά την εκτέλεση του ελέγχου μιας ενιαίας οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου ή λογαριασμού της οικονομικής κατάστασης.
- Ζητήματα που προκύπτουν κατά την αποδοχή της δέσμευσης.
- Το σχηματισμό γνώμης και την υποβολή έκθεσης ελέγχου.

Οι δημόσιοι ελεγκτές ασχολούνται με τον έλεγχο ενιαίων (single) οικονομικών καταστάσεων συγκεκριμένων στοιχείων ή λογαριασμών όπως έργων που χρηματοδοτούνται από την κυβέρνηση.

ISSAI 1810: Συνοπτικές εκθέσεις ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την υποβολή εκθέσεων σχετικά με οικονομικές καταστάσεις από όπου έχουν προκύψει οι συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις, οι ελεγκτές του δημοσίου τομέα μπορούν να εκφράσουν μια επιπλέον γνώμη εκτός από τη γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, μπορούν να εκφράσουν γνώμη για το εάν έχουν βρεθεί τυχόν περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις αρχές συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογισμού και της υποχρέωσης λογοδοσίας ή να εκφράσει γνώμη για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.