

ΤΕΙ Κρήτης



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό
Ίδρυμα Κρήτης

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Επιβλέπον καθηγητής

Καραμπίνης Νικόλαος

Των φοιτητών :

Ραπανάκη Ευαγγελία ΔΛ 12131

Ταμπουρα Ιφιγένεια ΔΛ 12071

Μπουρνή Μαρία ΔΛ 12055

ΗΡΑΚΛΕΙΟ, ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2018

Πίνακας περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
Κεφάλαιο 1 : Γενικές έννοιες ελέγχου	4
1.1.2 Η έννοια της ελεγκτικής	6
1.1.3 Είδη ελέγχου	6
1.1.4 Εξωτερικός έλεγχος	7
1.1.5 Θεμελιώδης αρχές ελεγκτικού επαγγέλματος.....	8
1.2 Έργο εκλεκτών	10
1.2.1 Τακτικός έλεγχος	10
1.2.2 Διαφορά από τον εσωτερικό ελεγκτή	11
1.3 Ιστορική αναδρομή	11
1.3.1 Ιστορική εξέλιξη του επαγγέλματος στην Ελλάδα	12
Κεφάλαιο 2 :Οι Big 4 ελεγκτικές εταιρείες	12
2. Οι Big 4 ελεγκτικές εταιρείες.....	13
2.1 PriceWaterhouse Coopers.....	13
2.2 Ernst & Young	15
2.3 Deloitte	17
2.4 KPMG.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	23
3.1 Διαδικασίες ολοκλήρωσης	23
3.2 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις	24
3.2.1 Μεταγενέστερα γεγονότα.....	25
3.2.3 Συνδεμένα μέρη	27
3.2.4 Δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας	28
3.2.6 Τελικές ελεγκτικές διαδικασίες:.....	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : Έκθεση ελέγχου	33
4.1 Έκθεση ελέγχου	33
4.2 Εκθέσεις ελέγχου χωρίς επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή:	36
4.3 Εκθέσεις ελέγχου με επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή:	37
4.4 Προσδιορισμός του κατάλληλου τύπου έκθεσης ελέγχου:.....	40
4.6 Ποιότητα του ελέγχου.....	42
4.7 Αποτελεσματική και μη αποτελεσματική ύπαρξη ελέγχου.....	43
4.8 Επαγγελματική Ανεξαρτησία των Ελεγκτών.....	44

4.8 Άμβλυση της Ανεξαρτησίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.....	45
<i>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : Φύλλα εργασίας.....</i>	<i>49</i>
5.1 Φύλλα εργασίας.....	49
5.2 Διάκριση και περιεχόμενων φύλλων εργασίας	51
5.3 Είδη Φακέλων Φύλλων Εργασίας.....	53
5.4 Συμπέρασμα.....	55
<i>Κεφάλαιο 6 :Ευθύνη ελεγκτή , έλεγχος οικονομικών καταστάσεων και ελεγκτικά πρότυπα</i>	<i>55</i>
6.1 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ	55
6.1.1 Αστική ευθύνη.....	57
6.1.2 Νομική ευθύνη.....	57
6.1.3 Πειθαρχική ευθύνη	58
6.1.4 Ηθική ευθύνη	59
6.1.5 Ευθύνη ελεγκτή προς την ελεγχόμενη ομάδα.....	59
6.1.6 Ευθύνη ορκωτού ελεγκτή έναντι τρίτων.....	60
6.1.7 Ευθύνη ορκωτού ελεγκτή προς συναδέλφους	60
6.2 Αρχές κώδικα δεοντολογίας της IFAC	61
6.2.1 Αιτίες παραβίασης του κώδικα δεοντολογίας.....	62
6.2.3 Μέτρα αντιμετώπισης των αιτιών παραβίασης των αρχών.....	63
6.2.4 Νόμος SARBANES – OXLEY	64
6.3 Έννοια ελεγκτικών προτύπων	65
6.3.1 Ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα	66
6.3.2 Εισαγωγικά θέματα.....	68
6.3.3 Γενικές αρχές και ευθύνες.....	69
6.3.4 Αξιολόγηση και αντιμετώπιση του ελεγκτικού κινδύνου	72
6.3.5 Ελεγκτική μαρτυρία.....	75
6.3.6 Χρησιμοποίηση της εργασίας τρίτων.....	82
6.3.7 Ελεγκτικά συμπεράσματα και πιστοποιητικά.....	83
6.3.8 Εξειδικευμένοι ελέγχοι.....	85
<i>Κεφάλαιο 7 :Παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων , η έννοια της απάτης και ο ρόλος των ελεγκτών</i>	<i>86</i>
7.2 Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.....	87
7.3 Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων	87
7.4 Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως	87
7.5 Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.....	87
<i>Κεφάλαιο 8 :Τι είναι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων</i>	<i>88</i>
8.1 Τι είναι η λογιστική απάτη	89

8.3 Στόχος και αιτία λογιστικής απάτης.....	90
8.4 Το τρίγωνο της απάτης.....	91
8.5 Τρόποι αντιμετώπισης της λογιστικής απάτης	91
8.6 Οι κατηγορίες λογιστικής απάτης.	92
8.9 Κίνητρα Παραποίησης οικονομικών καταστάσεων	93
8.9.1 Κίνητρα που προέρχονται από τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς	93
8.9.3 Κίνητρα που σχετίζονται με τον τρόπο συμπεριφοράς της διοίκησης	94
<i>Κεφάλαιο 9 : Τα μεγαλύτερα διεθνή και Ελληνικά εταιρικά σκάνδαλα.....</i>	<i>95</i>
9.1 Διεθνή εταιρικά σκάνδαλα.....	95
<i>Το σκάνδαλο της Worldcom</i>	<i>95</i>
<i>Το σκάνδαλο της Enron</i>	<i>96</i>
<i>Το σκάνδαλο της Parmalat.....</i>	<i>96</i>
<i>Το σκάνδαλο Lehman Brothers</i>	<i>97</i>
<i>Σκάνδαλο SIEMENS.....</i>	<i>98</i>
9.2 Ελληνικά εταιρικά σκάνδαλα	99
<i>Σκάνδαλο Κοσκωτά- Τράπεζα Κρήτης</i>	<i>99</i>
<i>Το σκάνδαλο ΑΣΠΙΣ ΠΡΟΝΟΙΑ</i>	<i>100</i>
<i>Το σκάνδαλο της ETBA finance.....</i>	<i>101</i>
<i>Το σκάνδαλο της NOVARTIS</i>	<i>102</i>

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία που δημιουργήσαμε έχει ως κύριο θέμα τον εξωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων αλλά και τις αρμοδιότητες που έχουν τόσο οι ελεγκτικές εταιρείες όσο και οι επιχειρήσεις.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις γενικές έννοιες του ελέγχου καθώς και την εξέλιξη της ελεγκτικής κατά το πέρασμα των χρόνων . Στη συνέχεια , στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύουμε τις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες σε όλο τον κόσμο και αναφέρουμε τις υπηρεσίες που παρέχει η κάθε μια στην επιχειρήσεις . Στο επόμενο κεφάλαιο θα αναλύσουμε τις διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου καθώς και δεσμεύσεις και μεταγενέστερα γεγονότα που μπορεί να προκύψουν .

Έπειτα , ακολουθεί η έκθεση ελέγχου , η οποία αποτελεί σημαντικό στοιχείο του ελεγκτικού έργου καθώς συμπερασματικά αποτελεί και το αποτέλεσμα της ελεγκτικής διαδικασίας αφού μέσω της έκθεσης αναγράφονται τυχόν σφάλματα και απάτες. Στη συνέχεια θα ασχοληθούμε και θα αναλύσουμε τα φύλλα εργασίας τα οποία αποτελούν σημαντικό αποδεικτικό στοιχείο της εργασίας του ελεγκτή και όπως θα αναλύσουμε είναι απαραίτητο να περιέχουν συγκεκριμένα στοιχεία.

Στο έκτο κεφάλαιο , θα ασχοληθούμε με τις ευθύνες του ορκωτού ελεγκτή καθώς και με την ανάλυση των ελεγκτικών προτύπων . Στη συνέχεια , ένα ακόμα σημαντικό κεφάλαιο θα είναι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων αλλά και η αξιοπιστία αυτών , και θα ασχοληθούμε με την λογιστική απάτη αλλά και την διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθήσει ο ορκωτός ελεγκτής σε περίπτωση εντοπισμού παραποίησης. Τέλος , θα πραγματοποιηθεί αναφορά στα μεγαλύτερα λογιστικά σκάνδαλα που συνέβησαν παγκοσμίως αλλά και στην Ελλάδα .

Κεφάλαιο 1 : Γενικές έννοιες ελέγχου .

1.1 Εισαγωγή

Η ελεγκτική είναι από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Χρησιμοποιώντας τον όρο «έλεγχος» εννοούμε την αξιολόγηση και ελεγκτική διερεύνηση όλων των λειτουργιών και δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας, δηλαδή τα μέτρα που λαμβάνονται για να διασφαλιστεί μια ομαλή λειτουργία όπως αυτή προβλέπεται.

Ο ρόλος της ελεγκτικής έχει ιδιαίτερη σημασία τόσο γενικά αλλά πόσο μάλλον ειδικά στην εποχή που διανύουμε όπου η ανάγκη για έλεγχο είναι μεγάλη. Επίσης, λόγω του έντονου ανταγωνιστικού κλίματος που επικρατεί στον κλάδο της οικονομίας, σε συνδυασμό με τις αυξημένες φιλοδοξίες των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων, η αλλοίωση των λογιστικών καταστάσεων είναι όλο και πιο συχνή, κάτι ακόμα που καθιστά

την ανάγκη για έλεγχο μεγάλη. Η ανάγκη αυτή προκύπτει από τις ασταθείς οικονομικές συνθήκες της εποχής, την αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων και τις ραγδαίες εξελίξεις σε παγκόσμιο επίπεδο που προβληματίζουν τα διοικητικά στελέχη.

Οι συνεχείς ανακατατάξεις στην αγορά και η δημιουργία συνθηκών που επιτυγχάνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς των οικονομικών μονάδων οδήγησε στην ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο, ενώ τα σκάνδαλα και οι ατασθαλίες επιβάλλουν την ύπαρξη εξωτερικού ελέγχου. Ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή καθίσταται έτσι ιδιαίτερης σημασίας διότι πρέπει να παραμένει αμερόληπτος, αντικειμενικός, ανεξάρτητος, και φυσικά να παράγει ποιοτικό έργο. Ως εξωτερικός έλεγχος ορίζεται ο έλεγχος των επιχειρήσεων που διενεργείται από εξουσιοδοτημένα άτομα, δηλαδή ορκωτούς λογιστές-ελεγκτές και αποσκοπεί στην πιστοποίηση και διασφάλιση της εγκυρότητας και αληθοφάνειας των δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων αυτής.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να γίνει εκτενέστερη ανάλυση του εξωτερικού ελέγχου, διασαφήνιση της έννοιας της ποιότητας του ελέγχου, εξέταση των παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα και προσδιορισμός του ρόλου του εξωτερικού ελεγκτή.

1.1.2 Η έννοια της ελεγκτικής

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κλάδους στην οικονομική επιστήμη αφού ασχολείται με την εξακρίβωση των οικονομικών στοιχείων μίας επιχείρησης. Ο έλεγχος αποσκοπεί στην επαλήθευση ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποδίδουν στο σύνολο τους την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της κατά τη διάρκεια της χρήσεως .

Πιο συγκεκριμένα πρέπει να εξακριβωθεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία , οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια τα οποία απεικονίζονται στον ισολογισμό πραγματοποιήθηκαν κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού και τα έσοδα και έξοδα που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης. Ακόμα, πρέπει τα στοιχεία του του ενεργητικού να ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης καθώς τα στοιχεία του παθητικού να αφορούν υποχρεώσεις της κατά την ημέρα κατάρτισης του ισολογισμού. Έπειτα, θα πρέπει οι λογιστικές καταστάσεις να είναι πλήρες , δηλαδή τα λογιστικά γεγονότα να αφορούν την επιχείρηση αλλά και την συγκεκριμένη λογιστική χρήση .

Το κύριο αντικείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής να δηλώσει ότι η οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης παρουσιάζουν μια εικόνα η οποία αντιπροσωπεύει πραγματικά στοιχεία.

1.1.3 Είδη ελέγχου

Υπάρχουν διάφορα είδη ελέγχου τα οποία μπορούμε να τα κατατάξουμε :

* Ανάλογα με το περιεχόμενο τους σε γενικούς και ειδικούς:

ο Γενικός έλεγχος είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχείριση δεδομένης χρονικής περιόδου π.χ. ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσεως .

ο Ειδικός έλεγχος είναι αυτός που αφορά ένα συγκεκριμένο θέμα όπως π.χ. κάποια κατηγορία συναλλαγών, ορισμένες δοσοληψίες με τρίτους (τράπεζες κλπ.) .

* Ανάλογα με το σκοπό τους σε προληπτικούς και κατασταλτικούς .

ο Προληπτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης π.χ. στην έκδοση του εντάλματος πληρωμής και αποβλέπει στην πρόληψη εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

ο Κατασταλτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και αποβλέπει στην αποκάλυψη και την καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

* Ανάλογα με τη διάρκεια τους σε μόνιμους, περιοδικούς και περιπτωσιακούς ελέγχους .

ο Μόνιμος ή συνεχής ή διαρκής έλεγχος είναι ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος .

ο Περιοδικός ή τακτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται τακτικά.

ο Έκτακτος ή περιστασιακός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις.

* Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο .

ο Εσωτερικός έλεγχος που διενεργείται από εσωτερικούς ελεγκτές όπου σκοπός του είναι η διασφάλιση της ορθότητας και ακρίβειας των εγγραφών, η πρόληψη διαχειριστικών ανωμαλιών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι στελέχη της επιχείρησης.

ο Εξωτερικός έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και αποσκοπεί συνηθέστερα στην πιστοποίηση είτε ορισμένων γεγονότων είτε της όλης οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

* Τέλος, διακρίνονται σε διοικητικούς, διαχειριστικούς και λοιπούς ελέγχους .

ο Διαχειριστικοί έλεγχοι είναι οι έλεγχοι οι οποίοι ασχολούνται με την οικονομική διαχείριση των επιχειρήσεων. Στην κατηγορία των διαχειριστικών

ελέγχων κατατάσσονται όλοι οι άνω περιγραφόμενοι οικονομικοί έλεγχοι.

ο Ο διοικητικός έλεγχος αποσκοπεί στο να εξακριβώσει εάν έχουν επιτευχθεί οι σκοποί της διοικήσεως της επιχείρησης και διενεργείται κυρίως από τον εσωτερικό ελεγκτή.

Στην κατηγορία των λοιπών ελέγχων ο διαχωρισμός εξαρτάται από τον ενδιαφερόμενο και από το αντικείμενο του ελέγχου .

Στην περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος είναι το Υπουργείο οικονομικών τότε αναφερόμαστε στον φορολογικό έλεγχο . Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι η διαπίστωση ότι η επιχείρηση τήρησε ορθά τις διατάξεις της νομοθεσίας για τη συμμετοχή της στα δημοσιονομικά βάρη(φόροι, τέλη , δασμοί ,παράβολα) .

1.1.4 Εξωτερικός έλεγχος

Έννοια εξωτερικού ελεγκτή

Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι επαγγελματίας ελεγκτής ο οποίος ασκεί τον έλεγχο σύμφωνα με συγκεκριμένους νόμους ή κανόνες στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ,κρατικού οργανισμού ή άλλου νομικού προσώπου ο οποίος είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη μονάδα.

Ο τρόπος διορισμού , τα προσόντα και η μορφή των εκθέσεων του εξωτερικού ελεγκτή καθορίζονται από το καταστατικό το οποίο ποικίλλει ανάλογα με τη νομοθεσία κάθε χώρας. Οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι μέλη αναγνωρισμένου επαγγελματικού φορέα Ορκωτών Λογιστών ή Ελεγκτών.

Ο θεσμός του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ήλθε στην Ελλάδα το 1995, ενώ με την πλήρη προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της 8ης Οδηγίας (84/253) της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν καθοριστεί τα απαιτούμενα αυξημένα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος. Δεδομένου ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της

ιδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

1.1.5 Θεμελιώδης αρχές ελεγκτικού επαγγέλματος

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως προσδιορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα της IFAC έχουν ως εξής:

α). Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα ορίζονται από την 8η Οδηγία 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την αποδοχή του Συμβουλίου της Επικράτειας.

β). Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας (Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992).

γ). Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].

δ). Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα νομοθεσία, εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία (Π.Δ. 226/1992).

Προϋποθέσεις εγγραφής ασκούμενου ορκωτού ελεγκτή-λογιστή

1. Ως ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής έχει την δυνατότητα να διοριστεί εκείνος που το επιθυμεί και πληροί επίσης τα απαραίτητα προσόντα και προϋποθέσεις για την συγκεκριμένη ιδιότητα:

α) Έχει την ελληνική ιθαγένεια ή είναι Έλληνας ομογενής ή υπήκοος κράτους μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα.

β) Έχει τον αντίστοιχο τίτλο σπουδών της οικονομικής, εμπορικής ή βιομηχανικής επιστήμης από τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα της Ελλάδας ή αντίστοιχο ισότιμο πτυχίο άλλης χώρας.

γ) Δεν έχει διαπράξει κάποιο ποινικό αδίκημα και εντάσσεται στα προ απαιτούμενα της σύμφωνα με το εδάφιο α της παρούσας παραγράφου ή των αλλοδαπών που έχουν το δικαίωμα εγκατάστασης στην Ελλάδα. Και,

δ). Χαρακτηρίζεται ως άνθρωπος για το ήθος και την αρετή του. Το Εποπτικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο ως προς αυτούς τους χαρακτηρισμούς εξετάζοντας αναλυτικά τον φάκελο όλων των υποψηφίων, αλλά και μέσω προσωπικής συνεντεύξεως των ενδιαφερομένων για την θέση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η απόρριψη οποιουδήποτε υποψηφίου θα πρέπει να είναι αιτιολογημένη από το Συμβούλιο.

2. Για την ανάληψη της βαθμίδας του Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ο Ασκούμενος θα πρέπει προηγουμένως να έχει την αποδεδειγμένη 2ετή εμπειρία ως ασκούμενος και να επιτύχει στις εξετάσεις της ενότητας Α σύμφωνα με το άρθρο 11 του παρόντος (αρ.1§6 του Π.Δ.341/97). Υποχρεωτική θεωρείται και γνώση οποιασδήποτε ξένης γλώσσας, στην οποία ο Ασκούμενος θα πρέπει να προσκομίσει το αντίστοιχο πτυχίο για την απαλλαγή του από αυτήν, διαφορετικά υποχρεούται στην παρακολούθηση του αντίστοιχου μαθήματος σε μία από τις επίσημες γλώσσες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

3. Για να καταλάβει ο Δόκιμος θέση ανώτερη από αυτή που ήδη κατείχε, την βαθμίδα δηλαδή του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι απαραίτητη ξανά η διετής εμπειρία του στην θέση του Δοκίμου, όπως επίσης απαραίτητη θεωρείται και η επιτυχία του σε όλες τις εξετάσεις της ενότητας Β, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος (αρ.1§6 του Π.Δ.341/97) .

4. Στη βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Επίκουρος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Επίκουρου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Γ', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος.

5. Για τον διορισμό ως Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, Έλληνα ή υπηκόου κράτους - μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή ομογενή, απαραίτητο προ απαιτούμενο θεωρείται η κατοχή της άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του αντίστοιχου επαγγέλματος σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως επίσης να πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα εδάφια γ και δ της παραγράφου 1 και έχει επιτύχει στις εξετάσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του παρόντος (άρθρο 2 § 5 Π.Δ 121/1993).

6. Στην περίπτωση που οποιοσδήποτε από τους προαναφερόμενους, ανεξάρτητα από την βαθμίδα στην οποία είναι διορισμένος, απωλέσει κατά την διάρκεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος οποιοσδήποτε από τα προσόντα και τις προϋποθέσεις των εδαφίων α και β και δ, ή συντρέξουν στο πρόσωπό του τα υπό

στοιχεία γ κωλύματα, διαγράφεται από το Μητρώο που προβλέπεται στο άρθρο 13 του παρόντος με αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

7. Οι Ασκούμενοι, Δόκιμοι και Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, ασκούν ελεγκτικό έργο απασχολούμενοι με σχέση ιδιωτικού δικαίου αποκλειστικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ή από ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

1.2 Έργο εκλεκτών

1.2.1 Τακτικός έλεγχος

Ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων .συνίσταται στην εξέταση από τον ορκωτό ελεγκτή των τηρούμενων βιβλίων και των αναγκαίων νόμιμων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και αποβλέπει στην διακρίβωση του κατά πόσον οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ο ορκωτός ελεγκτής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμα του με φύλλο εργασίας τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει έως πέντε χρόνια .

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές που διενεργούν με βάση τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τον τακτικό έλεγχο ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920 όπως ισχύει κάθε φορά ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν στα οικεία πιστοποιητικά ελέγχου τις ουσιώδεις επιδράσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο τους». Διαπιστώσεις του ορκωτού ελεγκτή οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση , όπως αυτά που προκύπτουν από τις λογιστικές καταστάσεις , γνωστοποιούνται προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις .

Φύλλα εργασίας

Τα πρακτικά και τα αποτελέσματα της ελεγκτικής εργασίας είναι γνωστά σαν φύλλα εργασίας . Κατά την εργασία που κάνουν οι ελεγκτές για την επαλήθευση των εκθέσεων για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης τους αναλύουν σε λογαριασμούς καθολικών , συγκεντρώνουν τις απαραίτητες πληροφορίες και δημιουργούν ένα πλάνο.

Τα φύλλα εργασίας είναι χρήσιμα για :

- I. Την οργάνωση και συντονισμό της εργασίας.
- II. Οδηγό σύνταξης της έκθεσης .
- III. Θεμελίωση έκθεσης .
- IV. Πληροφορίες και αποτελέσματα από την εξέταση των ελεγκτών.

Ακόμα , παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι χρήσιμες για την φορολογική δήλωση αλλά και βοήθεια σε μεταγενέστερους ελέγχους.

1.2.2 Διαφορά από τον εσωτερικό ελεγκτή

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη μιας επιχείρησης , υπόκεινται στα ίδια ήθη και στον ίδιο κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας που ισχύει για τους εξωτερικούς ελεγκτές, όμως διαφέρουν με το αντικείμενο του ελέγχου. Παρόλο το ότι είναι ανεξάρτητοι από τις δραστηριότητες που ελέγχουν αποτελούν μέρος της ελεγχόμενης επιχείρησης , συνήθως οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι εργαζόμενοι της επιχείρησης .

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν έχει την κύρια ευθύνη της λειτουργίας ερευνών σε περίπτωση ένδειξης απάτης , μπορεί όμως να κληθεί να βοηθήσει ή να εισηγηθεί βελτιώσεις των συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου .

1.3 Ιστορική αναδρομή

Η ελεγκτική είναι μία επιστήμη της οποίας η ιστορία ξεκινά με τις πρώτες ανταλλαγές αγαθών μεταξύ ατόμων ή κοινωνικών ομάδων, με την πρώτη δηλαδή εμφάνιση του εμπορίου. Επειδή ο όγκος των συναλλαγών αυτών ήταν μεγάλος και η κακοδιαχείριση του πλούτου και οι κλοπές ήταν εφικτές, η ανάγκη θέσπισης ενός συστήματος ελέγχου κατά τις συναλλαγές ήταν αντιληπτή.

Στην Αθήνα (330 π.Χ.), λειτουργούσε το σώμα των λογιστών ή ευθυνών που απαρτιζόταν από 30 ελεγκτές και διέθετε προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία. Κύριο μέλημα αυτών ήταν να ελέγχουν κατά πόσο ο πλούτος διαχειρίζεται με ορθότητα. Οι λογιστές ήταν εκείνοι που δημοσίευαν τα πορίσματα των ελέγχων αυτών. Οι Ρωμαίοι ακολούθησαν ανάλογο σύστημα κατά τη διάρκεια της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας. (WalterB. M .LarsenE.J (1986))

Αργότερα, λόγω της άνθισης που γνώρισαν οι ιταλικές πόλεις, συνέβαλαν στην περαιτέρω εξέλιξη του θεσμού του ελέγχου. Στις αρχές του 13ου αιώνα, η Πίζα είχε τον πρώτο επίσημο ελεγκτή της.

Η Αγγλία υπήρξε επίσης μία από τις πρωτοπόρους των ευρωπαϊκών χωρών, διότι εκεί το ελεγκτικό επάγγελμα γνώρισε πολύ μεγάλη εξέλιξη. Οι πρώτοι ορκωτοί

λογιστές εμφανίζονται από τις αρχές ακόμα του 19ου αιώνα. Οι οικονομικές συγκυρίες της εποχής καθώς επίσης και διάφοροι αγγλικοί νόμοι, αποτελούν δύο παράγοντες που συνέβαλαν σημαντικά στην ανάπτυξη του ελεγκτικού επαγγέλματος. Το 1845, ο νόμος για τη συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιρειών που όριζε ότι ο ισολογισμός θα πρέπει κάθε χρόνο να θεωρείται από τους ελεγκτές αποτελεί σταθμό. Στην Αγγλία, προκειμένου να αποφευχθεί η ύπαρξη μη ικανών ελεγκτών και να ανελιχθεί το επάγγελμα, άρχισαν να σχηματίζουν ενώσεις επαγγελματιών ελεγκτών.

Το ελεγκτικό επάγγελμα γνώρισε περαιτέρω ανάπτυξη στις ΗΠΑ και εν συνεχεία σε διάφορες χώρες της δυτικής Ευρώπης. Από τότε το επάγγελμα της ελεγκτικής εξελίσσεται και επεκτείνεται.

1.3.1 Ιστορική εξέλιξη του επαγγέλματος στην Ελλάδα

Το ελεγκτικό επάγγελμα όσον αφορά την Ελλάδα εμφανίστηκε αρκετά καθυστερημένα, στα μέσα της δεκαετίας του 1950 με την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.). Μέχρι τότε οι λογιστικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών ελέγχονταν από δύο τακτικούς ελεγκτές, οι οποίοι παρουσίαζαν μειωμένη ικανότητα διενέργειας του ελέγχου λόγω της έλλειψης προτύπων ελεγκτικής και νομοθετικού πλαισίου.

Το Σ.Ο.Λ. άρχισε να λειτουργεί το 1956 υπό την εποπτεία του κράτους. Κύριο μέλημα των μελών του ήταν ο έλεγχος των λογιστικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιρειών και ο έλεγχος όλων των οικονομικών οργανισμών της χώρας με τρόπο συστηματικό. (Γρηγοράκος Θ. (2003)) Η σημασία του έργου του και η συμβολή του στην ανάπτυξη της οικονομίας καθιέρωσαν το Σ.Ο.Λ. στην ελληνική αγορά.

Ένα νέο νομοθετικό πλαίσιο κρίθηκε απαραίτητο, όταν λόγω της εισόδου πολλών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων στην ελληνική αγορά, αυξήθηκε ο ανταγωνισμός και η ελληνική αγορά έπρεπε να εναρμονιστεί με τα ευρωπαϊκά δεδομένα. Με σκοπό την εναρμόνιση λοιπόν αυτή, ιδρύθηκε το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) που αντικατέστησε το Σ.Ο.Λ. ως προς το εποπτικό κομμάτι. Αρμόδιοι ως προς την άσκηση του ελέγχου ήταν οι ορκωτοί ελεγκτές.

Μετά την κατάργηση του Σ.Ο.Λ., οι περισσότεροι ορκωτοί λογιστές που ανήκαν σε αυτό, ίδρυσαν την εταιρεία Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές (Σ.Ο.Λ. Α.Ε.). Εκτός από τη Σ.Ο.Λ. Α.Ε., στην Ελλάδα σήμερα δραστηριοποιούνται αρκετές ελεγκτικές εταιρείες και ανάμεσά τους και κάποιες πολυεθνικές (Price Waterhouse Coopers, Arthur Andersen κ.α.).

Κεφάλαιο 2 :Οι Big 4 ελεγκτικές εταιρείες

2. Οι Big 4 ελεγκτικές εταιρείες

Οι Big 4 ελεγκτικές εταιρείες προήλθαν από συγχωνεύσεις πολλών εταιρειών την δεκαετία του 1980-1990 . Πρόκειται για τις τέσσερις μεγαλύτερες και πιο γνωστές ελεγκτικές εταιρείες παγκοσμίως οι οποίες είναι οι PWC, ERNST & YOUNG , DELOITTE και KPMG , τις οποίες θα αναλύσουμε παρακάτω . Πιο συγκεκριμένα, την δεκαετία του '80 τη κυριαρχία είχαν οχτώ (8) εταιρείες ο οποίες κατέληξαν τέσσερις (4). Με συγχωνεύσεις που υπήρξαν ανάμεσα στις οχτώ καθώς και το σκάνδαλο της Enron δημιουργήθηκε η λίστα των Big 4.

2.1 PriceWaterhouse Coopers

Η PWC ιδρύθηκε αρχικά από τον S.Lowll Price το 1849. Το 1865 ο Price συνάντησε και συνεργάστηκε με τους Hollyland & Waterhouse , και δημιούργησαν μια εταιρεία στο Λονδίνο η οποία ονομάστηκε Price Waterhouse & CO. Αργότερα στο τέλος του 19^{ου} αιώνα η εταιρεία είχε αποκτήσει μια πολύ σημαντική αναγνώριση ως λογιστική εταιρεία . Έπειτα, το 1998 δημιουργήθηκε η PWC η οποία πήρε το όνομα της από την συγχώνευση δύο εταιρειών προερχόμενων από το Λονδίνο , την Price Waterhouse και Coopers & Lybrands .

Σήμερα, η PWC παρέχει υπηρεσίες σε 157 χώρες με περισσότερους από 223,000 υπαλλήλους οι οποίοι αυξήθηκαν σημαντικά με την πάροδο των χρόνων . Οι υπάλληλοι παρέχουν δέσμευση ποιότητας στις υπηρεσίες ασφάλισης , φορολογικές υπηρεσίες αλλά και συμβουλευτικές . Στην Ελλάδα τα γραφεία της PWC έχουν έδρα την Θεσσαλονίκη αλλά υπάρχουν γραφεία και στην Αθήνα τα οποία απασχολούν περισσότερους από 900 υπαλλήλους.

Όπως λένε και οι ίδιοι στην ιστοσελίδα της εταιρείας " Στην PWC έχουμε ως αξία το παρελθόν μας αλλά στόχος μας είναι να επενδύσουμε στο μέλλον για να αφήσουμε ένα ισχυρότερο όνομα απ' αυτό που κληρονομήσαμε" .

Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχει η PWC θέτει την εξής ερώτηση "Τι σημαίνει αξία για εσάς;" , και θέτει ως στόχο να υπάρχει εμπιστοσύνη ανάμεσα στα στελέχη και τους πελάτες καθώς και εμπιστοσύνη που υπάρχει ανάμεσα στα ίδια τα στελέχη . Στις ήδη υπάρχων υπηρεσίες οι οποίες αναφέρονται παρακάτω , έχει προστεθεί ακόμη μια η οποία αφορά οικογενειακές επιχειρήσεις (Family Business Services) . Η παραπάνω υπηρεσία ανήκει σε μια ειδική κατηγορία η οποία ασχολείται αποκλειστικά με οικογένειες επιχειρήσεις και άμεσους συνεργάτες .

Παρεχόμενες υπηρεσίες οι οποίες χωρίζονται σε κατηγορίες :

- Συμβουλευτικές υπηρεσίες (advisory) ,
- Ασφαλιστικές υπηρεσίες (assurance),

- Φοροτεχνικές υπηρεσίες (Tax) ,
- Ανθρώπινου δυναμικού.
- Υπηρεσίες επιχειρηματικής και ιδιωτικής πελατείας (Entrepreneurial and Private Clients)
- Νομικές υπηρεσίες (Legal),
- Υπηρεσίες Βιωσιμότητας και κλιματικών αλλαγών (Sustainability and climate changes) .

Τα αποτελέσματα της έκθεσης της PWC φτάνουν συνολικά έσοδα 35,9 δισεκατομμύρια δολάρια το οικονομικό έτος 2016 το οποίο έληξε στις 30 Ιουνίου 2016 . Σε τοπικό νόμισμα η Pwc εμφάνισε αύξηση στα έσοδα της κατά 7% σε σχέση με το προηγούμενο οικονομικό έτος. Η Β. Αμερική και η Καραϊβική γνώρισαν μια αύξηση στα έσοδα τους τα οποία ανήλθαν στα 14,9 εκατομμύρια ευρώ με 7.5% αύξηση σε σχέση με το 2015 , τα 826 εκατομμύρια προήλθαν από την κεντρική και Ν. Αμερική η οποία είχε αύξηση 9,4% σε σχέση με το προηγούμενο οικονομικό έτος . Έπειτα , τα 12,3 εκατομμύρια προέρχονται από την δυτική Ευρώπη η οποία τείνει να έχει αύξηση σχεδόν 6% συγκριτικά με το 2015 , οι υψηλότερες αποδόσεις παρουσιάστηκαν στην Γερμανία, στην Ιταλία και στην Ελβετία καθώς και στο Ηνωμένο Βασίλειο το οποίο βρίσκεται στην δεύτερη μεγαλύτερη αγορά παγκοσμίως. Το πόσο των 678 εκατομμυρίων πηγάζει από ανατολική και κεντρική Ευρώπη η οποία έχει αύξηση στα έσοδα της κατά 10% , καθώς και σημαντική αύξηση παρουσιάζει και η Ασία σε ποσοστό 10,3%. Τέλος , η Μέση Ανατολή και η Αφρική παρουσιάζουν αύξηση στο οικονομικό έτος 2016 κατά 7% το ποσό να φτάνει τα 1,29 εκατομμύρια δολάρια. (<http://www.pwc.com/gr/en/about-us/global-annual-review-2016.html>).

Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχει η PWC , οι ασφαλιστικές υπηρεσίες τείνουν να έχουν αύξηση το οικονομικό έτος 2016 κατά 6,4% , όπου πιο συγκεκριμένα τα έσοδα ανήλθαν στα 15,28 εκατομμύρια δολάρια. Οι συμβουλευτικές υπηρεσίες σύμφωνα με την παγκόσμια ετήσια έκθεση, αύξησαν τα έσοδα τους κατά 8,3% σε σχέση με το οικονομικό έτος 2015 , καθώς επίσης και οι φοροτεχνικές υπηρεσίες οι οποίες αύξησαν τα έσοδα τους κατά 7,4% ποσοστά αρκετά σημαντικά για το μέλλον της εταιρείας.

2.2 Ernst & Young

Η Ernst & Young έχει τις ρίζες της στη δεκαετία του 90'. Οι ιδρυτές της ήταν ο Arthur Young και ο Alwin C Ernst, δύο άνθρωποι με εξίσου μεγάλο όραμα που δεν γνώρισε ποτέ ο ένας τον άλλο. Το 1906, ο Arthur Young σχημάτισε μία λογιστική εταιρεία μαζί με τον αδελφό του τον Stanley. Ο Alwin C Ernst μαζί με τον αδελφό του Theodore ξεκίνησαν το 1903 μία μικρή δημόσια λογιστική εταιρεία. Οι δύο αυτές εταιρείες "γνωρίστηκαν" μεταξύ τους όταν το 1989 επήλθε η συγχώνευσή τους. Οι ιδρυτές αυτής δεν πρόλαβαν να γνωριστούν καθώς απεβίωσαν μερικά χρόνια πριν την πραγματοποίηση της συγχώνευσης αυτής.

Η Ernst & Young δίνει μεγάλη βαρύτητα στις ανθρώπινες αξίες διότι θεωρεί πως αυτές μαζί με τις πράξεις μας καθορίζουν το ποιοί είμαστε ως άνθρωποι. Επίσης, εστιάζει την προσοχή της και προσπαθεί να δημιουργήσει ένα "καλύτερο κόσμο εργασίας" όπως είχε δηλώσει ο Mark Weinberger (Global Chairman και CEO της E&Y). Είναι μία εταιρεία η οποία φιλοδοξεί οι άνθρωποί της να ευημερούν, να είναι ενθουσιασμένοι με τη δουλειά τους, να πετυχαίνουν τις προσωπικές τους φιλοδοξίες αλλά και τις φιλοδοξίες της εταιρείας, πράγματα που έχουν ως αποτέλεσμα την καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών αφού επιδρούν θετικά στη διάθεση των υπαλλήλων.

Είναι μια εταιρεία η οποία δραστηριοποιείται σε 28 περιοχές παγκοσμίως. Οι περιοχές αυτές είναι: Η Αμερική, η Ασία, η Ιαπωνία, η Ευρώπη, η Μέση Ανατολή, η Ινδία και η Αφρική. Η Ernst & Young λυιπόν, απασχολεί περισσότερους από 150.000 εργαζόμενους σε όλες αυτές τις περιοχές. Ένας από τους λόγους που η εταιρεία αυτή έχει επεκταθεί παγκόσμια είναι ότι θέλει να έχει άψογη εξυπηρέτηση των πελατών της, σε οποιοδήποτε σημείο του κόσμου αυτοί δραστηριοποιούνται (<http://hellanicus.lib.aegean.gr/>).

Οι υπηρεσίες οι οποίες προσφέρονται από την E&Y σε όλες αυτές τις χώρες στις οποίες δραστηριοποιείται είναι:

- Συμβουλευτικές Υπηρεσίες (Advisory)
- Ασφαλιστικές Υπηρεσίες (Assurance)
- Φοροτεχνικές Υπηρεσίες (Tax)
- Ειδικές Υπηρεσίες (Specialty Services)
- Υπηρεσίες Συναλλαγών (Transactions)
- Υπηρεσίες Αναπτυσσόμενων Αγορών (Growth Markets)

Όσον αφορά τις υπηρεσίες ασφάλισης, το προσωπικό της Ernst & Young παρέχει συμβουλές σχετικές με χρηματοοικονομικά θέματα και είναι εξειδικευμένο στην ανίχνευση της απάτης, τη διενέργεια εξωτερικού ελέγχου και την εξακρίβωση των οικονομικών

καταστάσεων (Assurance Services). Το κομμάτι της εταιρείας που παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες αναζητά συνεχώς καλύτερους τρόπους εργασίας. Σκοπός του είναι να βοηθά τους πελάτες του να λύσουν σύνθετα ζητήματα που απασχολούν την επιχείρησή τους, να τους δίνει την ώθηση να αξιοποιούν τις ευκαιρίες ανάπτυξης που τους παρουσιάζονται και να τους δείχνει τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να βελτιστοποιήσουν και να προστατεύσουν την επιχείρησή τους. Ο συνδυασμός της προσέγγισης που διαθέτει η E&Y σε συνδυασμό με τις παγκόσμιες διασυνδέσεις της, τη βοηθάει στο να κατανοεί τα προβλήματα των βιομηχανιών και να δίνει απαντήσεις με αποτέλεσμα μεγαλύτερης διάρκειας (Advisory Services).

Σε μία εποχή όπου τα φορολογικά μεταβάλλονται διαρκώς και ο κόσμος των επιχειρήσεων επηρεάζεται άμεσα από τις μεταβολές αυτές, η Ernst & Young προσφέρει βοήθεια περιήγησης στο περιβάλλον αυτό. Όταν οι κυβερνήσεις ανακουφίζουν την ανάγκη που έχουν για έσοδα δημιουργώντας ανταγωνισμό σε θέματα εργασίας και κεφαλαίου, οι υπάλληλοι της E&Y βοηθούν τους πελάτες τους να ανταπεξέλθουν σε τέτοια ζητήματα (Tax Services). Πέραν όλων των άλλων υπηρεσιών, η E&Y προσφέρει και πρόσθετες υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες αυτές προέρχονται από άτομα που κατέχουν ειδικές γνώσεις σε θέματα που αφορούν επιχειρηματικές και ρυθμιστικές απειλές και ευκαιρίες, στην εκτέλεση εμπορικών συναλλαγών και στην παρακολούθηση της απόδοσης μίας επιχείρησης. Αυτές τις γνώσεις τις μοιράζονται με τους πελάτες τους, τους βοηθούν να τα κατανοήσουν και τους συμβουλεύουν (Specialty Services).

Αναφερόμενοι στο κομμάτι των συναλλαγών, η E&Y βοηθάει τους πελάτες της να βελτιώσουν τα αποτελέσματά τους διότι θεωρεί πως σε ένα τέτοιο περιβάλλον όπου η ταχύτητα είναι ιδιαίτερα σημαντική, η πιθανότητα σφάλματος είναι πολύ υψηλή. Πιο συγκεκριμένα, βοηθάει τους πελάτες της να υποθέσουν τυχόν προκλήσεις γνωρίζοντας τις μελλοντικές αποδόσεις, να βελτιώσουν τις δομές των συναλλαγών, να κατανοήσουν τα βασικά προγράμματα και να περιορίσουν τον κίνδυνο (Transaction Services). Οι υπάλληλοι της Ernst & Young γνωρίζουν καλά το δρόμο προς την ανάπτυξη μίας επιχείρησης γι' αυτό και έχουν οδηγήσει πολλές από αυτές από την εκκίνηση στην ηγεσία της αγοράς. Κατά μέσο όρο, η E&Y αναλαμβάνει μία εταιρεία κάθε εργάσιμη μέρα του έτους. Το δίκτυο ανάπτυξης αγορών της E&Y εκτείνεται σε περισσότερες από 100 χώρες, οπότε ακόμα και αν μία επιχείρηση επεκτείνεται σε όλη τη χώρα είτε σε όλο τον κόσμο η E&Y έχει τη δυνατότητα να είναι κοντά της σε κάθε της βήμα. (<http://www.ey.com/>)

Οι εκθέσεις της Ernst & Young συνδυάζουν συνολικά έσοδα ύψους 29,6 δισεκατομμυρίων δολαρίων για το οικονομικό έτος που έληξε στις 30 Ιουνίου 2016. Το ποσό αυτό αντικατοπτρίζει μία αύξηση 9% σε σχέση με τα έσοδα του οικονομικού έτους 2015 σε τοπικό νόμισμα. Τα 3,2 δισεκατομμύρια δολάρια προέρχονται από την Ασία, η οποία γνώρισε μία ανάπτυξη 12,5% σε σχέση με το οικονομικό έτος 2015. Τα 13,6 δισεκατομμύρια δολάρια προέρχονται από την Αμερική η οποία αναπτύχθηκε κατά 9,7% την τελευταία χρονιά. Το 1 δισεκατομμύριο πηγάζει από την Ιαπωνία που η ανάπτυξή της το 2016 σε σχέση με το 2015 ανήλθε σε 6,4% και τέλος τα 11,8 δισεκατομμύρια δολάρια προέρχονται από την Ευρώπη, τη Μέση Ανατολή, την Ινδία και την Αφρική οι οποίες αναπτύχθηκαν κατά 7,5%. Οι ώρες που συνέβαλαν στις κοινοτικές πρωτοβουλίες παγκοσμίως έφτασαν τις 700.000 και οι πρωτοβουλίες που συνέβαλαν παγκοσμίως ξεπέρασαν τις 100. Το προσωπικό που απασχολήθηκε έφτασε τις 231.000 παγκοσμίως, αυξήθηκε δηλαδή κατά 9,2% συγκριτικά με το οικονομικό έτος του 2015. Επίσης η Ernst & Young επένδυσε 90 εκατομμύρια δολάρια σε κοινοτικά προγράμματα παγκοσμίως. Τέλος,

στην ετήσια έκθεση που αφορά τον πιο ελκυστικό εργοδότη του κόσμου, η Ernst & Young ανακηρύχθηκε ως ο πιο ελκυστικός εργοδότης στον τομέα των επαγγελματικών υπηρεσιών καταλαμβάνοντας την πρώτη θέση και κατατάχθηκε στην τρίτη θέση ως ο πιο ελκυστικός εργοδότης σε όλους τους τομείς γενικά. (E&Y global review 2016).

2.3 Deloitte

Η Deloitte είναι μία εταιρεία η οποία έχει θέσει ως προτεραιότητά της τον αντίκτυπο που έχει σαν εταιρεία στον κόσμο και όχι τα αριθμητικά νούμερα και τα γεγονότα που δείχνουν την ποικιλομορφία της, το μέγεθός της και τα ιστορικά της χρόνια. Βεβαίως θεωρεί πως και αυτά είναι αξιοσημείωτα και σημαντικά, αλλά όχι τόσο όσο ο κόσμος τον οποίο έχει ως προτεραιότητα. Η Deloitte λοιπόν, θεωρεί πως έχει κάτι το διαφορετικό και πως αυτό φαίνεται μέσα από τα πολλά παραδείγματα κόσμου που έχει βοηθήσει ανά διαστήματα στο να πετύχουν αξιοσημείωτους στόχους, να επιλύσουν σύνθετα προβλήματα και να κάνουν ουσιαστική πρόοδο.

Η Deloitte είναι μία εταιρεία η οποία έχει ιστορία εκατόν πενήντα (150) χρόνων στον κλάδο της. Παρόλα τα χρόνια σκληρής δουλειάς, η εταιρεία συνεχίζει να δεσμεύεται και να προσπαθεί να κάνει την πραγματική διαφορά. Εργάζονται σε αυτήν περίπου διακόσιες σαράντα πέντε χιλιάδες (245.000) άνθρωποι σε εκατόν πενήντα (150) χώρες και περιοχές σε όλο τον κόσμο προσφέροντας χρήσιμες υπηρεσίες στους πελάτες της.

Για την Deloitte «το καλό δεν είναι αρκετά καλό» όπως τονίζει στην επίσημη ιστοσελίδα της εταιρείας, διότι προσπαθεί σαν εταιρεία να είναι η καλύτερη σε αυτό που κάνει. Επιδιώκει να βοηθήσει τους πελάτες της στο να πετύχουν τις φιλοδοξίες τους και να κάνει μία θετική διαφορά στην κοινωνία. Όλα αυτά η Deloitte τα πραγματοποιεί έχοντας πάντα την έννοια της δέσμευσης και της ανθρωπιάς σαν οδηγό στις δράσεις της.

Η Deloitte είναι μία εταιρεία η οποία παρέχει πολλές υπηρεσίες στους πελάτες της. Οι υπηρεσίες αυτές είναι οι εξής:

- Υπηρεσίες Ελέγχου και Διασφάλισης (Audit & Assurance Services)
- Συμβουλευτικές Υπηρεσίες (Consulting Services)
- Συμβουλευτικές Υπηρεσίες για θέματα Κινδύνου (Risk Advisory)
- Χρηματοοικονομικές Συμβουλευτικές Υπηρεσίες (Financial Advisory)
- Νομικές Υπηρεσίες (Legal Services)
- Φορολογικές Υπηρεσίες (Tax Services)

Οι ορκωτοί λογιστές της Deloitte βοηθούν τους πελάτες τους να επιτύχουν τους επιχειρηματικούς τους στόχους παρέχοντάς τους τη γνώση και βελτιώνοντας την ποιότητα και την παραγωγικότητα. Η ομάδα των υπηρεσιών ελέγχου και διασφάλισης απαρτίζεται από εξειδικευμένα άτομα που βοηθούν τον κόσμο να περιηγηθεί σε ένα πολύπλευρο και απαραίτητο ρυθμιστικό τοπίο. Η ομάδα αυτή βοηθάει τον κόσμο να συμμετέχει στην παροχή διαφοροποιημένων ελέγχων υψηλής ποιότητας σε ένα τεράστιο χαρτοφυλάκιο πελατών σε όλο τον κόσμο ενώ αναπτύσσει και βελτιώνει την καριέρα των πελατών (Audit & Assurance Services). Στην Deloitte η καινοτομία, η ηγεσία και ο μετασχηματισμός είναι πράγματα που συμβαίνουν με πολλούς τρόπους. Η ομάδα των συμβουλευτικών υπηρεσιών της Deloitte έχει την ξεχωριστή ικανότητα να βοηθάει στην επίλυση ακόμα και των πιο σύνθετων ζητημάτων των πελατών. Είναι εξειδικευμένα άτομα τα οποία βοηθούν τους πελάτες να ηγηθούν στις αγορές όπου συναγωνίζονται, και το κατορθώνουν αυτό λόγω του ότι παράγουν στρατηγική και υλοποίηση τόσο από επιχειρηματική όσο και από τεχνολογική άποψη (Consulting Services).

Το κομμάτι του προσωπικού της Deloitte που ασχολείται με τα θέματα κινδύνου βοηθούν τους πελάτες τους να διαχειριστούν πιο αποτελεσματικά τυχόν θέματα κινδύνου. Οι κορυφαίοι οργανισμοί που βρίσκονται στην κορυφή της ηγεσίας γνωρίζουν πολύ καλά πως ο κίνδυνος αποτελεί μεγάλο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και για το λόγο αυτό οι υπάλληλοι της Deloitte προστατεύουν την αξία αυτή του κινδύνου για όλους τους ενδιαφερόμενους πελάτες της. Το προσωπικό της Deloitte που ασχολείται με το συμβουλευτικό κομμάτι σχετικά με τα χρηματοοικονομικά παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικές με τις συναλλαγές συγχωνεύσεων και εξαγορών, αναδιαρθρώσεις, άντληση κεφαλαίων και εγκληματολογικών ερευνών (Financial Advisory).

Οι πολυεθνικοί οργανισμοί που έχει αναλάβει η Deloitte είναι λογικό να χρειάζονται νομικούς συμβούλους που να μπορούν να βοηθήσουν τόσο στις καθημερινές δραστηριότητες όσο και σε συμβάντα σε ολόκληρη την επικράτεια. Για το λόγο αυτό λοιπόν, η Deloitte παρέχει μία ολοκληρωμένη καθοδήγηση γύρω από τις στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις, προσφέροντας βεβαίως μία οικονομικά αποδοτική υποστήριξη σε συνήθεις νομικές δραστηριότητες (Legal Services). Οι υπάλληλοι της Deloitte που ασχολούνται με την παροχή φορολογικών υπηρεσιών προσφέρουν στους πελάτες τους ένα μεγάλο φάσμα τέτοιων υπηρεσιών. Για να μπορέσουν να βοηθήσουν τις επιχειρήσεις των πελατών τους, προσεγγίζουν ένα συνδυασμό γνώσεων και καινοτομίας από πολλαπλούς κλάδους έχοντας την εμπειρία των επιχειρήσεων και της βιομηχανίας.

Η Deloitte, το οικονομικό έτος 2016 είχε κέρδη τα οποία έφτασαν τα 36,8 δισεκατομμύρια δολάρια, μία αύξηση 9,5% σε σχέση με το οικονομικό έτος 2015. Τα κέρδη αυτά αναγάγονται ως εξής: τα 9,4 δισεκατομμύρια προέρχονται από τις υπηρεσίες ελέγχου και διασφάλισης που παρείχε η Deloitte (Audit & Assurance Services), τα 3,3 δισεκατομμύρια από τις χρηματοοικονομικές συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρείχε (Financial Advisory), τα 4,1 δισεκατομμύρια από τις συμβουλευτικές υπηρεσίες για θέματα κινδύνου (Risk Advisory), τα 13,1 δισεκατομμύρια από τις συμβουλευτικές υπηρεσίες (Consulting Services) και τα 6,9

δισεκατομμύρια από τις φορολογικές και νομικές υπηρεσίες που παρείχε η Deloitte (Tax & Legal Services). Το σύνολο του προσωπικού που απασχολήθηκε στην Deloitte το οικονομικό έτος 2016 ανήλθε σε 244.400 άτομα, μία αύξηση 8% σε σχέση με το προηγούμενο έτος. Το 45% των ατόμων αυτών ήταν γυναίκες και το υπόλοιπο 55% ήταν άντρες. Οι νέες προσλήψεις που έκανε η εταιρεία ανήλθαν σε 71.800 από τις οποίες οι 19.000 αφορούσαν σε προγράμματα πρακτικής άσκησης. Το κοινωνικό αντίκτυπο που είχε η Deloitte σαν εταιρεία έφτασε τα 228 εκατομμύρια δολάρια. Από αυτά τα 141 εκατομμύρια αφορούν εθελοντικές δραστηριότητες, τα 75 εκατομμύρια αφορούν σε δωρεές της Deloitte και τα υπόλοιπα 12 εκατομμύρια αφορούν στο κόστος του προγράμματος διαχείρισης όλων αυτών των δραστηριοτήτων με χαρακτήρα κοινωνικού αντικτύπου που προέβει η εταιρεία.

2.4 KPMG.

Η KPMG είναι ένα παγκόσμιο δίκτυο ανεξάρτητων εταιρειών, στελεχωμένων με πάνω από 174.000 καταρτισμένους επαγγελματίες σε 155 χώρες. Η KPMG δραστηριοποιείται στην Ελλάδα από το 1971 παρέχοντας, μέσω 3 εταιρειών, ένα πλήρες φάσμα ελεγκτικών, φορολογικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών σε ελληνικές και πολυεθνικές εταιρείες. Η εταιρεία διατηρεί γραφεία στην Αθήνα και τη Θεσσαλονίκη και απασχολεί περισσότερα από 400 άτομα. Ο διευθύνων σύμβουλος της KPMG στην Ελλάδα, κ. Μάριος Τ. Κυριάκου, κατευθύνει τη λήψη αποφάσεων της εταιρείας, που θα πάρει η Επιτροπή Διοίκησης.

Η KPMG είναι μια εταιρεία που δημιουργήθηκε έπειτα από συγχωνεύσεις εταιρειών. Το 1979 οι Klynveld Kraaayenhof & Co. (Ολλανδία), η McLintock Main LaFrentz (Ηνωμένο Βασίλειο / Ηνωμένες Πολιτείες) και η Deutsche Treuhandgesellschaft (Γερμανία) δημιούργησαν την KMG (Klynveld Main Goerdeler) ως ομάδα ανεξάρτητων εθνικών πρακτικών για τη δημιουργία μιας ισχυρής ευρωπαϊκής έδρας. Στις Ηνωμένες Πολιτείες, η Main LaFrentz & Co. συγχωνεύθηκε με τους Hurdman και Cranstoun για να σχηματίσει το Main Hurdman & Cranstoun. Στη συνέχεια, το 1987, η KMG και η Peat Marwick ένωσαν τις δυνάμεις τους στην πρώτη mega-συγχώνευση μεγάλων εταιρειών λογιστικής και σχημάτισαν μια εταιρεία που ονομάζεται KPMG στις ΗΠΑ και το μεγαλύτερο μέρος του υπόλοιπου κόσμου. Το 2001 η KPMG παραιτήθηκε από την αμερικανική συμβουλευτική εταιρεία. Οι εταιρείες μέλη της KPMG στο Ηνωμένο Βασίλειο, τη Γερμανία, την Ελβετία και το Λιχτενστάιν συγχωνεύθηκαν για να σχηματίσουν την KPMG Europe LLP τον Οκτώβριο του 2007.

Στόχος της εταιρείας είναι να μετατρέψει τη γνώση σε αξία προς όφελος των πελατών, αλλά και των ανθρώπων της, λειτουργώντας πάντοτε με τις αρχές και τη φιλοσοφία του διεθνούς δικτύου. Οι αρχές αυτές εξασφαλίζουν υψηλή ποιότητα υπηρεσιών με μεγάλη προστιθέμενη αξία για τους πελάτες της.

Οι υπηρεσίες που προσφέρει η KPMG στην Ελλάδα κατατάσσονται στις εξής μεγάλες κατηγορίες:

Ελεγκτικές Υπηρεσίες

Η KPMG παρέχει υπηρεσίες ελέγχου οικονομικών καταστάσεων που ενισχύουν την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών που συντάσσονται από τους πελάτες της. Βοηθά τους πελάτες της στη διεκπαιρέωση μιας σειράς κανονιστικών υποχρεώσεων, διενεργώντας ανεξάρτητους ελέγχους και επισκοπήσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όπως και άλλων στοιχείων, για παράδειγμα σε θέματα θεματοφυλακής, νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες κλπ. Ακόμη, διενεργεί επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων με σκοπό την έκφραση γνώμης περιορισμένης διασφάλισης επί χρηματοοικονομικών πληροφοριών καθώς και προσυμφωνημένες διαδικασίες, οι οποίες αφορούν σε διαδικασίες που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ μιας οντότητας και ενός τρίτου με σκοπό την παράθεση διαπιστώσεων σχετικά με χρηματοοικονομικές πληροφορίες ή λειτουργικές διαδικασίες. Επίσης, η KPMG βοηθά σε σύνθετα θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και λογιστικών εφαρμογών καθώς και στην παροχή συμβουλών σχετικά με την εφαρμογή και την ερμηνεία των νέων και υφιστάμενων λογιστικών προτύπων. Τέλος, διαθέτει με την μορφή απόσπασης, επαγγελματίες με κατάλληλη θεωρητική κατάρτιση και εμπειρία στη λογιστική και τα χρηματοοικονομικά, προκειμένου να απασχοληθούν σε πελάτες της.

Συμβουλευτικές Υπηρεσίες

Η KPMG παρέχει επιπλέον και συμβουλευτικές υπηρεσίες για την στρατηγική και τη χρηματοοικονομική διοίκηση, πιο συγκεκριμένα για την επιχειρησιακή στρατηγική, για επιχειρηματικά σχέδια και τα για διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικών αναφορών. Ακόμα για την βελτίωση επιχειρησιακών λειτουργιών, για διαχείριση κόστους, διαχείριση αλλαγών και για την διοίκηση εφοδιαστικής αλυσίδας.

Επίσης προσφέρει συμβουλές για την διαχείριση κινδύνων. Τα στελέχη μας στην Ελλάδα, με υποστήριξη και από το διεθνές δίκτυο διαχείρισης κινδύνων της KPMG, έχουν να επιδείξουν σημαντική εμπειρία σε Ελλάδα και εξωτερικό, εχέγγυα για επιτυχή υλοποίηση και των πλέον απαιτητικών έργων. Προκειμένου να καλύψουμε αποτελεσματικά την πολυπλοκότητα των έργων, η ομάδα μας είναι πολυσχιδής, πολλαπλών δεξιοτήτων συνδυάζοντας ειδικότητες λογιστών, αναλογιστών, οικονομολόγων, εσωτερικών ελεγκτών, δικηγόρων, ειδικών στη διαχείριση κινδύνων, συμβούλων πληροφορικής κλπ και με μεγάλη κλαδική εμπειρία σε επιμέρους τομείς δραστηριότητας. Μπορεί να βοηθήσει μια επιχείρηση σε θέματα τεχνολογίας και αναδιάρθρωσης. Δηλαδή συμβουλεύει για τα συστήματα υποστήριξης επιχειρησιακής δραστηριότητας για τη στρατηγική πληροφόρησης και για το ηλεκτρονικό επιχειρείν. Όσο αφορά την αναδιάρθρωση δίνει συμβουλές για την ταμειακή στρατηγική, για το σχεδιασμό δράσεων εξυγίανσης για τη αλλαγή πολιτικής και για τη διαχείριση ταμιακής κρίσης.

Στο τμήμα του ανθρώπινου δυναμικού δίνουν συμβουλές για την επιλογή στελεχών, για τα συστήματα διαχείρισης προσωπικού, για έρευνες άποψης εργαζομένων, για την αξιολόγηση απόδοσης και για τα συστήματα αποδοχών και παροχών. Τέλος, παρέχει χρηματοοικονομικές και συναλλακτικές συμβουλευτικές υπηρεσίες. Με άλλα λόγια καθοδηγεί για τους συγχωνεύσεις και τις εξαγορές, για τις αποτιμήσεις και τις εκτιμήσεις, για την οικονομική αξιολόγηση συναλλαγών, για την χρηματοδότηση μεγάλων έργων και για την δόμηση της συναλλαγής.

Φορολογικές Υπηρεσίες

Η KPMG παρέχει φορολογικές υπηρεσίες, δηλαδή ερευνά και γνωμοδοτεί αναφορικά με το φορολογικό χειρισμό συγκεκριμένων συναλλαγών αλλά και σε φορολογικές επιπτώσεις διασυννοριακών συναλλαγών και επενδύσεων στο εξωτερικό, μελετάει την ελαχιστοποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης σε περιπτώσεις νέων συναλλαγών, συγχωνεύσεων, μετατροπών ή άλλων αναδιοργανώσεων και φορολογικών επιπτώσεων διασυννοριακών συναλλαγών και επενδύσεων στο εξωτερικό.

Επιπλέον, ενημερώνει σχετικά με κρίσιμα φορολογικά θέματα που προκύπτουν κατά την διασυννοριακή καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, δικαιωμάτων, τόκων και μερισμάτων υπό το πρίσμα των διμερών συμβάσεων και του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, για θέματα υπερτιμολογήσεων και αποφυγής διπλής φορολογίας και για τον εντοπισμός φορολογικών διατάξεων που δεν είναι συμβατές με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή τις διμερείς συμβάσεις με σκοπό την μείωση της φορολογικής υποχρέωσης της επιχείρησης και την αναζήτηση αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

Η KPMG προσφέρει ακόμα, μελέτη συστημάτων αμοιβών στελεχών καθώς επίσης και θέματα φορολογίας φυσικών προσώπων, προληπτική επισκόπηση ή προετοιμασία φορολογικών δηλώσεων φυσικών προσώπων και εταιρειών καθώς και διαγνωστικούς ελέγχους φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης και συνολική εξέταση της φορολογικής υποχρέωσης που θα προκύψει από την εγκατάσταση σε μια χώρα εκτός Ελλάδας. Σχεδιασμό σχετικά με την πίστωση φόρων που καταβάλλονται στο εξωτερικό προκειμένου να αξιοποιηθεί στο μέγιστο δυνατόν βαθμό το ποσό των φόρων αυτών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, υποστήριξη κατά τη διάρκεια φορολογικών ελέγχων, έλεγχος συμβάσεων από φορολογικής πλευράς και τέλος υποστήριξη σε φορολογικές αντιδικίες.

Λογιστικές Υπηρεσίες

Οι παρεχόμενες λογιστικές υπηρεσίες περιλαμβάνουν ένα μεγάλο εύρος υπηρεσιών προσαρμοσμένες στις απαιτήσεις των μεγάλων, μικρών και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεων.

Ειδικότερα περιλαμβάνουν:

- Υπηρεσίες τήρησης βιβλίων
- Υπηρεσίες επίβλεψης λειτουργίας λογιστηρίων
- Προετοιμασία οικονομικών αναφορών προς τη διοίκηση επιχειρήσεων
- Προετοιμασία περιοδικών και ετήσιων φορολογικών δηλώσεων
- Προετοιμασία και έκδοση μισθοδοσίας
- Προετοιμασία και υποβολή κάθε είδους δήλωση προς ασφαλιστικούς οργανισμούς και γραφεία εργασίας
- Παροχή συμβουλών επί λογιστικών θεμάτων
- Εκπαίδευση σε υπαλλήλους λογιστηρίου
- Παροχή βοήθειας σε ανθρώπινο δυναμικό όλων των επιπέδων για την κάλυψη προσωρινών αναγκών λογιστηρίου
- Βοήθεια κατά την ίδρυση ή τη λύση μιας επιχείρησης

Νόμος Sarbanes- Oxley

Ο νόμος αυτός γνωστός και ως SOX εμφανίστηκε στην Αμερική το 2002 όπου εισήχθη μετά από την κατάρρευση της *Enron* και *Worldcom* , καθώς χάθηκαν δισεκατομμύρια από τα χρήματα των επενδυτών, όταν η τιμή της μετοχής των εν λόγω επιχειρήσεων έγινε άνευ αξίας .

Πιο συγκεκριμένα για να γίνει αποφυγή εταιρικών απατών ο γερουσιαστής Paul Sarbanes και ο εκπρόσωπος των ΗΠΑ M. Oxley συνέταξαν το νόμο αυτό με σκοπό την προστασία των επενδυτών και όλων των υπολοίπων ενδιαφερόμενων μερών σε μια εμπορική επιχείρηση , με βελτίωση της ακρίβειας και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων . Ο νόμος αυτός έφερε τις εξής αλλαγές :

1. Έθεσε ως υποχρέωση τη δημιουργία συστήματος εσωτερικού ελέγχου και τη θέσπιση εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης.
2. Απαίτησε τόσο από την διοίκηση όσο και από τον εξωτερικό ελεγκτή να βεβαιώνουν σε έκθεση την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου .
3. Κατέστησε απολύτως παράνομη οποιαδήποτε προσπάθεια χειραγώγησης ή παραπλάνησης του ελεγκτή που ασχολείται με την διενέργεια εξωτερικού ελέγχου.
4. Λόγω των χρηματοοικονομικών μέσων που χρησιμοποίησε η *Enron* δεν εμφάνισε στον ισολογισμό της για να παρουσιάσει ευνοϊκότερα αποτελέσματα και επέβαλε την γνωστοποίηση όλων των συναλλαγών στοιχείων που αφορούν την επιχείρηση.

5. Επέβαλε επίσης , σημαντικούς περιορισμούς στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τις ελεγκτικές εταιρείες.
6. Ακόμα , για οποιονδήποτε που εν γνώσει του καταστρέφει ή παραποιεί εγγραφές και στοιχεία επέβαλε αυστηρές κυρώσεις.
7. Τέλος , εισήγαγε ως υποχρεωτικά την έκθεση από την CFO (**chief executive officer**) ή CFO (**chief financial officer**) , η οποία θα πιστοποιεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι συμμορφωμένες με τις απαιτήσεις από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς και ότι οι δημοσιευμένες πληροφορίες απεικονίζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης. (Βαΐος Ριζούλης)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Διαδικασίες ολοκλήρωσης

Ο έλεγχος ολοκληρώνεται τελειώνοντας τις διαδικασίες εκτέλεσης που απαρτίζουν το συγκεκριμένο έλεγχο σε μια επιχείρηση, οι οποίες πραγματοποιούνται στα γραφεία του πελάτη υπό την καθοδήγηση του υπεύθυνου. Πάντοτε πριν από την έναρξη του ελέγχου θα πρέπει να έχει δημιουργηθεί πλάνο το οποίο θα καθοδηγεί τις κινήσεις της ελεγκτικής ομάδας. Αυτό όμως δεν αποκλείει την προσθήκη νέων διαδικασιών που δεν είχαν καθοριστεί στο αρχικό πλάνο, όπως και του χρόνου εάν αυτό απαιτείται για πιο λεπτομερή έλεγχο κάποιας διαδικασίας. Συνήθως αυτό είναι στη κρίση του ελεγκτή που αξιολογεί το συνολικό έργο της ομάδας. Παρόλα αυτά ο χρόνος ολοκλήρωσης του ελέγχου είναι πολύ βασικός παράγοντας στο κόστος του ελέγχου και στη δημιουργία προβλημάτων κατά την ολοκλήρωση του, εφόσον υπάρξουν καθυστερήσεις στην εκτέλεση των διαδικασιών.

Οι διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου περιλαμβάνουν θέματα όπως την ενημέρωση των πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου, απαντήσεις σε επιστολές του δικηγόρου, η ορθή απεικόνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, ευαίσθητα ελεγκτικά θέματα που περιλαμβάνουν την πιθανότητα παραβάσεων ή παράνομων ενεργειών, γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αμφιβολίες για την επιχείρηση του πελάτη να συνεχίσει ομαλά τη λειτουργία της, τη σημαντικότητα των παρατηρήσεων ελέγχου, τις τελικές αναλυτικές διαδικασίες και τέλος προσοχή στα σχόλια του πελάτη είτε αυτά επηρεάζουν τον έλεγχο είτε όχι.

Με την ολοκλήρωση των διαδικασιών ελέγχου σηματοδοτείται η έναρξη του κλεισίματος του ελέγχου ενώ το τέλος θα οριστεί όταν υπάρξει συμφωνία μεταξύ ελεγχόμενων και ελεγκτών για την τελική μορφή των λογιστικών καταστάσεων. Εάν υπάρξουν διαφωνίες για τις λογιστικές καταστάσεις το τέλος πύπτει με το τέλος των διαπραγματεύσεων για τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης.

3.2 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις

Καθώς το ελεγκτικό έργο φτάνει προς το τέλος του, υπάρχει μια σειρά διαδικασιών που ο ελεγκτής θα πρέπει να πραγματοποιήσει για να εντοπίσει εάν υπάρχουν υποχρεώσεις ή δεσμεύσεις του πελάτη. Ενδεχόμενη υποχρέωση μπορεί να είναι :

1. Μια μελλοντική δέσμευση η οποία προέρχεται από γεγονότα του παρελθόντος και πραγματοποιείται με τον ερχομό άλλων μελλοντικών γεγονότων τα οποία δεν βρίσκονται υπό τον έλεγχο της επιχείρησης.
2. Μια υπάρχουσα δέσμευση η οποία προέρχεται από γεγονότα του παρελθόντος και το ποσό του διακανονισμού της δεν μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία.

Κάθε επιχείρηση μπορεί να αντιμετωπίζει πιθανές υποχρεώσεις οι οποίες ενδεχομένως να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες υποχρεώσεις μπορεί να είναι δικαστικές διενέξεις με τρίτα πρόσωπα ή με δημόσιες αρχές και εγγυήσεις υπέρ τρίτων. Άλλες δεσμεύσεις της επιχείρησης μπορεί να είναι, συμφωνίες οι οποίες θα πραγματοποιηθούν στον μέλλον, ανεξάρτητα των συνθηκών που θα επικρατούν στην αγορά. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή δεσμεύσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όμως απαιτείται να παρέχονται γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα γιατί οι σχέσεις αυτές μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο μέλλον.

Η ευθύνη του κατάλληλου χειρισμού των υποχρεώσεων ή των δεσμεύσεων ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να εντοπίσει και να αξιολογήσει τέτοια στοιχεία όπως και την ορθότητα τους. Συνήθως οι ελεγκτές για τον εντοπισμό και τον έλεγχο των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων ακολουθούν διαδικασίες ανασκόπησης των φύλλων εργασίας των προηγούμενων χρήσεων, για την παρακολούθηση της εξέλιξης ενδεχομένων υποχρεώσεων της προηγούμενης χρήσης κατά την τρέχουσα περίοδο, ερωτήσεις και συνεντεύξεις με τα στελέχη της διοίκησης, ανασκόπηση φορολογικών δηλώσεων ή άλλων εγγράφων στις δημόσιες αρχές και δημοσιευμάτων στον Τύπο από την επιχείρηση ή σχετικά με αυτή, ανασκόπηση των πρακτικών από τις συνεδριάσεις του Διοικητικού συμβουλίου ή της Γενικής συνέλευσης σχετικά με αναφορές σε δεσμεύσεις ή υποχρεώσεις και τη διερεύνηση των σχέσεων με συνδεδεμένα μέρη και ανάλυση και έλεγχος των παραστατικών δικαστικών εξόδων της τρέχουσας χρήσης.

Τέλος, ο ελεγκτής ζητά από την διοίκηση του πελάτη να αποστείλει μια έγγραφη επιστολή στο νομικό σύμβουλο με την οποία η διοίκηση ζητά από τον σύμβουλο να ενημέρωση κατευθείαν με επιστολή τον ελεγκτή σχετικά με νομικές ή δικαστικές υποθέσεις της επιχείρησης από τις οποίες είναι πιθανόν να προκύψουν υποχρεώσεις ή δεσμεύσεις. Παρόλο που η επιστολή γράφεται σε επιστολόχαρτο του πελάτη και υπογράφεται από την διοίκηση, το περιεχόμενο της καθορίζεται από τον εκλεκτή. Η έλλειψη απάντησης εκ μέρους του νομικού συμβούλου ή εάν η διοίκηση δεν επιτρέψει στον ελεγκτή να επικοινωνήσει με τον νομικό σύμβουλο τότε ο

ελεγκτής θα διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου εκδίδοντας είτε γνώμη με εξαίρεση ή αρνούμενος να εκφράσει γνώμη.

3.2.1 Μεταγενέστερα γεγονότα

Τα γεγονότα που έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού και μέχρι την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου ονομάζονται μεταγενέστερα. Όπως προαναφέρθηκε μεταγενέστερα γεγονότα μπορούν να οδηγήσουν σε αλλαγές στην ελεγκτική τεκμηρίωση. Γι' αυτό το λόγο ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την τυχόν επίπτωση των μεταγενέστερων γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση ελέγχου του.

Με βάση τα ΔΛΠ 10 τα γεγονότα αυτά χωρίζονται σε δυο κατηγορίες τα γεγονότα που παρέχουν στοιχεία και πληροφορίες για συνθήκες οι οποίες υπήρχαν κατά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και γεγονότα που παρέχουν στοιχεία και πληροφορίες για συνθήκες που δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για τα γεγονότα που υπήρχαν κατά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνει προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφόσον βέβαια έχουν επιπτώσεις σε αυτές. Όσον αφορά τα γεγονότα που δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να γίνεται προσαρμογή των ποσών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, απαιτείται όμως να γίνει γνωστοποίηση στο προσάρτημα εάν αυτά τα γεγονότα μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να γνωστοποιείται το γεγονός καθώς και μια εκτίμηση της επίπτωσης του εάν αυτό είναι εφικτό.

Με βάση το ΔΕΠ 560 τα μεταγενέστερα γεγονότα χωρίζονται σε αυτά που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης ελέγχου και σε αυτά τα γεγονότα που έχουν συμβεί μετά την ημερομηνία έκθεσης ελέγχου.

Μεταγενέστερα γεγονότα μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου.

Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει διαδικασίες για την απόκτηση τεκμηρίων για γεγονότα τα οποία έχουν συμβεί μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας έκθεσης ελέγχου. Οι διαδικασίες αυτές είναι συνήθως η εξέταση των πρακτικών των συνεδριάσεων των μετόχων ή της διοίκησης που έχουν γίνει μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, η εξέταση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που τυχόν έχουν συνταχθεί από την επιχείρηση και ερωτήσεις και συνεντεύξεις με τον νομικό σύμβουλο και τη διοίκηση.

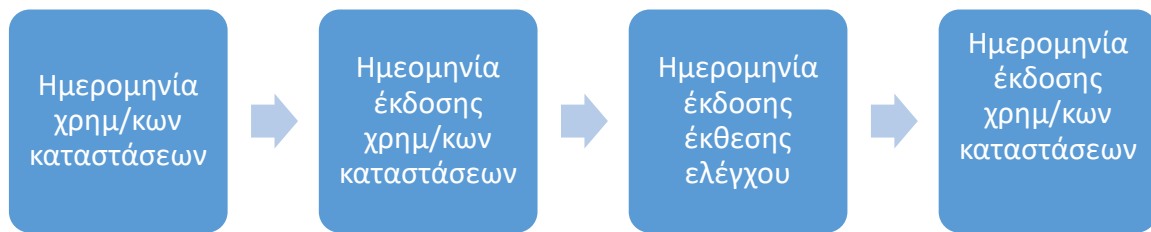
Γεγονότα μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και πριν από την έκδοση των καταστάσεων

Καταρχήν, ο ελεγκτής δεν έχει καμία υποχρέωση να διενεργήσει ελεγκτικές διαδικασίες για σημαντικά γεγονότα που επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου. Αντίθετα, η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να ενημερώσει τον ελεγκτή για τέτοια γεγονότα. Στην περίπτωση όμως, που αποκαλυφθούν σημαντικά γεγονότα μετά τη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου και πριν τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και να λάβει κατάλληλα μέτρα κατά περίπτωση δηλαδή, αν υπάρχει ανάγκη τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Σε περίπτωση που επιδεχθεί η τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες και να χορηγήσει εκ νέου έκθεση ελέγχου επί των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Υπάρχει όμως και η περίπτωση η διοίκηση να αρνηθεί την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Τότε, ο ελεγκτής, πρέπει να λάβει τα κατάλληλα μέτρα και να χορηγήσει νέα έκθεση ελέγχου στην οποία να διατυπώσει γνώμη με εξαίρεση ή αρνητική γνώμη.

Γεγονότα μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων

Για σημαντικά γεγονότα που αποκαλύφθηκαν μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά συνέβησαν πριν την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, πρέπει να ενημερωθεί η διοίκηση και να αξιολογήσει η ίδια κατά πόσο απαιτείται η αναθεώρηση και επαναδημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Εάν η διοίκηση επιλέξει να αναθεωρήσει τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες και να χορηγήσει νέα έκθεση ελέγχου επί των αναθεωρημένων οικονομικών καταστάσεων και παράλληλα να εκτιμήσει τα μέτρα που έλαβε η διοίκηση για την ενημέρωση των τρίτων. Μετά από όλα αυτά ο ελεγκτής έχει την υποχρέωση να συντάξει νέα έκθεση η οποία πρέπει να περιλαμβάνει ειδική παράγραφο στην οποία να δίνεται έμφαση, που να παραπέμπει σε σημείωση για τις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτές θα γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στους λόγους που οδήγησαν στην αναθεώρηση των οικονομικών καταστάσεων. Για ό,τι συνέβη μετά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν φέρει καμία υποχρέωση να προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ



3.2.3 Συνδεμένα μέρη

Από το ΔΛΠ 24, συνδεμένα μέρη ενός φυσικού ή νομικού προσώπου είναι ένα τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όταν το ένα από τα δυο μέρη είναι σε θέση να επηρεάσει σημαντικά οικονομικές και επιχειρηματικές αποφάσεις του αλλού. Τέτοιες περιπτώσεις συνδεμένων μερών μιας εταιρείας συνήθως είναι θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις της, η μητρική της καθώς και οι βασικοί μέτοχοι και τα ανώτερα διοικητικά στελέχη. Απαιτείται γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις για την ύπαρξη συνδεμένων μερών, το ύψος συναλλαγών με αυτά στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου καθώς και το τυχόν υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ελεγκτής οφείλει να διενεργήσει τις απαιτούμενες ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό των συνδεμένων μερών διότι συναλλαγές με τέτοια μέρη μπορεί να υποκρύπτουν απάτες. Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τα συνδεμένα μέρη ή στην περίπτωση που κρίνει ότι η γνωστοποιήσεις της διοίκησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκείς οφείλει να τροποποιήσει κατάλληλα την έκθεση ελέγχου.

Το Ελεγκτικό Πρότυπο 600 «Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή», έχει εφαρμογή μόνο για τις εταιρείες που έχουν σχέση μητρικής – θυγατρικής. Για τη σύνταξη των ενοποιημένων καταστάσεων πρέπει ο ελεγκτής της μητρικής να χρησιμοποιήσει τα ευρήματα του ελεγκτή της θυγατρικής. Δεν αφορά τις σχέσεις των ελεγκτών των τρεχουσών χρήσεων με τους προκατόχους τους. Ο ελεγκτής, λοιπόν, που αναλαμβάνει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οφείλει αρχικά να προσδιορίσει πως μπορεί η εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής εταιρείας να επηρεάσει το δικό του έλεγχο. Στα πλαίσια αυτού του προσδιορισμού, μπορεί να εκτιμήσει την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή της θυγατρικής στο συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. Όπως σε κάθε έλεγχο, έτσι και σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει ο ελεγκτής να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με την ποιότητα του διενεργηθέντος ελέγχου της θυγατρικής εταιρείας.

Παράλληλα θα πρέπει να συνεκτιμήσει τα σημαντικά ευρήματα του. Ένας έμπειρος ελεγκτής σίγουρα δε θα παραλείψει να διενεργήσει και κάποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής, προκειμένου να διαπιστώσει εάν υπάρχουν τυχόν λάθη ή παραλείψεις. Από την πλευρά του ελεγκτή της θυγατρικής εταιρείας, πρέπει να αναφέρουμε ότι, κρίνεται απαραίτητο να συνεργάζεται με τον ελεγκτή της μητρικής εταιρείας. Ιδιαίτερα, όταν ο ελεγκτής της μητρικής είναι αναγκασμένος να περιοριστεί μόνο στην εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής της μητρικής εταιρείας δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει την εργασία του ελεγκτή της θυγατρικής εταιρείας, και επίσης δεν μπορεί και ο ίδιος να διενεργήσει ελεγκτικές διαδικασίες, οφείλει να διατυπώσει γνώμη με εξαίρεση ή να αρνηθεί να διατυπώσει γνώμη, επειδή υπάρχει περιορισμός στο εύρος και την έκταση του ελέγχου.

3.2.4 Δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων) συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει να λειτουργεί και θα συνεχίσει και στο μέλλον για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα. Η υπόθεση της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας υποθέτει ότι μια επιχείρηση θα συνεχίσει να υπάρχει έτσι ώστε να διεκπεραιώσει όλες τις υποχρεώσεις και δεν θα ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της στο προσεχές μέλλον. Η αποδοχή της αρχής αυτής έχει άμεσες πρακτικές συνέπειες: αρχικά στον τρόπο αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων και στη δημιουργία των πάσης φύσεως αποθεματικών και υποχρεώσεων της επιχείρησης.

Το ΔΕΠ 570 όπως και το ΔΛΠ 1 (παράγραφος 23 και 24) καθορίζουν ότι η διοίκηση απαιτείται να προβεί στην αξιολόγηση της ικανότητας της επιχείρησης να συνεχίσει την δραστηριότητά της. Σε περίπτωση που η διοίκηση από την αξιολόγηση της, είναι αβέβαιη για την ικανότητα συνέχισης της επιχείρησης ορίζεται η υποχρέωση της διοίκησης να γνωστοποιήσει αυτές τις αβεβαιότητες στο προσάρτημα. Σε περίπτωση που η ύπαρξη των στοιχείων που προκαλούν αβεβαιότητα για την συνέχιση της δραστηριότητας είναι υψηλού βαθμού που καθιστά αδύνατη τη συνέχιση της δραστηριότητας, τότε κατά την κρίση της διοίκησης, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κα θα πρέπει να καταρτιστούν με βάση την αρχή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και όχι με την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να κρίνει τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της για την επόμενη χρήση (12 μήνες δηλαδή).

Το ΔΕΠ 570 «Συνέχιση δραστηριότητας» αναφέρεται στις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τη χρήση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας, της επιχείρησης. Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή τεκμήρια σχετικά με την παραδοχή της διοίκησης για την συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης, να εξετάσει αν υπάρχουν συνθήκες ή γεγονότα που προκαλούν αμφιβολίες για τη

συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης και να προσδιορίσει τις επιπτώσεις στην έκθεση του. Ο ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει εάν έχει γίνει από την διοίκηση εκτίμηση της ικανότητας συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης και αν έχει γίνει να εκτιμηθεί από τον ελεγκτή. Εάν δεν έχει γίνει ο ελεγκτής θα πρέπει να συζητήσει με τη διοίκηση θέτοντας ερωτήματα για το αν υπάρχουν γεγονότα τα οποία μπορεί να θέσουν σε αμφιβολία την συνέχιση της δραστηριότητάς.

Όταν έχουν εντοπισθεί θέματα τα οποία προκαλούν αμφιβολίες για το θέμα της συνέχειας της δραστηριότητας ο ελεγκτής θα πρέπει να κάνει τις παρακάτω διαδικασίες, δηλαδή να αξιολογήσει τα σχέδια της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες, να αξιολογήσει τα δεδομένα και τους υπολογισμούς μελλοντικών ταμειακών ροών, να δημιουργήσει έγγραφες διαβεβαιώσεις για τα σχέδια της διοίκησης καθώς και εκτιμήσεις δυνατότητας υλοποίησης τους και να στείλει αιτήματα προς τη διοίκηση για να διενεργήσει την εκτίμηση της. Άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που στηρίζονται αποκλειστικά στην έρευνα του ελεγκτή είναι η ανάλυση ταμειακών ροών, η ανάγνωση όρων συμβάσεων και δανείων, η ανάγνωση πρακτικών των συνεδριάσεων μετόχων και διοίκησης και διερευνητικά ερωτήματα στον νομικό σύμβουλο. Ο ελεγκτής θα πρέπει να διαπιστώσει εάν χρησιμοποιήθηκε ορθά η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας και αν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητά οι οικονομικές καταστάσεις να απεικονίζουν τα γεγονότα εκείνα που προκαλούν αμφιβολίες για την συνέχιση της δραστηριότητας και να έχουν γίνει οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις τους στο προσάρτημα. Στην περίπτωση που γίνουν οι γνωστοποιήσεις τότε ο ελεγκτής θα περιλάβει μόνο μια παράγραφο έμφασης στην έκθεση του ώστε να τονίσει την αβεβαιότητα αυτή και να επιστήσει την προσοχή των ενδιαφερομένων. Εάν δεν έχει γίνει η κατάλληλη γνωστοποίηση θα πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη σύμφωνα με το ΔΕΠ 705. (<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/15858/3/KalmanidisIoannisMsc2013.pdf>)

3.2.5 Έγγραφα διαβεβαιώσεις διοίκησης

Στα τελικά στάδια του ελέγχου περιλαμβάνεται και η διαδικασία λήψης εγγραφών διαβεβαιώσεων της διοίκησης. Το ΔΠΕ 580 ορίζει ότι η έγγραφη διαβεβαίωση είναι η έγγραφη δήλωση από τη διοίκηση για να επιβεβαιώσει ορισμένα θέματα που αφορούν την διοίκηση.

Το ακριβές περιεχόμενο της έγγραφης διαβεβαίωσης της διοίκησης προσδιορίζεται από τον ίδιο τον ελεγκτή με επιστολή του που απευθύνεται προς την εταιρεία. Η επιστολή καθώς και η έγγραφη διαβεβαίωση της διοίκησης θα πρέπει να είναι τεκμηριωμένη ως φύλλο εργασίας στο φάκελο του ελεγκτή. Το βασικό θέμα της διαβεβαίωσης είναι μια δήλωση της διοίκησης περί ανάληψης της ευθύνης για την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο ελεγκτής όμως οφείλει να ζητήσει έγγραφη διαβεβαίωση της διοίκησης για θέματα όπως αν η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες χρηματοοικονομικής αναφοράς και έχουν τηρηθεί οι όροι ανάθεσης, αν η επιχείρηση παρείχε όλες τις πληροφορίες και τα στοιχεία που συμφωνήθηκαν από τους όρους ανάθεσης και αν έχουν καταχωρηθεί όλες οι

συναλλαγές. Σε συγκεκριμένες περιστάσεις που το απαιτούν εκτός από τα προηγούμενα θα πρέπει αν δίνονται διαβεβαιώσεις και για καταστάσεις όπως εάν οι λογιστικές αρχές είναι ενδεδειγμένες, αν σε περιπτώσεις με θέμα αμφιβολίας της συνέχισης της δραστηριότητας θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα σχέδια της διοίκησης και για ειδικές διατάξεις και νομοθεσία που μπορεί να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν απαλλάσσουν τον ελεγκτή από την ευθύνη συγκέντρωσης άλλων κατάλληλων ελεγκτικών τεκμήριων που εύλογα αναμένεται να υπάρχουν. Εάν οι διαβεβαιώσεις της διοίκησης είναι σε προφανή αντίθεση με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια ο ελεγκτής οφείλει να διερευνήσει την περίπτωση.

Η έγγραφη διαβεβαίωση είναι σκόπιμο να έχει την ίδια ημερομηνία με την έκθεση ελέγχου ώστε να καταλαμβάνει όλη τη προηγούμενη περίοδο. Η έγγραφη διαβεβαίωση θα πρέπει να υπογράφεται από τα μέλη της διοίκησής που έχουν την μεγαλύτερη ευθύνη για την επιχείρησή και της χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Τέλος πρέπει να τονιστεί ότι τυχόν άρνηση της διοίκησής να χορηγήσει την έγγραφη διαβεβαίωση προς τον ελεγκτή δημιουργεί πειρασμό του πεδίου ελέγχου και συνεπώς ο ελεγκτής πρέπει να προβεί σε άρνηση γνώμης ή σε έκδοση γνώμης με εξαίρεση.

3.2.6 Τελικές ελεγκτικές διαδικασίες:

Αφού ολοκληρώθηκαν οι αναλυτικές διαδικασίες θα πρέπει πριν την χορήγηση της έκθεσης ελέγχου να γίνουν κάποιες τελικές διαδικασίες οι οποίες αναλύονται παρακάτω.

Αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

Η τελική αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επικεντρώνεται στη συνολική παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις, αν και άλλοι ισχυρισμοί της διοίκησης είναι επίσης σημαντικοί όπως ακρίβεια, επιμέτρηση, ταξινόμηση, και κατανόηση.

Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της τελικής διαδικασίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι το γεγονός ότι τα διάφορα στοιχεία και πληροφορίες είναι αποτέλεσμα συγκέντρωσης άλλων αναλυτικών δεδομένων. Η διαδικασία είναι πολύ απαιτητική στην περίπτωση μεγάλων πολυεθνικών επιχειρήσεων, με θυγατρικές σε πολλές χώρες καθώς ο έλεγχος πραγματοποιείται από μεγάλο αριθμό ελεγκτών και σε διαφορετικές χώρες. Ο έλεγχος των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται συχνά σε περιορισμένο χρονικό πλαίσιο αφού απαιτεί την ολοκλήρωση του ελέγχου των ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών του ομίλου. Κρίσιμα θέματα στην ενοποίηση είναι η απαλοιφή διεταιρικών κονδυλίων (έσοδα, έξοδα, απαιτήσεις και υποχρεώσεις), ο εντοπισμός των

θυγατρικών, ο προσδιορισμός της υπεραξίας των θυγατρικών και ο έλεγχος απομείωσής.

Ιδιαίτερα απαιτητική είναι και διαδικασία της αξιολόγησης των γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα. Ο ελεγκτής οφείλει να μελετήσει με ιδιαίτερη προσοχή τις γνωστοποιήσεις αυτές για να επιβεβαιώσει ότι δε υπάρχει διαφορά ανάμεσα σε αυτές τις πληροφορίες και τα αποτελέσματα των ελεγκτικών ερευνών που έχουν προηγηθεί. Ακόμα έχει παρατηρηθεί ότι η διοίκηση σε πολλές περιπτώσεις να προσπαθεί να παραπλανήσει την ερμηνεία των διάφορων λογιστικών μεγεθών. Ο ελεγκτής θα πρέπει να επιβεβαιώσει την πληρότητα των πληροφοριών αυτών, διαδικασία η οποία απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή και χρόνο.

Οι εταιρείες πέραν των γνωστοποιήσεων που προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προχωρούν σε πρόσθετες γνωστοποιήσεις που ορίζει η νομοθεσία. Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος από το νόμο να ελέγξει τις γνωστοποιήσεις αυτές. Από πλευρά ελεγκτικών προτύπων ο ελεγκτής οφείλει να προβεί σε ανασκόπηση κάθε πληροφορίας η οποία συμπεριλαμβάνεται σε έντυπα που περιέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στόχος της ανασκόπησης είναι ο εντοπισμός τυχόν αποκλίσεων. Εάν εντοπισθούν τέτοιες αποκλίσεις μεταξύ των πρόσθετων πληροφοριών και χρηματοοικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει εάν απαιτείται διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή των πληροφοριών. Στην περίπτωση που χρειαστεί αλλαγή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ο πελάτης αρνηθεί τότε ο ελεγκτής θα τροποποιήσει την έκθεση του εκδίδοντας είτε γνώμη με εξαίρεση είτε αρνητική γνώμη. Εάν απαιτείται αλλαγή των άλλων πληροφοριών και ο πελάτης αρνηθεί τότε ο ελεγκτής οφείλει να δώσει έμφαση σε μια παράγραφο της έκθεσής ελέγχου εξηγώντας τις παραμέτρους του θέματος.

Συγκέντρωση ποσοτικών σφαλμάτων :

Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών του προγράμματος ελέγχου υπεύθυνος της ομάδας ελέγχου (audit manager) συγκεντρώνει τα αποτελέσματα του ελέγχου σχετικά με τα σφάλματα (φύλλο συγκέντρωσης σφαλμάτων) και προτείνει στη διοίκησή της απαραίτητες αλλαγές. Τα σφάλματα που είναι αναγκαία η αλλαγή των ποσών των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να οφείλονται σε διάφορα λάθη. Τέτοια λάθη μπορεί να είναι από λάθος σε υπολογισμούς, στην καταχώρησή των συναλλαγών, λάθη στην επιλογή ή στην εφαρμογή των λογιστικών αρχών κλπ. Καθώς φαίνεται, τα διάφορα λάθη εσκεμμένα ή μη επιδρούν στη ποιότητα των κερδών και γενικότερα των λογιστικών μεγεθών.

Η διοίκηση της επιχείρησης έχει απόλυτα την ευθύνη της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ο ελεγκτής είναι σε θέση μόνο να προτείνει αλλαγές και προσαρμογές προς τη διοίκηση. Ουσιαστικά γίνεται μια μορφή

διαπραγμάτευσης μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησής με αποτέλεσμα την τελική μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το είδος της γνώμης του ελεγκτή στην έκθεση ελέγχου. Ο ελεγκτής και η διοίκηση αντιμετωπίζουν το όλο θέμα από τελείως διαφορετική οπτική γωνία και εκτίθενται η κάθε πλευρά σε διαφορετικούς κινδύνους. Ωστόσο η διαπραγμάτευση αυτή συχνά είναι αρκετά σκληρή και απαιτούνται διαπραγματευτικές δεξιότητες και επαγγελματισμός ώστε να κατοχυρωθεί η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και η επαγγελματική αξιοπρέπεια του ελεγκτή και να μην δημιουργηθούν συγχύσεις ανάμεσα στα δυο μέρη.

Εσωτερική επισκόπηση του φακέλου ελέγχου:

Η ελεγκτική εταιρεία οφείλει να εγκαταστήσει και να λειτουργεί ένα σύστημα εσωτερικών δικλίδων, σχεδιασμένο να προσφέρει εύλογη διασφάλιση σχετικά με το ότι η εταιρεία και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις νομικές ρυθμίσεις καθώς και ότι οι εκθέσεις εκδίδονται από την εταιρεία ή τους εταίρους είναι κατάλληλες και αιτιολογούν τις περιστάσεις.

Μια από τις δικλίδες για τη διασφάλιση της ποιότητας των προσφερόμενων υπηρεσιών είναι η εσωτερική επισκόπηση των φύλλων εργασίας, ολόκληρου του φακέλου ελέγχου καθώς και της έκθεσης ελέγχου. Η διαδικασία αυτή πραγματοποιείται σταδιακά κατά την εξέλιξη του ελέγχου από τα ανώτερα μέλη της ελεγκτικής ομάδας. Έτσι τα φύλλα του βοηθού επισκοπούνται από τον προϊστάμενο, του προϊστάμενου από τον διευθυντή και του διευθυντή από τον Ορκωτό Ελεγκτή που έχει αναλάβει τον έλεγχο και υπογράφει την έκθεση.

Για να θεωρείται επιτυχής η ολοκλήρωση του ελέγχου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί σε ικανοποιητικό βαθμό οι στόχοι. Κύριοι στόχοι των διαδικασιών ολοκλήρωσης είναι η διαπίστωση για το αν υπάρχουν γεγονότα ή συναλλαγές μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού που πρέπει να εμφανιστούν στις οικονομικές καταστάσεις, αν τα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις συμφωνούν με τα στοιχεία του πελάτη και τα οικονομικά στοιχεία εμφανίζονται σωστά, αν οι οικονομικές καταστάσεις περιέχουν όλα τα απαραίτητα οικονομικά στοιχεία και αν η έκθεση που δίνουμε περιέχει επαρκή στοιχεία.

Η διαδικασία της επιβεβαίωσης είναι η μέθοδος συγκέντρωσης στοιχείων για τις παραδοχές των τρίτων. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει την αξιολόγηση μιας άμεσης επικοινωνίας με τρίτους ως αποτέλεσμα άμεσου αιτήματος μας για τις πληροφορίες σχετικά με συγκεκριμένο θέμα που επηρεάζει τις παραδοχές των οικονομικών καταστάσεων. Η διαδικασία αυτή για να ολοκληρωθεί θα πρέπει να επιλεγούν στοιχεία προς επιβεβαίωση, να γίνει σύνταξη της επιβεβαιωτικής επιστολής, η αποστολή της σε τρίτους, η παραλαβή της απάντησης και η αξιολόγηση της απάντησης εφόσον συνδέεται με τους σκοπούς του ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : Έκθεση ελέγχου

4.1 Έκθεση ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου είναι ένα έγγραφο δημοσίου χαρακτήρα και υψίστης σημασίας το οποίο συντάσσεται αποκλειστικά από τον ελεγκτή. Θα πρέπει να είναι σαφής και πλήρη τα στοιχεία. Πραγματοποιείται πάντοτε στο τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας. Λόγω των δυσκολιών και των εμποδίων που μπορεί να υπάρξουν κατά την ελεγκτική διαδικασία τα στοιχεία θα πρέπει να είναι απόλυτα κατατοπιστικά διότι υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να υπάρξουν συμπληρωματικές έρευνες και έλεγχοι. Ο ελεγκτής οφείλει να παρουσιάσει τα στοιχεία που έχει στη κατοχή του με ιδιαίτερη σαφήνεια και με τρόπο κατανοητό ώστε να έχουν τη δυνατότητα όλοι να δημιουργήσουν χρήσιμα συμπεράσματα.

Μια έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου πρέπει να έχει συγκεκριμένο περιεχόμενο και να αναφέρεται σε συγκεκριμένους στόχους. Να περιγράφει με ακρίβεια τη μεθοδολογία ελέγχου που ακολουθήθηκε και να μην αναφέρεται μόνο στα αρνητικά ευρήματα. Να είναι απόλυτα τεκμηριωμένη και να βασίζεται σε αποδεικτικά στοιχεία και στη νομική βάση του ελέγχου. Στην περίπτωση που δεν είναι τεκμηριωμένη η έκθεση αυτό σημαίνει αμφισβήτηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου ενώ εάν δεν είναι βασισμένη στη νομική βάση του ελέγχου τότε μπορεί να γίνει απόρριψη των πορισμάτων του ελέγχου σε περίπτωση που οδηγηθεί σε αίθουσα δικαστηρίου. Επιπροσθέτως ο ελεγκτής θα υποστεί σοβαρές νομικές, (πειθαρχικές, αστικές και ποινικές) συνέπειες εάν αποδειχτεί ότι δεν έχει εκπληρώσει επαρκώς τις υποχρεώσεις του σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα και τη σχετική νομοθεσία. Γενικά οι εκθέσεις θα πρέπει να έχουν χαρακτήρα αντικειμενικό, σαφή, να περιορίζονται στο θέμα, να λαμβάνουν υπόψη τον αναγνώστη, να διέπονται από λογική και καταρτίζονται έγκαιρα.

Μόλις τακτοποιηθούν όλες οι τελευταίες εκκρεμότητες, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται και τα ταξινομούνται στα φύλλα ελέγχου. Τα φύλλα ελέγχου περιγράφουν με αναλυτικό τρόπο την διαδικασία ελέγχου, το πλάνο, το χρονοδιάγραμμα που ακολουθήθηκε στην έρευνα και τις σημειώσεις και παρατηρήσεις του ελεγκτή. Υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία που δεν αναγράφονται μέσα στα φύλλα ελέγχου αλλά τα συνοδεύουν. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι οικονομικές καταστάσεις, επιβεβαιωτικές επιστολές, απαντημένα ερωτηματολόγια κ.α. Η τοποθέτηση των αποδεικτικών στοιχείων στα φύλλα ελέγχου γίνεται με σαφήνεια, έτσι διευκολύνεται η ανεύρεση των νευραλγικών σημείων των ελεγκτικών διαδικασιών, ο υπολογισμός του χρόνου και του κόστους που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση κάθε επί μέρους ελέγχου, ο εντοπισμός των υπεύθυνων για την διεξαγωγή κάθε σημαντικής φάσης ελέγχου και η διερεύνηση και η επαλήθευση των σημειώσεων, των παρατηρήσεων και των υποδείξεων των ελεγκτών προς την επιχείρηση.

Πρέπει να επισημανθεί, εδώ, ότι όλα τα μέλη της ομάδας του ελεγκτικού έργου συμβάλλουν στη συγκέντρωση και τη συστηματοποίηση του αποδεικτικού υλικού, ανάλογα με τα καθήκοντα που τους έχουν ανατεθεί. Τα αποδεικτικά στοιχεία που εισφέρει κάθε μέλος πρέπει να φέρουν τη μονογραφή τους, την ημερομηνία της εκτέλεσης του έργου και να ενσωματώνονται στα φύλλα εργασίας. Τα τελευταία πρέπει να είναι αριθμημένα και να αναφέρουν στην επικεφαλίδα το αντικείμενο ελέγχου. Συνεπώς, στην έκθεση ελέγχου δεν καταγράφονται όλες οι διαπιστώσεις και τα ευρήματα του ελέγχου, διότι υπάρχουν τα φύλλα ελέγχου που τηρούνται τόσο σε ηλεκτρονική μορφή όσο και σε έντυπη μορφή και περιέχουν όλες τις πληροφορίες. Επειδή τα φύλλα εργασίας αποτελούν τον κρίκο ανάμεσα στις λογιστικές καταστάσεις που έχουν ελεγχθεί και στο πόρισμα του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να ερευνήσει εάν ικανοποιούν ορισμένες προϋποθέσεις ώστε να αποτελέσουν τη βάση για την τεκμηρίωση της γνώμης του.

Για το σκοπό αυτό, εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή το περιεχόμενό τους, ώστε να βεβαιωθεί ότι το ελεγκτικό προσωπικό έχει ακολουθήσει πιστά το πρόγραμμα ελέγχου και τις οδηγίες του, η εργασία των μελών της ελεγκτικής ομάδας δεν παρουσιάζει σοβαρές αποκλίσεις από όσα ορίζουν τα ελεγκτικά πρότυπα και ότι το αντίστοιχο κόστος της δεν υπερβαίνει τα όρια του προϋπολογισμού, όλες οι εκκρεμότητες έχουν τακτοποιηθεί και τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία έχουν ενσωματωθεί στα φύλλα εργασίας κατά τρόπο συστηματικό, τα στοιχεία των φύλλων εργασίας έχουν συσχετιστεί με τα αντίστοιχα των λογιστικών καταστάσεων και τέλος το αποδεικτικό υλικό είναι ταξινομημένο κατά τρόπο που επιτρέπει τον άμεσο εντοπισμό χρησίων πληροφοριών. Τα φύλλα ελέγχου συντάσσονται μόνο από έμπειρους ελεγκτές και συνοδεύουν την έκθεση ελέγχου.

Αφού ολοκληρώσει ο ελεγκτής τους ελέγχους συναλλαγών και των υπολοίπων των λογαριασμών, έχει συγκεντρώσει το απαραίτητο αποδεικτικό υλικό που έχει συλλέξει, το έχει ταξινομήσει στα φύλλα ελέγχου και το έχει μελετήσει, μπορεί να πιστοποιήσει δηλαδή την άποψη του για την ορθότητα και την ακρίβεια των οικονομικών στοιχείων ξεκινάει να συντάσσει την έκθεση ελέγχου.

Ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει με σαφήνεια στην έκθεση ελέγχου εάν οι ελεγμένες καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το εφαρμοσμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η γνώμη του ελεγκτή μπορεί να είναι σύμφωνη, να είναι αρνητική ή μπορεί ο ελεγκτής να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη. Οι εκθέσεις του ελεγκτή κατατάσσονται στις παρακάτω κατηγορίες:

1. Απλή σύμφωνη γνώμη
2. Διαφοροποιημένες εκθέσεις χωρίς επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή
3. Διαφοροποιημένες εκθέσεις με επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή.

Για να εκφράσει άποψη ο ελεγκτής για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει προηγουμένως να εξετάσει τα θέματα όπως εάν οι λογιστικές πολιτικές που έχει επιλέξει η επιχείρησή είναι κατάλληλές για τις προστάσεις, εάν οι λογιστικές

εκτιμήσεις της διοίκησης είναι εύλογες και λογικές με τις περιστάσεις της επιχείρησης, εάν οι πληροφορίες για την οικονομική μονάδα που παρουσιάζονται είναι αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές και τέλος αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ώστε οι χρήστες να μπορούν να κατανοήσουν την συνέπεια των γεγονότων στην χρηματοοικονομική θέση, στα αποτελέσματα και στις ταμειακές ροές.

Γενικά οι εκθέσεις έχουν συγκεκριμένη δομή και το πρότυπο που καθορίζει το περιεχόμενο της είναι το ΔΕΠ 700, σύμφωνα με το οποίο η έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω:

Τίτλος:

Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να έχει κατάλληλο τίτλο που θα διακρίνεται από άλλες εκθέσεις που εκδίδουν ελεγκτές. Είναι πολύ σημαντικό η έκθεση να ξεχωρίζει από άλλες εκθέσεις μη ανεξάρτητων ελεγκτών ή ελεγκτών που δεν είναι αναγνωρισμένοι.

Αποδέκτης της έκθεσης:

Αποδέκτης της έκθεσης του ελεγκτή είναι τα πρόσωπα, διοικητικά όργανα ή αρμόδιες αρχές που ανέθεσαν το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. Στις ανώνυμες εταιρίες ο αποδέκτης είναι οι μέτοχοι οι οποίοι μέσω της Γενικής Συνέλευσης εξέλεξαν τον ελεγκτή.

Εισαγωγική Παράγραφος:

Στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνεται η επωνυμία της επιχείρησης, αναφέρονται όλες οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν, γίνεται αναφορά στις λογιστικές αρχές και στα πρότυπα ελέγχου και προσδιορίζεται η περίοδος που καλύπτουν οι καταστάσεις.

Προσδιορισμός της ευθύνης της διοίκησης:

Στην παράγραφο αυτή περιγράφεται η ευθύνη της διοίκησης σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας. Συγκεκριμένα ο ελεγκτής δηλώνει ότι η ευθύνη σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης.

Προσδιορισμός της ευθύνης του ελεγκτή:

Στο σημείο αυτό δηλώνεται ότι ο ελεγκτής αναλαμβάνει την ευθύνη να εκφράσει μόνο την γνώμη του επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας με βάση τον έλεγχο που έχει πραγματοποιηθεί. Ακόμα δηλώνεται ότι: Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εκτέλεση διαδικασιών που αποσκοπούν στην συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με συγκεκριμένα ελεγκτικά πρότυπα, οι παραπάνω διαδικασίες επιλέχθηκαν σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή. Ο ελεγκτής έχει εξετάσει τις εσωτερικές δικλίδες και σχεδιάζει ανάλογα ελεγκτικές διαδικασίες ,ο

έλεγχος υπεισέρχεται και στην αξιολόγηση των λογιστικών αρχών καθώς και των εκτιμήσεων που έκανε η διοίκηση.

Γνώμη ελεγκτή:

Στην παράγραφο αυτή ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει με σαφήνεια τη γνώμη του για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας αν παρουσιάζονται εύλογα και να προσδιορίσει το εφαρμοζόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με βάση το οποίο έχουν καταρτιστεί οι καταστάσεις. Ακόμα εκφράζει τη γνώμη του για το εάν η έκθεση διαχείρισης της διοίκησης που προβλέπει η εμπορική νομοθεσία είναι συνεπής προς τις ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Άλλες ευθύνες αναφοράς:

Εάν ο ελεγκτής έχει αναλάβει και άλλες ευθύνες τότε αυτές θα πρέπει να αναφέρονται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης με τίτλο «Αναφορά επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Θεμάτων».

Χρονολόγηση της έκθεσης:

Ο ελεγκτής οφείλει να χρονολογήσει την έκθεση του. Η ημερομηνία έκθεσης είναι συνήθως εκείνη της ολοκλήρωσης του ελέγχου. Η ημερομηνία αυτή έχει σημασία γιατί υποδηλώνει ότι ο ελεγκτής έχει λάβει υπόψη του όλα τα γεγονότα που έχουν συμβεί μέχρι την ημερομηνία αυτή .

Διεύθυνση του ελεγκτή:

Προβάλλεται η πόλη στην οποία ο ελεγκτής έχει την έδρα της δραστηριότητας του και όχι η πόλη στην οποία έχει την έδρα της η επιχείρηση.

Υπογραφή ελεγκτή:

Η έκθεση υπογράφεται από τον ελεγκτή, έχει το ονοματεπώνυμο του , τον αριθμό μητρώου ΣΟΕΛ του ελεγκτή, το όνομα της ελεγκτικής εταιρείας και ο αριθμός μητρώου ΣΟΕΛ της ελεγκτικής εταιρείας.

4.2 Εκθέσεις ελέγχου χωρίς επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή:

Οι εκθέσεις ελέγχου χωρίς επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή εκδίδονται όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα όμως υπάρχουν θέματα για τα οποία κρίνει ότι απαιτείται να δώσει στην έκθεση του πρόσθετες πληροφορίες. Στις περιπτώσεις θέματος έμφασης ο ελεγκτής προσθέτει στην έκθεση του αμέσως μετά την έκφραση της σύμφωνης γνώμης του μια παράγραφο στην οποία αναφέρει αναλυτικά ένα θέμα το οποίο οι αναγνώστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα πρέπει αν έχουν στο νου τους για την

αξιολόγηση που θα κάνουν. Ο ελεγκτής θα πρέπει αν δηλώσει με σαφή τρόπο ότι η παράγραφος αυτή δεν αποτελεί έκφραση επιφύλαξης για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τα θέματα έμφασης είναι συνήθως ζητήματα που μπορεί να επηρεάσουν στο άμεσο μέλλον της χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι σημαντικότερες περιπτώσεις είναι η ενδεχόμενη αδυναμία ομαλής συνέχισης δραστηριότητας και άλλα θέματα ουσιώδης αβεβαιότητας. Ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει σύμφωνη γνώμη με θέμα έμφασης για αδυναμία συνέχισης δραστηριότητας, με τη βασική προϋπόθεση ότι η διοίκηση έχει προβεί σε επαρκείς γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα και εφόσον ο ίδιος δεν θεωρεί ότι λόγω ενδεχόμενης σοβαρότητας της καταστάσεις οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα έπρεπε να είχαν γίνει με βάση την αρχή της ρευστοποιήσιμης αξίας. Επίσης ο ελεγκτής εκφράζει σύμφωνη γνώμη με θέμα έμφασης όταν η διοίκηση οδεύει σε εκκαθάριση και συντάξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και υπάρχουν οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει γνώμη με εξαίρεση ή αρνητική γνώμη.

Υπάρχουν και θέματα έμφασης που τίθενται από τον ελεγκτή στην έκθεση του χωρίς να επηρεάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Θέμα έμφασης πρέπει να τεθεί σε περίπτωση που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνονται σε φυλλάδιο που περιέχει και άλλες πληροφορίες, οι οποίες με βάση τη γνώμη του ελεγκτή παρουσιάζουν διαφοροποιήσεις από τις ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. τέτοια θέματα μπορεί να είναι οι συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη, η παρουσία σημαντικών γεγονότων μετά την ημερομηνία ισολογισμού, η αλλαγή λογιστικής πολιτικής ή η υιοθέτηση ενός καινούριου προτύπου.

Τέλος επισημαίνεται ότι σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν συνυπάρχουν πολλαπλές αβεβαιότητες των οποίων οι επιπτώσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σημαντικές ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει σοβαρά το ενδεχόμενο αντί της σύμφωνης γνώμης με θέμα έμφασης να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

4.3 Εκθέσεις ελέγχου με επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή:

Σε ορισμένες περιπτώσεις τα ευρήματα του ελέγχου μπορεί να τόσο σημαντικά ώστε ο ελεγκτής να μην μπορεί να εκφράσει απλή σύμφωνη γνώμη ή σύμφωνη γνώμη με θέμα έμφασης. Σε τέτοια περίπτωση ο ελεγκτής ανάλογα με τη σημαντικότητα των ευρημάτων είτε θα εκφράσει γνώμη με εξαιρέσεις, είτε θα αρνηθεί να εκφράσει γνώμη, είτε θα εκφράσει αρνητική γνώμη. Σε οποιαδήποτε περίπτωση τύπου γνώμης ο ελεγκτής θα πρέπει να αναφέρει συνοπτικά τις διαφωνίες τεκμηριώνοντας την άποψη του και προσδιορίζοντας τις επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επίσης η γνώμη του ελεγκτή θα πρέπει να

δικαιολογείται με βάση τη σοβαρότητα των επιπτώσεων των ευρημάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Λόγοι που δημιουργούν τέτοιες συνθήκες χωρίζονται σε δυο κατηγορίες. Είτε υπάρχει περιορισμός του ελέγχου, είτε υπάρχει διαφωνία ,μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης σχετικά με τη καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών που έχουν επιλεγεί, τη μέθοδο εφαρμογής αυτών των πολιτικών ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα.

Περίσταση	
Περιορισμός του πεδίου του ελέγχου	Διαφωνία με τη διοίκηση
Εξαίρεση	Εξαίρεση
Είδος γνώμης ελεγκτή	
Άρνηση γνώμης	Αρνητική γνώμη

Περιορισμός του πεδίου ελέγχου:

Περιορισμός του πεδίου ελέγχου νοείται ο περιορισμός επί των ελεγκτικών διαδικασιών για οποιονδήποτε λόγο, που ο ελεγκτής επιθυμεί να εκτελέσει. Αυτός ο περιορισμός τίθεται μόνο με συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης για προαιρετικούς ελέγχους, αφού ο ελεγκτής έχει το δικαίωμα από το νόμο ελεύθερης πρόσβασης στις απαιτούμενες για τον έλεγχο πληροφορίες. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής εκτιμήσει ότι λόγω του περιορισμού δεν μπορεί να διατύπωση γνώμη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αρνηθεί την ανάληψη του ελέγχου.

Υπάρχουν περιορισμοί που μπορεί να επιβάλλονται από πραγματικά γεγονότα. Δηλαδή, εάν η ανάθεση ελέγχου γίνει μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου ο ελεγκτής δεν μπορεί να παρακολουθήσει τη φύση της απογράφης, ή όταν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία είναι ανεπαρκή.

Σε κάθε περίπτωση που υπάρχει θέμα περιορισμού του ελέγχου ο ελεγκτής οφείλει να περιγράψει τη φύση του περιορισμού και να περιγράψει, όσο αυτό είναι δυνατό, το ποσό των επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όταν οι προσαρμογές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ενδεχομένως να απαιτούνταν εάν δεν είχε τεθεί περιορισμός του ελέγχου είναι σχετικά περιορισμένης έκτασης, ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση, αντίθετα σε περίπτωση που οι προσαρμογές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι περισσότερο εκτεταμένες ο ελεγκτής πρέπει να προβεί σε άρνηση γνώμης.

Διαφωνία με τη διοίκηση:

Ο ελεγκτής μπορεί να διαφωνεί με τη διοίκηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την καταλληλότητα και τον τρόπο εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών και για τον αν είναι επαρκείς οι γνωστοποιήσεις που έχουν γίνει στο προσάρτημα. Η καταλληλότητα και ο τρόπος εφαρμογής έχουν να κάνουν με ποσοτικά σφάλματα στις χρηματοοικονομικές

καταστάσεις ενώ οι ανεπαρκείς γνωστοποιήσεις με τη γνωστοποίηση σημαντικών πληροφοριών.

Στην περίπτωση των διαφωνιών του ελεγκτή με τη διοίκηση για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, και αφού οι επιπτώσεις δεν είναι σημαντικές ο ελεγκτής θα μπορούσε να εκφράσει σύμφωνη γνώμη με ή χωρίς έμφαση ενώ αν οι επιπτώσεις είναι ουσιώδεις τότε ο ελεγκτής θα εκφράσει σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση ή αρνητική γνώμη. Ο ελεγκτής θα πρέπει αν εκφράσει σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση μόνο σε περίπτωση που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα και συμπεριλαμβάνονται και οι εξαιρέσεις. Στην περίπτωση όμως που οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν τις εξαιρέσεις αλλά δεν αποδίδουν εύλογα τη κατάσταση της επιχείρησης τότε ο ελεγκτής οφείλει να διατύπωση αρνητική γνώμη.

Όταν όμως η διαφωνία είναι για την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα. Η διαφωνία μπορεί να οφείλεται στην μη ορθότητα των γνωστοποιήσεων, να μην καλύπτει μια ευρεία σειρά θεμάτων και τέλος να μην αναφέρεται η αδυναμία της συνέχισης της δραστηριότητας. Ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση σε ορισμένες περιπτώσεις, αρκεί να η βαρύτητα των παραλείψεων να μην είναι ιδιαίτερα σημαντική και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να εμφανίζονται εύλογα. Στην περίπτωση μη γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα για αδυναμία συνέχισης της δραστηριότητας ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση μόνον αν το πρόβλημα δεν έχει υψηλό βαθμό τεκμηρίωσης. Αν ωστόσο, η αδυναμία συνέχισης της

δραστηριότητας παρουσιάζει υψηλό βαθμό τεκμηρίωσης τότε ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει αρνητική γνώμη.

Είναι πολύ σημαντικό το θέμα συνέχισης της δραστηριότητας μιας επιχείρησης. Το θέσει ο ελεγκτής θέμα δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας όταν η διοίκησή δε τα αναγνωρίζει, είναι ένα πολύ λεπτό θέμα το οποίο απαιτεί εξαιρετικά λεπτούς χειρισμούς και άσκηση υψηλού επιπέδου επαγγελματικής κρίσης από πλευράς του ελεγκτή. Δηλαδή εάν ο ελεγκτής σε θέσει θέμα για συνέχιση της δραστηριότητας στην έκθεση του και η επιχείρηση κήρυξη πτώχευση σε σύντομο χρονικό διάστημα είναι πολύ πιθανό ο ελεγκτής να διωχθεί για πλημμελή έλεγχο. Ή αν ο ελεγκτής θέσει θέμα για συνέχιση της δραστηριότητας η επιχείρηση σε μια επιχείρηση που θα μπορούσε να επιβιώσει είναι δυνατό να προκαλέσει χρεοκοπία διότι οι δανειστές θα λάβουν υπόψιν τους τη γνώμη του ελεγκτή και θα λάβουν τα μέτρα τους.

4.4 Προσδιορισμός του κατάλληλου τύπου έκθεσης ελέγχου:

Ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει διάφορες γνώμες ανάλογα με την περίπτωση. Βασικό σημείο για τη επιλογή του τύπου έκθεσης είναι η έννοια της σημαντικότητας. Σε γενικές γραμμές εάν ένα σφάλμα επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές αποφάσεις των χρηστών, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να εκδοθεί με εξαιρέσεις ή να είναι αρνητική. Ένα σημείο που πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα είναι ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του όχι το εντοπισμένο στο δείγμα σφάλμα αλλά το σφάλμα που προβλέπεται στο πληθυσμό, με βάση τα δεδομένα του δείγματος.

Ο ελεγκτής δεν είναι υποχρεωμένος να αναφέρει στην έκθεση του ποσοτικά σφάλματα που δεν υπερβαίνουν το επίπεδο σημαντικότητας.

	Κρίση του ελεγκτή σχετικά με το αν οι επιπτώσεις ή πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι διάχυτες	
Φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση	Ουσιώδεις επιπτώσεις αλλά όχι διάχυτες	Ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες
Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ουσιώδη ανακρίβεια	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Άρνηση έκφρασης γνώμης

Σύμφωνη γνώμη:

Εάν από τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν έχει προκύψει καμία εξαίρεση που να επηρεάζει ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει τη γνώμη του χωρίς επιφύλαξη.

Γνώμη με επιφύλαξη:

Εάν στην έκθεση ελέγχου έχουν περιληφθεί εξαιρέσεις (θέματα που συντελούν σε ουσιώδη ανακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις, αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων), οι οποίες είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει τη γνώμη του με εξαίρεση ως προς τις παρατηρήσεις αυτές.

Σημειώνεται ότι η διατύπωση της γνώμης με επιφύλαξη πρέπει να είναι τέτοια, ώστε να μπορεί ο αναγνώστης να υπολογίσει ή να εκτιμήσει την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, αφού ληφθούν υπόψη οι παρατιθέμενες παρατηρήσεις.

Αρνητική γνώμη:

Εάν στην έκθεση ελέγχου έχουν συμπεριληφθεί εξαιρέσεις (θέματα που συντελούν σε ουσιώδη ανακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις), οι οποίες είναι ουσιώδεις και ταυτόχρονα διάχυτες, επηρεάζουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τόσο σημαντικά ή εκτεταμένα που έχει καταστεί ελλιπής, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εκφράσει αρνητική γνώμη.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης:

Εάν στην έκθεση ελέγχου έχουν περιληφθεί εξαιρέσεις (θέματα που αφορούν αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων), οι οποίες είναι τόσο ουσιώδεις και διάχυτες ώστε είναι αδύνατη η έκφραση γνώμη και παρέχουν αβεβαιότητα ως προς τη συνολική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τότε ο ελεγκτής οφείλει να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

(<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/15858/3/KalmanidisIoannisMsc2013.pdf>)

4.5 Διαδικασία που έπεται του ελέγχου.

Αφού ολοκληρωθεί ο έλεγχος και κοινοποιηθούν στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών μαζί με τις εκθέσεις ελέγχου ο φορολογούμενος για καθένα αποτέλεσμα έχει δικαίωμα εφόσον διαφωνεί με την ακρίβεια και την ορθότητα των αποτελεσμάτων να υποβάλει στον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής πρόταση για διοικητική λύση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση ή δικόγραφο της τυχόν προσφυγής μέσα σε 60 μέρες από την κοινοποίηση της.

(<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16791/3/StroumtsasGeorgiosMsc2014.pdf>)

4.6 Ποιότητα του ελέγχου.

Διάφοροι ορισμοί έχουν δοθεί για την ποιότητα του ελέγχου. Στο επιστημονικό περιοδικό Journal of Accounting and Economic δίδεται από την DeAngelo ο εξής ορισμός για την ποιότητα του ελέγχου. «Ο έλεγχος που ασκείται σε μια επιχείρηση, είτε είναι εσωτερικός είτε εξωτερικός, αποσκοπεί στο να λειτουργήσει ως ένα εργαλείο παρακολούθησης των πιθανών συγκρούσεων που μπορεί να επέλθουν μεταξύ των ιδιοκτητών των επιχειρήσεων και των διοικούντων»

Έχουμε λοιπόν μία σύγκρουση συμφερόντων, γνωστή και ως κόστος αντιπροσώπευσης. Οι διοικούντες την επιχείρηση ή διαφορετικά οι αντιπρόσωποί της, μπορεί να έχουν προσωπικούς στόχους οι οποίοι να μην βρίσκονται σε αντιστοιχία με το στόχο της μεγιστοποίησης της αξίας της επιχείρησης. Η διοίκηση έχοντας την εξουσία από τους ιδιοκτήτες, δηλαδή τους εντολείς όπως για παράδειγμα τους μετόχους, να λαμβάνει αποφάσεις, μπορεί να οδηγηθεί σε μια σύγκρουση μεταξύ επιχειρηματικών και προσωπικών συμφερόντων.

Την ασύμμετρία της πληροφόρησης που υπάρχει ανάμεσα στους μάννατζερ της επιχείρησης και στους ιδιοκτήτες προσπαθεί να αμβλύνει ο έλεγχος, όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω σχετικά με την σπουδαιότητα ύπαρξης του ελέγχου.

Σύμφωνα με τον ορισμό που δόθηκε από την DeAngelo, η ποιότητα του ελέγχου ορίζεται ως η συνδυασμένη πιθανότητα καταρχήν του εντοπισμού και κατόπιν της αναφοράς ουσιαστικών λαθών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η πιθανότητα αυτή εξαρτάται τόσο από τις γνώσεις και τις ικανότητες που κατέχει ο ελεγκτής, όσο και από το βαθμό ανεξαρτησίας του, δηλαδή την ικανότητα να εκφέρει οποιαδήποτε γνώμη χωρίς να υποκύπτει σε προσωπικά συμφέροντα και σε πιθανές ασκούμενες πιέσεις από την εταιρία-πελάτη.

Έναν ευρύτερο ορισμό της ποιότητας ελέγχου δίδεται από τους Myers et al., σύμφωνα με τους οποίους η ποιότητα του ελέγχου δεν εξαντλείται μόνο στην τήρηση ή μη των γενικά αποδεκτών κανόνων λογιστικής αλλά στηρίζονται στην προσωπικότητα, στον σκεπτικισμό και την αμεροληψία του ελεγκτή. Υψηλή ποιότητα ελεγκτικού έργου σημαίνει ότι ο ελεγκτής μπορεί να θέτει περιορισμούς στις ακραίες επιδιώξεις της διοίκησης σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης.

Τέλος κατά τον Wallace η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να οριστεί ως το μέτρο της ικανότητας του ελεγκτή να μειώσει το θόρυβο και τη μμεροληψία και να βελτιώσει την καθαρότητα των λογιστικών δεδομένων που παρατίθενται και δημοσιεύονται. Ο ορισμός αυτός παρουσιάζει την ικανότητα του ελεγκτή να μειώσει τη διαφορά ανάμεσα στα γεγονότα που εμφανίζονται στις δημοσιευμένες καταστάσεις και στα γεγονότα που πραγματικά συμβαίνουν αλλά δεν είναι άμεσα διακριτά στην ελεγχόμενη εταιρία.

Αξίζει να σημειωθεί η ύπαρξη μιας στενής σχέσης μεταξύ των στοιχείων που συνθέτουν την ελεγκτική ποιότητα, των προϊόντων της ποιότητας του ελέγχου και της επίδρασής όλων των προηγούμενων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Από αυτή τη σχέση μπορούμε να καταλήξουμε στο ότι τα συστατικά μέρη της ποιότητας, δηλαδή η φήμη του ελεγκτή και η δύναμή παρακολούθησης του (monitoring strength), αντλούνται από το σύνολο της διεθνούς βιβλιογραφίας, τα προϊόντα της ελεγκτικής ποιότητας είναι η αξιοπιστία της πληροφόρησης, όπως απορρέει από την αξιοπιστία των δημοσιευμένων οικονομικών στοιχείων, και η ποιότητα της πληροφόρησης και τέλος η φήμη του ελεγκτή βασίζεται στις αντιλήψεις των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σχετικά με την ένταση του ελέγχου που ασκείται από τον εξωτερικό ελεγκτή, η οποία δεν είναι γενικά ορατή.

Επίσης, η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου συνδέεται άμεσα τόσο με τους παράγοντες ζήτησης ελέγχου όπως είναι η στρατηγικές κινδύνου της ελεγχόμενης εταιρίας και η σύγκρουση συμφερόντων (agency conflict), όσο και με τους παράγοντες προσφοράς όπως είναι η αμοιβή των ελεγκτικών εργασιών και οι στρατηγικές κινδύνου της ελεγκτικής πλέον εταιρίας.

4.7 Αποτελεσματική και μη αποτελεσματική ύπαρξη ελέγχου.

Η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου αμβλύνεται όταν συντρέχουν δύο από τα παρακάτω γεγονότα. Πρώτον, όταν εμφανίζονται περιπτώσεις μη συμμόρφωσης του ελεγκτή προς τους γενικούς κανόνες της λογιστικής. Η τάση αυτή αναφέρεται στη βιβλιογραφία ως «αποτυχία εφαρμογής των γενικά αποδεκτών αρχών της λογιστικής». Το δεύτερο γεγονός συνδέεται με την αδυναμία του ελεγκτή να δημοσιεύσει μια έκθεση ελέγχου με επιφύλαξη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται λόγος για «αποτυχία δημοσιευμένης έκθεσης ελέγχου». Και στις δύο περιπτώσεις, οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις είναι πιθανότατα αντικείμενα εξαπάτησης των χρηστών.

Το ερώτημα που τίθεται είναι πως μετράται η αποτυχία του εξωτερικού ελέγχου και επομένως η απουσία της ποιότητας και των κανόνων που πρέπει να διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Η αποτυχία ενός ελέγχου είναι δύσκολο να εντοπιστεί εκ των προτέρων. Ωστόσο ορισμένα γεγονότα όπως οι αγωγές κατά ελεγκτικών εταιριών, οι πτωχεύσεις επιχειρήσεων, οι κυρώσεις που επιβάλλονται από την επιτροπή Κεφαλαιαγοράς σε εταιρίες που δεν ακολουθούν τους κανόνες λογιστικής και δημοσιότητας που έχουν θεσπιστεί και τέλος οι επανεκτιμήσεις κερδών αποτελούν ενδείξεις μειωμένης ποιότητας εξωτερικού ελέγχου.

Όλα τα παραπάνω αποτελούν παραδείγματα για τα οποία έχει εντοπιστεί αποτυχία του εξωτερικού ελέγχου. Παρόλα αυτά υπάρχουν και περιπτώσεις ελλειμματικού ελέγχου οι οποίες δεν έχουν ανιχνευθεί, καθώς πιθανότατα η εταιρία ή οι μέτοχοι δεν έχουν υποστεί αντίζοα οικονομικά αποτελέσματα όπως πτώχευση ή οικονομική δυσχέρεια.

Επομένως εκτός από τις περιπτώσεις εκείνες όπου έχουν εντοπιστεί ουσιώδεις παραλείψεις, υπάρχουν και αντίστοιχες που έχουν μικρότερης εμβέλειας οικονομικές επιπτώσεις και για αυτό είναι δύσκολο να εντοπιστούν. Στις επόμενες παραγράφους εξετάζονται οι ενδεχόμενες αιτίες που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν ατέλειες στη λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου.

4.8 Επαγγελματική Ανεξαρτησία των Ελεγκτών.

Η ανεξαρτησία των ελεγκτών είναι θεμελιώδους σημασίας για την αξιοπιστία, το κύρος και την επαγγελματική καταξίωση των ελεγκτών. Το δεύτερο από τα Γενικά πρότυπα της ελεγκτικής ορίζει ότι ο «ελεγκτής πρέπει να είναι ανεπηρέαστος στη σκέψη για να μπορέσει να κερδίσει την εμπιστοσύνη του κοινού και να αποκτήσει το απαραίτητο προσωπικό και επαγγελματικό κύρος». Κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας, ο ελεγκτής πρέπει να είναι έντιμος, ευθύς και ειλικρινής, πρέπει να είναι επίσης απαλλαγμένος από προκαταλήψεις, εύνοιες και από οτιδήποτε θα μπορούσε να θεωρηθεί ασυμβίβαστο προς την ακεραιότητα του χαρακτήρα του και το επάγγελμα του.

Το Π.Δ. 226/92 ορίζει ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πλήρη προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με τον ελεγχόμενο. Επίσης οι εταιρίες και οι

κοινοπραξίες ελεγκτών, πρέπει να έχουν λειτουργικοί και οικονομική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από τον οποιοδήποτε ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανόμενων ελέγχων.

Τα βασικά σημεία για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών, όπως αυτά ορίζονται από το Σώμα είναι : Ο ελεγκτής πρέπει να αποφεύγει την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών, όταν αυτές μπορεί εύλογα να θεωρηθούν ότι επηρεάζουν σημαντικά την αντικειμενικότητα του ,η ύπαρξη οικονομικού συμφέροντος από την πορεία των εργασιών ενός πελάτη, το οποίο οφείλεται είτε σε συμμετοχή στο κεφάλαιο, είτε σε παροχή ή λήψη δανείου προς ή από τον πελάτη, κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων, ο ελεγκτής δεν πρέπει να δέχεται από κανένα πρόσωπο, ως προς τα πλαίσια του ελέγχου του και τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει, η ύπαρξη στενής προσωπικής σχέσης εξ αίματος, αγχιστείας και φιλίας με μέλος της Διοίκησης ή με άλλο στέλεχος της ελεγχόμενης επιχείρησης, αποτελεί ένα ακόμα εμπόδιο για μια αντικειμενική πρόσβαση προς την ελεύθερη έκφραση γνώμης, ο ανεξάρτητος ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό, από πλευράς συνολικών επαγγελματικών αμοιβών, από την αμοιβή που προέρχεται από ένα συγκεκριμένο πελάτη, σε καμία περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να δέχεται προμήθεια για την από μέρους του πελάτη εφαρμογή των συμβουλών του

4.8 Άμβλυση της Ανεξαρτησίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Τα τελευταία χρόνια δημιουργήθηκαν σοβαρά ερωτήματα σχετικά με την Ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, όπως έχουμε αναφέρει και σε παραπάνω κεφάλαια.

Ποιοι όμως είναι οι παράγοντες εκείνοι οι οποίοι οδηγούν στη νόθευση της ανεξαρτησίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών? Ποιοι είναι εκείνοι οι παράγοντες οι οποίοι θέτουν τόσο τους ελεγκτές και τις ελεγκτικές εταιρίες όσο και τις επιχειρήσεις σε κίνδυνο? Αναφέρονται παρακάτω οι παράγοντες που συναντάμε περισσότερο συχνά στην βιβλιογραφία: Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας, η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρία- πελάτη, ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών, η παραμονή σε έτη του ορκωτού ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη.

Συμπληρωματικά αναφέρονται και άλλοι παράγοντες όπως: Τα αποτελέσματα των δώρων στους ελεγκτές, η οικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης, οι επιτροπές ελέγχου.

Ας εξετάσουμε όμως πιο αναλυτικά τους παραπάνω παράγοντες:

❖ Παροχή από τον ελεγκτή εξειδικευμένων διοικητικών υπηρεσιών πέραν των Ελεγκτικών.

Οι εταιρίες δέχονται ένα ευρύ φάσμα μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τις εταιρίες ελεγκτών. Οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν χρηματοδότηση επενδύσεων, στρατηγικό σχεδιασμό, σχεδιασμό πρόσληψης προσωπικού, εγκατάσταση προγραμμάτων και υπηρεσίες ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου. Το ερώτημα που γεννιέται είναι κατά πόσο η παροχή των παραπάνω ελεγκτικών υπηρεσιών επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή, επιφέροντας εκπτώσεις ποιότητας στη διενέργεια του ελέγχου.

Παρακάτω παρατίθενται μια ανασκόπηση των θεωρητικών απόψεων και των συμπερασμάτων των εμπειρικών ερευνών. Οι Frankel et al. διαπίστωσαν ότι οι εταιρίες με υψηλό ποσοστό λήψης υπηρεσιών πέραν των ελεγκτικών εμφανίζουν μεγαλύτερο ποσοστό εμφάνισης κερδών πέραν των αναμενόμενων, και έχουν μεγαλύτερη πιθανότητα να πλησιάσουν ή ακόμα και να ξεπεράσουν τα κέρδη που προβλέπουν για αυτές οι αναλυτές. Ωστόσο αυτή η θετική σχέση μεταξύ των μη ελεγκτικών υπηρεσιών και των κερδών είναι αρκετά μειωμένη για τις μεγάλες εταιρίες. Η δημιουργία μικρών εκπλήξεων στα κέρδη, παραπέμπει στο συμπέρασμα ότι οι ελεγκτές εμφανίζουν μεγαλύτερη επιείκεια στις εταιρίες που παρέχουν και τις δύο υπηρεσίες καθώς δημιουργούνται δεσμοί λόγω της διάχυσης γνώσεων που πραγματοποιείται και από τα δύο μέρη⁹⁶. Επίσης, οι μελετητές διαπίστωσαν την ύπαρξη αρνητικής σχέσης μεταξύ της χορήγησης μη ελεγκτικών υπηρεσιών και της τιμής της μετοχής της ελεγχόμενης εταιρίας, καθώς οι πελάτες θεωρούν πως τέτοιου είδους ενέργεια μειώνει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων

Σε παρόμοια συμπεράσματα με τους Frankel et al. είχε καταλήξει νωρίτερα και ο Antle, ο οποίος διαπίστωσε, ότι η παροχή διοικητικών υπηρεσιών αυξάνει τον κίνδυνο για την ανάπτυξη στενής συνεργασίας μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας, εφόσον οι αποφάσεις της διοίκησης ακολουθούν τις προτάσεις του ελεγκτή. Ωστόσο, ο Antle, όπως και η De Angelo, θεωρεί ότι το ενδεχόμενο απώλειας της φήμης και του καλού ονόματος του ελεγκτή κατά την εκτέλεση των επαγγελματικών του καθηκόντων, αποτελεί ισχυρό παράγοντα αποφυγής μείωσης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και επομένως αποτελεί κίνητρο ενίσχυσης της ποιότητας του εξωτερικού ελέγχου.

Επίσης ο Shockley διαπίστωσε ότι οι ελεγκτικές εταιρίες που παρέχουν συμβουλευτικές υπηρεσίες στις διοικήσεις των ελεγχόμενων εταιριών θεωρούνται ότι εμφανίζουν αυξημένο ρίσκο απώλειας ανεξαρτησίας σε συνδυασμό και με τον ανταγωνισμό που υφίσταται μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών για την προσέλκυση και διατήρηση πελατείας. Επίσης, αποδεικνύεται εμπειρικά ότι οι οικονομικά εύρωστες ελεγκτικές εταιρίες, διατρέχουν μικρότερο κίνδυνο απώλειας της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των μελών τους σε σχέση με τις οικονομικά ασθενείς ελεγκτικές εταιρίες.

Αν και το θέμα της δημοσίευσης και της απαγόρευσης των λοιπών υπηρεσιών ακόμα δεν έχει λυθεί ωστόσο οι επενδυτές φαίνεται να θεωρούν την αποκάλυψη αυτής της πληροφόρησης σημαντική για την ανάληψη επενδύσεων. Ωστόσο σε έρευνες που έχουν διεξαχθεί δεν φαίνεται να επηρεάζεται η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα και η ακεραιότητα των ελεγκτών από την ταυτόχρονη παροχή λοιπών υπηρεσιών. Ολοκληρώνοντας, διαπιστώνουμε ότι οι έρευνες δεν συμφωνούν ως προς το εάν η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών επιδρά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή και άρα πρέπει να αποτελεί ασυμβίβαστη η ταυτόχρονη παροχή με τη διεξαγωγή ελεγκτικών υπηρεσιών.

❖ Θητεία των ελεγκτών και η συχνότητα εναλλαγής τους.

Τα επιχειρήματα υπέρ ή κατά της υποχρεωτικής εναλλαγής των ελεγκτών ήρθαν στο προσκήνιο μετά από τον ισχυρισμό της επιτροπής κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. ότι η μακροχρόνια θητεία ενός ελεγκτή κλονίζει την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Οι υποστηρικτές της εναλλαγής των ελεγκτών υποστηρίζουν ότι μια αλλαγή παρέχει ένα νέο τρόπο εκτίμησης των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας.

Σύμφωνα με τους Davis et al. η πολύχρονη θητεία επηρεάζει άμεσα την αντικειμενικότητα του ελέγχου εξαιτίας του ότι οι ελεγκτές αρχίζουν να λειτουργούν σαν υπερασπιστές της επιχείρησης, αδυνατώντας να ενσωματώσουν στην έκθεσή τους νέα στοιχεία ή αλλαγές τα οποία αποκτούν σημαντική βαρύτητα, ενώ στην προσπάθεια τους να διατηρήσουν τον πελάτη εμφανίζεται το κίνητρο να αποσιωπούν τυχόν αμφίβολες ενέργειες.

Την ίδια άποψη υποστήριξε νωρίτερα και ο Flint ο οποίος διατύπωσε την άποψη ότι η μακροχρόνια θητεία ενός ελεγκτή είναι δυνατόν να δημιουργήσει ισχυρή αφοσίωση και συναισθηματική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία, γεγονός που επηρεάζει αρνητικά την αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία του.

Οι αντίπαλοι της εναλλαγής στηρίζονται κυρίως στα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μια μακροχρόνια θητεία. Η ποιότητα του ελέγχου μπορεί να είναι μικρή στο αρχικό στάδιο καθώς ο νέος ελεγκτής βρίσκεται στη διαδικασία απόκτησης γνώσης για τον πελάτη και το κόστος έναρξης είναι σημαντικά υψηλό.

Άλλα κόστη προέρχονται από την ανάγκη να θυσιάσει η εταιρία κάποιους πόρους της για να βοηθήσει τον ελεγκτή. Μάλιστα οι Johnson et al. κατέδειξαν ότι τα τρία πρώτα χρόνια που ακολουθούν της αλλαγής ενός ελεγκτή η ποιότητα του ελέγχου είναι μικρότερη. Τέλος η προσφορά ελεγκτικής υπηρεσίας χαμηλού επιπέδου εγκυμονεί άμεσα και έμμεσα κόστη. Το άμεσο κόστος συνδέεται με τον κίνδυνο δικαστικών αγωγών από την εταιρία ενώ το έμμεσο κόστος με την απώλεια φήμης με σημαντικές συνέπειες στη δυνατότητα προσέλκυσης πελατών.

❖ Διοικητικά συμβούλια και επιτροπές ελέγχου.

Μια πλειάδα επιστημονικών ερευνών έχουν συνδέσει την ποιότητα του ελέγχου με τα διοικητικά συμβούλια, τη σύνθεσή τους και τις επιτροπές ελέγχου. Σύμφωνα με τα πορίσματα των ερευνών αυτών η ποιότητα του ελέγχου είναι υψηλότερη όταν τα διοικητικά συμβούλια και οι επιτροπές ελέγχου είναι ανεξάρτητες στο σύνολο ή στην πλειονότητά τους.

Με τον όρο ανεξάρτητες επιτροπές σύμφωνα με τον ορισμό της επιτροπής Blue Ribbon εννοείται η συμμετοχή εξωτερικών συμβούλων, δηλαδή ανθρώπων που δεν έχουν ή είχαν επαγγελματικές επαφές με την εταιρία τα προηγούμενα πέντε έτη, δεν λαμβάνουν κάποιο άλλο είδος αμοιβής εκτός της αμοιβής του ως μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή της επιτροπής ελέγχου, δεν έχουν άμεση συγγένεια με κάποιους από τους εργαζόμενους της επιχείρησης, δεν κατέχουν σημαντικό ποσοστό μετοχών και δεν είναι στελέχη εταιριών στις οποίες απασχολούνται ως σύμβουλοι στελέχη της ελεγχόμενης εταιρίας.

Αργότερα με την πράξη Sarbanes-Oxley το 2002, ο ορισμός της ανεξαρτησίας έγινε πιο ευρύς με συνέπεια να θεωρείται ένα μέλος ως ανεξάρτητο όταν δεν λαμβάνει κάποια αμοιβή για συμβουλευτικές ή άλλες υπηρεσίες από την εταιρία και δεν είναι μέλος θυγατρικής ή συνδεδεμένης εταιρίας.

Οι Carcello και Neal παρουσίασαν ότι οι ελεγκτές είναι πιθανότερο να δημοσιεύσουν μια διαφοροποιημένη γνώμη αβεβαιότητας για τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης όταν υπάρχουν ανεξάρτητα διοικητικά συμβούλια καθώς ακόμη ότι διατρέχουν μικρότερο ρίσκο να απολυθούν από αυτήν την εταιρία.

Επίσης ο Klein, με ερευνά του απέδειξε ότι εταιρίες με ανεξάρτητα και επομένως ισχυρά διοικητικά συμβούλια εμφάνισαν μικρότερα ποσοστά μη κανονικών κερδών, υπονοώντας με τον τρόπο αυτό ότι η παραποίηση των κερδών από τα διοικητικά στελέχη των εταιριών αυτών είναι σημαντικά περιορισμένη.

Μια γενική παρατήρηση που θα μπορούσε να διατυπωθεί στο σημείο αυτό είναι ότι η ανεξαρτησία των μελών των διοικητικών συμβουλίων και επομένως η αποτελεσματικότερη εταιρική διακυβέρνηση, συνδέεται άμεσα με την ποιότητα και την ανεξαρτησία των ελεγκτών, οι οποίοι εμφανίζουν αυξημένη ικανότητα να εντοπίζουν λογιστικά και διαχειριστικά προβλήματα ενώ ταυτόχρονα να ελέγχουν την στάση των στελεχών της διοίκησης ως προς τη νόθευση των δημοσιευθέντων κερδών.

❖ Προηγούμενη θητεία ελεγκτή ως μάνατζερ στις επιχειρήσεις.

Οι μελετητές εντόπισαν περιπτώσεις εμφάνισης ανεπαρκούς ποιότητας στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι ελεγκτές παλαιότερα είχαν εκτίσει θητεία ως ανώτερα στελέχη των εταιριών που εξετάζαν. Ο περιορισμός που έχει τεθεί από την πράξη Sarbanes-Oxley σχετικά με την παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών από ελεγκτή που εργαζόταν τα προηγούμενα έτη στη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας, αποτελεί ενδεικτικό της βαρύτητας του θέματος. Το ερώτημα που διερευνήθηκε είναι αν η σχέση που υπάρχει μεταξύ των ελεγκτών και των πρώην εργοδοτών τους επηρεάζει την αντικειμενικότητα και την αμεροληψία των ελεγκτών και άρα την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου.

Ο Lennox διακρίνει τρεις τύπους δέσμευσης του ελεγκτή με την ελεγχόμενη εταιρία. Η πρώτη περίπτωση αναφέρεται στην προηγούμενη επαγγελματική καριέρα του ελεγκτή ως μάνατζερ της ελεγχόμενης εταιρίας. Η δεύτερη περίπτωση δέσμευσης εμφανίζεται όταν ο μάνατζερ της ελεγχόμενης εταιρίας πείθει να οριστεί ως ελέγκτρια εταιρία εκείνη στην οποία εργαζόταν παλαιότερα.

Τέλος ο τρίτος τύπος δέσμευσης εμφανίζεται εντελώς τυχαία, εξαιτίας της μεγάλης κινητικότητας ως προς την εργασία που εμφανίζουν οι εργαζόμενοι. Σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας η συχνότητα των εταιριών που δεχόταν «καθαρή γνώμη» από τον ελεγκτή εμφανίζεται μμεγαλύτερη στις περιπτώσεις που υπάρχει προηγούμενη επαγγελματική σχέση, γεγονός που υποστηρίζει την εξασθένιση της ποιότητας του ελέγχου.

Επίσης οι Menon και Williams διαπίστωσαν ότι οι ελεγχόμενες εταιρίες που απασχολούν ελεγκτές-πρώην στελέχη τους εμφανίζουν μμεγαλύτερα μη κανονικά κέρδη από ό,τι οι υπόλοιπες εταιρίες. Επομένως φαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές οι ελεγκτές είναι πιο επιεικής στην κατάδειξη προβλημάτων και στη δημοσίευση σχολίων στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών- πρώην εργοδοτών τους.

Άλλωστε προς αυτήν την κατεύθυνση πορεύθηκε και η πράξη Sarbanes-Oxley κατά την οποία εκτέθηκαν τα ασυμβίβαστα των ελεγκτών. Εντούτοις, η δημιουργία διαπροσωπικών σχέσεων απορρέει ως ένα βαθμό από την εκτελούμενη εργασία, την έκταση των οποίων χρειάζεται να θέσει και να περιορίσει ο εξωτερικός ελεγκτής στηριζόμενος στην προσωπική του ηθική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : Φύλλα εργασίας

5.1 Φύλλα εργασίας

Από τον ορισμό των "φύλλων εργασίας" γνωρίζουμε ότι είναι, το σύνολο των φύλλων που περιλαμβάνει όλο το αποδεικτικό υλικό, το οποίο συγκέντρωσαν οι ελεγκτές για να παρουσιάσουν την μελέτη που πραγματοποίησαν, τις μεθόδους και διαδικασίες που ακολούθησαν και τα συμπεράσματα στα οποία καταστάλαξαν. Τα φύλλα εργασίας μπορούμε να πούμε ότι είναι ένα μέσο που συνδέει τα λογιστικά βιβλία του πελάτη και την έκθεση των ελεγκτών.

Τα φύλλα εργασίας πρέπει έχουν εμπιστευτικό χαρακτήρα. Επίσης, στα φύλλα εργασίας επιβάλλεται να περιέχονται: συμφωνίες με τα βιβλία της τράπεζας, αναλύσεις του καθολικού, αντίγραφα επιστολών, αντίγραφα πρακτικών συνεδριάσεων, οργανωτικά διαγράμματα, προσωρινά ισοζύγια, προγράμματα ελέγχου, ερωτηματολόγια για τον εσωτερικό έλεγχο κ.α. Οι βασικότεροι στόχοι των φύλλων ελέγχου είναι: Η οργάνωση και ο συντονισμός όλων των περιόδων της ελεγκτικής εργασίας, η ομαλή κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου και η δημιουργία και αναλυτική διευκρίνιση των αποτελεσμάτων των ελεγκτών που περιέχονται στην έκθεση.

Τα Φύλλα Εργασίας που θα συντάξει ο ελεγκτής θα πρέπει: Να συσχετίζονται με το ελεγκτικό αντικείμενο, να περιέχουν, και τα εξής στοιχεία:

- Το πρόγραμμα ελέγχου.
- Το ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου, συμπληρωμένο με τις σημειώσεις της ερευνάς του εσωτερικού ελέγχου.
- Τις επιβεβαιωτικές επιστολές των τρίτων (πελατών, τραπεζών κ.λπ.).
- Τις επιστολές της Διοικήσεως.
- Τα πρακτικά των συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου και των Γενικών Συνελεύσεων ή σημειώσεις του ελεγκτή επ' αυτών.
- Διαφόρους Πίνακες, καταστάσεις, αναλύσεις λογαριασμών, σχόλια και σημειώσεις του ελεγκτή.
- Πληροφορίες, διευκρινίσεις για την πληρέστερη παρουσίαση του ελεγκτικού αντικειμένου.
- Το δείγμα ελέγχου κάθε αντικειμένου.
- Τις ελεγκτικές διαδικασίες και αποδείξεις που εφαρμόστηκαν κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο.
- Τις τυχόν παρατηρήσεις του ελέγχου, τεκμηριωμένες με συγκεκριμένα παραδείγματα.

Το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας θα πρέπει να έχει λογική συνοχή. Ακόμα τα φύλλα εργασίας πρέπει να διατηρούνται, κατά τη διάρκεια της χρήσεως και μετά την ολοκλήρωση ελέγχου, ως απόρρητα έγγραφα. Οι ελεγκτές οφείλουν τα γνωρίζουν τα φύλλα εργασίας του προηγούμενου ελέγχου. Ο έλεγχος της ελεγκτικής εργασίας πρέπει να ακολουθείται από τα φύλλα εργασίας, που συντάσσει ο ελεγκτής.

5.2 Διάκριση και περιεχόμενων φύλλων εργασίας

Σχετικά με τη διάκριση και το περιεχόμενο των φύλλα εργασίας, τονίζονται τα εξής:

Διάκριση Φύλλων Εργασίας

Τα φύλλα εργασίας διακρίνονται ανάλογα με τον έλεγχο που αφορούν, σε:

- Φύλλα Εργασίας προκαταρκτικού ελέγχου

Στον προκαταρκτικό έλεγχο, που πραγματοποιείται με το ανάλογο πρόγραμμα. οι ελεγκτές καταρτίζουν τα απαραίτητα φύλλα εργασίας, τα οποία απαιτείται να είναι αριθμημένα με τη σειρά του ελεγκτικού αντικειμένου (πχ έλεγχος μισθοδοσίας προσωπικού, έλεγχος Αγορών, έλεγχος Πωλήσεων κ.λπ.). Η αρίθμηση είναι λιτή και πραγματοποιείται με τους αριθμούς μέχρι να συμπληρωθούν όλα τα φύλλα εργασίας του Προκαταρκτικού Ελέγχου.

- Φύλλα Εργασίας τελικού ελέγχου

Στον Τελικό Έλεγχο, που γίνεται με το ανάλογο πρόγραμμα, οι ελεγκτές δημιουργούν τα απαραίτητα φύλλα εργασίας, τα οποία απαιτείται να είναι αριθμημένα με τη σειρά των λογαριασμών των Οικονομικών Καταστάσεων ή των λογαριασμών του Ισοζυγίου. Η αρίθμηση πρέπει να είναι λιτή και να πραγματοποιείται με τους αριθμούς μέχρι εξαντλήσεως του αριθμού των λογαριασμών. Όταν υπάρχουν περισσότερα φύλλα εργασίας για τον ίδιο λογαριασμό, τότε χρησιμοποιείται αρίθμηση όπως 1/1, 1/2, 1/3 κ.λπ

Περιεχόμενο Φύλλων Εργασίας

Τα Φ.Ε. πρέπει να έχουν συγκεκριμένες ενδείξεις και να περιέχουν τα παρακάτω στοιχεία:

Υποχρεωτικές ενδείξεις

Στα φύλλα εργασίας του προκαταρκτικού ή τελικού ελέγχου πρέπει να υπάρχουν οι παρακάτω ενδείξεις:

- Η επωνυμία της ελεγχόμενης επιχειρήσεως, στο αριστερό άνω μέρος.
- Η ελεγχόμενη χρήση, π.χ. χρήση 1998, στο αριστερό άνω μέρος κάτω από την επωνυμία.
- Ο αύξον αριθμός του φύλλου εργασίας π.χ. 5, στο δεξιό άνω μέρος.
- Η ημερομηνία καταρτίσεως του φύλλου εργασίας, στο δεξιό άνω μέρος.
- Η μονογραφή του Ελεγκτή, στο δεξιό άνω μέρος.
- Ο τίτλος του λογαριασμού με το αντίστοιχο υπόλοιπο της παρούσης και προηγούμενης χρήσεως.

Βασικό περιεχόμενο των Φύλλων Εργασίας

Το βασικό περιεχόμενο των φύλλων εργασίας είναι τα αποτελέσματα της εργασίας του ελεγκτή. Το αποτέλεσμα πρέπει να είναι σύντομο, εύκολο στην ανάγνωση, σαφές και κατανοητό από κάθε ενδιαφερόμενο.

Λοιπά στοιχεία των Φύλλων Εργασίας

Τα φύλλα εργασίας μπορεί να περιέχει ακόμη και τα εξής στοιχεία:

- Οι πληροφορίες για το περιεχόμενο του λογαριασμού στον οποίο αναφέρεται το φύλλο εργασίας.
- Οι ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποίησε, ο ελεγκτής, καθώς και ένα μέρος του ελέγχου εφόσον δεν έχει συνταχθεί πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία αυτά.
- Οι αναλύσεις των λογαριασμών, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο.
- Η χρήση συμβόλων ελέγχου με διευκρίνιση αυτών σε κάθε φύλλο εργασίας ή σε ειδικό επεξηγηματικό φύλλο εργασίας.

Τσεκαρίσματα και συντμήσεις επί των Φύλλων Εργασίας

Τα Φ.Ε. πρέπει να περιέχουν συγκεκριμένα τσεκαρίσματα ή συντμήσεις σε βεβαίωση ανάλογων ελεγκτικών διαδικασιών, που έχουν εκτελεστεί από τους ελεγκτές.

- Τσεκαρίσματα
 - Συμφωνία υπολοίπου με Γενικό Καθολικό
 - Συμφωνία υπολοίπου με Αναλυτικό Καθολικό
 - Συμφωνία με στοιχεία Φακέλου παρελθούσης χρήσεως
 - Επαλήθευση ποσού με δικαιολογητικά
 - Αθροίσεις (καθέτως και οριζοντίως)
 - Αθροίσεις μόνον καθέτως
 - Αθροίσεις μόνον οριζοντίως
 - Μεταφερόμενο άθροισμα από την προηγούμενη σελίδα
 - Πολλαπλασιασμοί
- Συντμήσεις
 - Φύλλο Εργασίας
 - Ισολογισμός
 - Αποτελέσματα χρήσεως
 - Γενικό Καθολικό
 - Αναλυτικό Καθολικό
 - Βιβλίο Απογραφής
 - Βιβλίο Αποθήκης
 - Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο
 - Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων
 - Ημερολόγιο Αγορών

- Ημερολόγιο Πωλήσεων
- Ημερολόγιο Ταμείου
- Μόνιμος Φάκελος

Φύλλα Εργασίας που συντάσσονται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση του προκαταρκτικού ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να συντάξουν δύο ακόμα φύλλα εργασίας. Το πρώτο που θα έχει τίτλο "Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων Προκαταρκτικού Ελέγχου", και θα αναφέρονται, επιγραμματικά, όλα τα αποτελέσματα της έρευνας, που έχουν βρεθεί από τον έλεγχο. Στο δεύτερο φύλλο εργασίας, που θα έχει τίτλο "Υπόψη τελικού Ελέγχου", θα αναφέρονται όσα θέματα απαιτούν διευκρινίσεις ή θέλουν επανέλεγχο κατά το τελικό στάδιο της διαδικασίας. Τα φύλλα αυτά ταξινομούνται στην αρχή των φύλλων εργασίας του Προκαταρκτικού ελέγχου.

Μετά την ολοκλήρωση του τελικού ελέγχου, οι ελεγκτές οφείλουν να συντάξουν δυο ακόμα φύλλα εργασίας. Το πρώτο που θα έχει τίτλο, "Ανακεφαλαίωση Παρατηρήσεων Τελικού Ελέγχου" θα περιέχει, επιγραμματικά, όλες τις παρατηρήσεις που έχουμε από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε. Και στο δεύτερο φύλλο εργασίας, με το τίτλο "Υπόψη ελέγχου επομένης χρήσεως", θα τονίσουμε όλα τα θέματα που δεν διευκρινίστηκαν κατά τον τελικό έλεγχο και πρέπει να επανεξεταστούν κατά τον έλεγχο της επόμενης χρήσεως. Τα φύλλα αυτά ταξινομούνται στο τμήμα Φακέλου ελέγχου "Γενικά".

<http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2007/SkalidakiChrysoula/attach-ed-document-1296113799-484592-2305/skalidaki2007.pdf>

5.3 Είδη Φακέλων Φύλλων Εργασίας

Οι ελεγκτές κατά κανόνα οφείλουν να έχουν δύο είδη φακέλων φύλλων εργασίας για κάθε πελάτη τους, τους φακέλους ετήσιων ελέγχων και το μόνιμο φάκελο. Στον ετήσιο φάκελο συλλέγονται μόνο φύλλα εργασίας που συμπληρώθηκαν κατά τον έλεγχο του έτους αυτού. Σε αντίθεση με το μόνιμο φάκελο συγκεντρώνονται φύλλα εργασίας, όπως τα αντίγραφα άρθρων του καταστατικού κ.α., τα οποία δεν μεταβάλλονται.

Μόνιμος Φάκελος Ελέγχου

Ο μόνιμος φάκελος βοηθάει τρεις σκοπούς. Ο πρώτος είναι να ενημερώνονται οι ελεγκτές για θέματα που αφορούν μακροχρόνιες περιόδους, να προσανατολίζονται οι νέοι ορκωτοί λογιστές σε σχέση με την οργάνωση και τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης του πελάτη και τέλος να προστατεύονται τα φύλλα

εργασίας που αφορούν θέματα που παρουσιάζουν σχετικά μικρές μεταβολές ή που δεν μεταβάλλονται καθόλου ώστε να αποφεύγεται η σύνταξή τους κάθε φορά που γίνεται έλεγχος. Οι περισσότερες από τις πληροφορίες που φυλάσσονται στον μόνιμο φάκελο συγκεντρώνονται κατά τον πρώτο έλεγχο του πελάτη.

Ο μόνιμος φάκελος περιέχει πληροφορίες όπως: Αντίγραφα του καταστατικού της εταιρείας και λοιπές ειδικές διατάξεις, Οργανογράμματα της επιχείρησης, αρμοδιότητες και ευθύνες των στελεχών, Διαγράμματα λογιστικής οργάνωσης, εγχειριδίων διαδικασιών, εγχειρίδια λειτουργίας λογαριασμών και άλλα στοιχεία που αναφέρονται στον εσωτερικό έλεγχο, Όροι έκδοσης μετοχών και ομολογιών, Αντίγραφα μισθωτηρίων συμβολαίων συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, κανονισμών συνταξιοδότησης, εργατικών συμβάσεων, Διάγραμμα γενικής διάταξης του εργοστασίου και διάγραμμα παραγωγικής διαδικασίας, Αντίγραφα πρακτικών συμβουλίου, συνέλευσης μετόχων και διαφόρων επιτροπών, Αναλύσεις "μόνιμων" λογαριασμών, όπως οι λογαριασμοί γηπέδων, κτιριακών εγκαταστάσεων, μετοχικού κεφαλαίου μακροπρόθεσμων δανείων, Αντίγραφα δηλώσεων φόρου εισοδήματος προηγούμενων ετών, Περίληψη λογιστικών αρχών που εφαρμόζονται, ρθρα εφημερίδων ή περιοδικών που αναφέρονται στην επιχείρηση.

Ετήσιος Φάκελος Ελέγχου

Στον ετήσιο φάκελο ελέγχου πρέπει να υπάρχουν κεφάλαια και να έχει τη αρμόζουσα ένδειξη και πίνακα περιεχομένων. Μπορεί να συμπληρώνεται σε δύο περιόδους κατά την διάρκεια της χρήσης. Κατά την πρώτη περίοδο που είναι ο ενδιάμεσος έλεγχος που πραγματοποιείται από τον μήνα Οκτώβριο μέχρι και το τέλος του μήνα Φεβρουαρίου. Στον ενδιάμεσο έλεγχο δημιουργείται η πρώτη εικόνα του φακέλου. Δηλαδή, γίνεται η ταξινόμηση με βάση τις ομάδες του ελληνικού λογιστικού σχεδίου. Ο ενδιάμεσος έλεγχος είναι ένας έλεγχος παραστατικών (έλεγχος εσόδων – εξόδων).

Στον οριστικό έλεγχο γίνεται έλεγχος όλων των άλλων στοιχείων της εταιρείας ώστε ο εξωτερικός ελεγκτής να υπογράψει τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας. Ο οριστικός έλεγχος πραγματοποιείται από τον μήνα Μάρτιο έως και τέλη του Ιουνίου.

5.4 Συμπέρασμα

Συμπερασματικά, τα φύλλα εργασίας πρέπει να έχουν καλό παρουσιαστικό, με προσεγμένη τη διάταξη τους, να είναι εύκολα στην ανάγνωση, με πλήρεις και σαφείς τίτλους με επεξηγήσεις ως προς τις πηγές και με επιβεβαίωση της εργασίας που πραγματοποιήθηκε.

Για κάθε θέμα πρέπει να υπάρχει ξεχωριστό φύλλο εργασίας. Σε κάθε φύλλο πρέπει να τονίζεται η μέθοδος και η διαδικασία που εφάρμοσαν οι ελεγκτές για να επιβεβαιώσουν τα γεγονότα. Ακόμα, να τονίζεται το εύρος που καλύπτουν οι έλεγχοι διαδικασιών και τέλος να υπάρχουν σχόλια που θα αποδεικνύουν τα συμπεράσματα των ελεγκτών για κάθε εργασία τους.

Στην περίπτωση που ο έλεγχος πραγματοποιείται από ομάδα ελεγκτών τότε θα πρέπει οι ανώτεροι ελεγκτές να ελέγξουν τα φύλλα εργασίας που έχουν συντάξει οι βοηθοί για να δουν: Αν πραγματοποιήθηκε σωστά ο προγραμματισμός ελέγχου και ο κατάλληλος έλεγχος από το ελεγκτικό προσωπικό. Αν εφαρμόσθηκε η αρμόζουσα έρευνα και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και αν εντοπίσθηκε ικανό και κατάλληλο αποδεικτικό υλικό.

Τέλος, από τα φύλλα εργασίας πρέπει οποιοσδήποτε τα διαβάζει να μπορεί να μάθει αναλυτικά για τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθήθηκαν και τις πιστοποιήσεις που εφαρμόσθηκαν για κάθε περίπτωση.

(Σημειώσεις του Δρ. Δρογαλά Γεώργιου του μαθήματος Ελεγκτική) εφαρμόζω

Κεφάλαιο 6 :Ευθύνη ελεγκτή , έλεγχος οικονομικών καταστάσεων και ελεγκτικά πρότυπα

6.1 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Ο κάθε ελεγκτής οφείλει να τηρεί ορισμένες διαδικασίες για να μπορεί να ελέγχει την ελεγχόμενη κάθε φορά επιχείρηση. Το πρότυπο των διαδικασιών αυτών είναι:

- Να αξιολογεί κάθε φορά τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις και να κρίνει αν οι ανακρίβειες αυτές προέρχονται από απάτη ή από σφάλμα.
- Εάν εντοπίσει μία ανακρίβεια, η οποία αφού εξακριβωθεί από τον ίδιο τον ελεγκτή πως πρόκειται για περίπτωση απάτης, να μπορεί ο ελεγκτής να προβλέψει και τις επιπτώσεις αυτής.
- Σε περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις προκύψουν σημαντικά ανακριβείς, να μπορεί ο ελεγκτής να προβλέπει και τις επιπτώσεις στο κομμάτι του ελέγχου.

- Σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου ο ελεγκτής θα πρέπει να δρα με επαγγελματισμό και να έχει στο μυαλό του πως υπάρχει η πιθανότητα εντοπισμού απάτης ή λάθους, παρά την ενδεχόμενη εμπειρία του, που να οφείλονται στη μη ύπαρξη ακεραιότητας και τιμιότητας τόσο των ατόμων που διοικούν την οικονομική μονάδα όσο και αυτών που έχουν αναλάβει την εταιρική διακυβέρνησή της.
- Ο ελεγκτής θα πρέπει να υποβάλλει ερωτήματα προς τη Διοίκηση σχετικά με το εργασιακό περιβάλλον ώστε να μπορέσει να το κατανοήσει κι έπειτα να επικοινωνήσει με την εταιρική διακυβέρνηση και να της γνωστοποιήσει πως τα μέλη που απαρτίζουν την οικονομική μονάδα θα πρέπει να γνωρίζουν την πολιτική αυτής, τις επιχειρησιακές πρακτικές και την ηθική συμπεριφορά που θα πρέπει να τους διακρίνει.
- Να διατυπώνει ερωτήματα προς τη Διοίκηση σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου για να μπορεί να ελέγχει κατά πόσο η Διοίκηση έχει γνώσει για οποιαδήποτε πιθανή απάτη.
- Έπειτα να εξετάζει κατά πόσο εκείνοι που ασχολούνται με την εταιρική διακυβέρνηση ελέγχουν τις διαδικασίες που ακολουθεί η Διοίκηση για να εντοπίσει τον κίνδυνο τυχόν απάτης. Επίσης να υποβάλλει ερωτήματα σε αυτούς για όποιο θέμα ο ελεγκτής κρίνει απαραίτητο πως πρέπει να γνωρίζει.
- Αφού συγκεντρώσει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες να εξετάζει αν εμφανίζεται πουθενά ο παράγοντας – απάτη.
- Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει κινδύνους οι οποίοι κρίνονται σημαντικοί, να προχωράει σε έλεγχο των δικλίδων ασφαλείας, να ελέγχει δηλαδή κατά πόσο οι δικλίδες αυτές εφαρμόζονται όπως έχουν καθοριστεί.
- Στο σημείο αυτό, εφόσον ο ελεγκτής έχει εντοπίσει μία ανακρίβεια, θα πρέπει να λαμβάνει εγγράφως διαβεβαιώσεις από τη Διοίκηση οι οποίες να αναφέρουν πως: η ίδια η Διοίκηση αναγνωρίζει την ευθύνη που έχει στο να συντονίζει την εύρυθμη λειτουργία των δικλίδων ασφαλείας που στοχεύουν στην παρεμπόδιση τυχόν απάτης ή λάθους, και πως θα πρέπει να κάνει γνωστά στον ελεγκτή όλα τα αποτελέσματα των εκτιμήσεων της σχετικά με τον κίνδυνο να περιέχονται λάθη στις οικονομικές καταστάσεις κάτι το οποίο οδηγεί και σε τυχόν ύπαρξη απάτης.
- Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει απάτη η οποία έχει διενεργηθεί από άτομα που αποτελούν το κομμάτι της Διοίκησης της εταιρείας, τότε ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει άμεσα εκείνους που ασχολούνται με τη διακυβέρνηση της εταιρείας.
- Εφόσον ο ελεγκτής αντιμετωπίσει δυσκολίες ως προς τη συνέχιση του ελέγχου, θα πρέπει να εξετάσει τις επαγγελματικές και νομικές ευθύνες που ισχύουν σε κάθε περίπτωση, και να σκεφτεί το ενδεχόμενο τυχόν παραίτησής του και τους λόγους που τον οδήγησαν στη λήψη της συγκεκριμένης απόφασης.

- Τέλος, αν ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα πως υπάρχει κίνδυνος ουσιώδους ανακρίβειας, και πως αυτή οφείλεται σε απάτη, θα πρέπει να τεκμηριώσει όλους εκείνους τους λόγους που τον οδήγησαν στο συγκεκριμένο συμπέρασμα.

6.1.1 Αστική ευθύνη

Ένας ελεγκτής έχει το δικαίωμα να εξετάζει οποιοδήποτε έγγραφο ή λογαριασμό καθώς και τα πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης και του Διοικητικού Συμβουλίου καθώς οφείλει να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη διαχειριστική λειτουργία της επιχείρησης. Έπειτα τη λήξη της χρήσεως, και αφού έχει προβεί σε όλες τις απαραίτητες υποδείξεις προς το Διοικητικό συμβούλιο, υποχρεούται να ελέγξει τον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα της Χρήσης. Αφού το κάνει αυτό, συντάσσει μια έκθεση την οποία και υποβάλλει προς τη Γενική Συνέλευση σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου. Από την έκθεση αυτή φαίνεται εάν ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα της Χρήσης απεικονίζουν τα πραγματικά στοιχεία της επιχείρησης.

Στο άρθρο 37 του Ν. 1920/1920 αναφέρεται πως οι ελεγκτές είναι υπαίτιοι για κάθε πταίσμα τους κατά την ενάσκηση του επαγγέλματος και οφείλουν σε κάθε περίπτωση να αποζημιώνουν την επιχείρηση. Συγκεκριμένα, ευθύνη προβλέπεται για κάθε ζημιά από πράξη ή παράλειψη κατά τον έλεγχο ή την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η αποζημίωση αυτή δεν μπορεί να είναι πενταπλάσια του συνόλου των εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Επίσης, όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στην πρώτη παράγραφο του νόμου, οι ορκωτοί ελεγκτές ή οι ελεγκτικές εταιρείες θα πρέπει να έχουν ασφαλιστική κάλυψη από ασφαλιστική εταιρεία είτε στην Ελλάδα είτε σε χώρα εντός Ευρωπαϊκής Κοινότητας για να μπορούν να αποζημιώσουν οποιοδήποτε ζημιωθέντα, φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

6.1.2 Νομική ευθύνη

Εφόσον οι Ορκωτοί Λογιστές εφαρμόζουν κάθε σχετικό νόμο, έχουν και νομική ευθύνη για τις εκθέσεις και τα πιστοποιητικά ελέγχου τα οποία εκδίδουν. Συνεπώς ένας ορκωτός μπορεί να υποπέσει είτε σε αστικό είτε σε ποινικό αδίκημα

είτε σε κάποιες περιπτώσεις να οδηγηθεί και σε πειθαρχικό έλεγχο εφόσον δεν ακολουθήσει την πρέπουσα διαδικασία και δεοντολογία κατά τη διαδικασία του ελέγχου.

6.1.3 Πειθαρχική ευθύνη

Η πειθαρχική ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών λογιστών βρίσκει νομοθετική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη σύνθεση Τριμελούς Πειθαρχικού Συμβουλίου για την άσκηση πειθαρχικού ελέγχου επί των ορκωτών λογιστών. Το Πειθαρχικό αυτό Συμβούλιο αποτελείται από:

- α) έναν δικαστικό λειτουργό (είτε εν ενεργεία είτε πρώην) ως Πρόεδρο,
- β) ένα μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου με τον αναπληρωτή του, οριζόμενα από το Εποπτικό Συμβούλιο και
- γ) έναν ορκωτό ελεγκτή λογιστή με τον αναπληρωτή του, εκλεγόμενοι από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Οι λόγοι για τους οποίους ένας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής μπορεί να παραπεμφθεί σε πειθαρχικό έλεγχο είναι οι εξής:

- α) παραμέληση άσκησης των καθηκόντων του,
- β) ανάρμοστη συμπεριφορά και
- γ) οποιαδήποτε παράβαση του νόμου ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση ή στις υποχρεώσεις αυτής. Για παράδειγμα το να πάψει να είναι εχέμυθος και να αποκαλύπτει σε τρίτους εμπιστευτικά στοιχεία που αφορούν τον πελάτη του, είναι ένας λόγος για παραπομπή του στο Εποπτικό Συμβούλιο.

Εφόσον το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν πρόκειται για δόλο ή βαρεία αμέλεια μπορεί να προβεί σε αυστηρές συστάσεις χωρίς απαραίτητα να παραπέμψει τον ορκωτό στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Σε περίπτωση όμως υποτροπής η παραπομπή είναι υποχρεωτική και εάν το Πειθαρχικό Συμβούλιο κρίνει την ενοχή του εγκαλούμενου είναι δυνατή η προσωρινή ή οριστική παύση, η επιβολή προστίμου ή επίπληξης.

6.1.4 Ηθική ευθύνη

Όπως κάθε επάγγελμα που αναλαμβάνει να εξυπηρετεί μία ανάγκη του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου έτσι και το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή έχει πέραν της νομικής ευθύνης και ηθική ευθύνη έναντι της κοινωνίας και των συγκεκριμένων κάθε φορά πελατών. Λόγω του ότι οι νομικές ευθύνες δεν επαρκούν να διαμορφώσουν και να περιγράψουν την πρέπουσα συμπεριφορά κάθε επαγγελματία στην πράξη, την ευθύνη αυτή (ηθική) την έχει αναλάβει το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Έχει επιβάλλει την ευθύνη αυτή με τη μορφή ενός επαγγελματικού κώδικα συμπεριφοράς τόσο προς τους πελάτες όσο και προς τα άλλα μέλη του σώματος.

Η προσωπική ηθική εγγύηση του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ίσως το σημαντικότερο στοιχείο που συντελεί στη δημιουργία της εμπιστοσύνης των διάφορων κοινωνικών ομάδων που χρησιμοποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το κοινό έχει ανάγκη να εμπιστευτεί τον ορκωτό ως προς τις προθέσεις του να εξυπηρετήσει ορισμένες ανάγκες. Για τους λόγους αυτούς λοιπόν, ο κώδικας αυτός δεν είναι τίποτα παραπάνω παρά η αναγνώριση της κοινωνικής ευθύνης την οποία επιβάλλει η κοινωνική διάσταση του επαγγέλματος.

6.1.5 Ευθύνη ελεγκτή προς την ελεγχόμενη ομάδα

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.Δ. 226/1092, «Ο ορκωτός ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενέργειας ή παραλείψεως κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου».

Ένας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής επομένως είναι πιθανό να βρεθεί υπαίτιος έναντι των πελατών του για έναν από τους παρακάτω λόγους:

- Αμέλεια. Κατά τη διαδικασία του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να αφοσιωθεί με επιμέλεια και προσοχή στη διεξαγωγή του ελέγχου, διαθέτοντας τον χρόνο που απαιτείται στην ελεγχόμενη εταιρεία. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα μπορούσε να κατηγορηθεί για αμέλεια ή αδιαφορία.
- Εχεμύθεια. Η διαρροή πληροφοριών σχετικά με την ελεγχόμενη μονάδα, από τον ορκωτό ελεγκτή σε τρίτους επιφέρει συνέπειες στον ορκωτό. Οι συνέπειες αυτές γίνονται σαφείς στο άρθρο 63γ παρ.2 του Ν.2190/1920 ο οποίος αναφέρει συγκεκριμένα ότι: «τιμωρείται δια φυλακίσεως μέχρι τριών μηνών πας ελεγκτής ανωνύμων εταιρειών, όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθειαν, περί των παρ' αυτού παρατηρηθέντων εν τη λειτουργία της εταιρείας».

- Αθέτηση συμφωνίας. Αν ένας ορκωτός ελεγκτής επιδείξει αμέλεια κατά τη διαδικασία του ελέγχου και αυτό έχει ως συνέπεια να προκληθεί ζημιά στην ελεγχόμενη μονάδα, τότε η ελεγχόμενη μονάδα έχει τη δυνατότητα να διεκδικήσει αποζημίωση λόγω αθέτησης συμφωνίας από τη μεριά του ορκωτού.
- Απάτη. Αν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής εντοπίσει απάτη κατά τη διενέργεια του ελέγχου και αποσιωπήσει ή αν ακόμα αποφασίσει να συνεργήσει στην πράξη αυτή εις βάρος του πελάτη του, τότε μπορεί να κατηγορηθεί για απάτη.

6.1.6 Ευθύνη ορκωτού ελεγκτή έναντι τρίτων

Οι αιτίες, στις οποίες αναφερθήκαμε παραπάνω (απάτη, εχεμύθεια, αμέλεια, απόκρυψη στοιχείων, συνεργεία σε απάτη, αδιαφορία, αθέτηση συμφωνίας) και για τις οποίες μπορεί να κατηγορηθεί ένας ορκωτός ελεγκτής λογιστής εξακολουθούν να ισχύουν και προς τρίτους, οι οποίοι έχουν ή επεδίωξαν να έχουν σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία και κατά τη διαδικασία αυτή βασίστηκαν σε ελεγχθείσες λογιστικές καταστάσεις. Αν από εκεί και πέρα το θέμα προχωρήσει δικαστικά, μένει να αποδειχθεί πως ο συγκεκριμένος τρίτος βασίστηκε πραγματικά στις ελεγμένες λογιστικές καταστάσεις και να υπολογιστούν οι ζημιές. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, πέραν των υποχρεώσεων που έχει προς τους πελάτες του, έχει και καθήκον προς τρίτους σε σχέση με ανακριβείς δηλώσεις που προκαλούν οικονομική ζημιά. Σε περίπτωση όμως που ο ορκωτός παρέχει συμβουλές σε τρίτο με ρητή αποποίηση ευθύνης, τότε δεν μπορούν να του καταλογισθούν ευθύνες.

6.1.7 Ευθύνη ορκωτού ελεγκτή προς συναδέλφους

Κάθε ορκωτός ελεγκτής, οφείλει να συμπεριφέρεται με τιμιότητα και ειλικρίνεια στους συναδέλφους του. Η μόνη θεμιτή κίνηση που επιτρέπεται να κάνει είναι να δώσει προσφορά για τις υπηρεσίες του σε πελάτη κάποιου συναδέλφου μόνον εφόσον του ζητηθεί και όχι να παρέχει υπηρεσίες στον πελάτη ενώ είναι υπεύθυνος άλλος συνάδελφος για το συγκεκριμένο πελάτη. Επίσης δεν είναι θεμιτό ο ορκωτός να παρέχει απασχόληση σε υπάλληλο συναδέλφου χωρίς να έχει ενημερωθεί ο ήδη υπάρχον εργοδότης. Αυτό παύει να ισχύει στην περίπτωση που ο υπάλληλος ζητάει ο ίδιος απασχόληση ή ανταποκρίνεται σε κάποια αγγελία.

6.2 Αρχές κώδικα δεοντολογίας της IFAC

Ο κώδικας δεοντολογίας, σύμφωνα με την IFAC, έχει ως στόχο τη θέσπιση κανόνων συμπεριφοράς των ελεγκτών σε σχέση με το επάγγελμά τους σε διεθνές επίπεδο.

Σύμφωνα λοιπόν με τον Κώδικα αυτό, ένας επαγγελματίας ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει ορισμένα χαρακτηριστικά και να τηρεί κάποιους κανόνες συμπεριφοράς. Ένα πολύ σημαντικό προσόν που θα πρέπει να διαθέτουν οι ελεγκτές είναι η αντικειμενικότητα. Ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι αντικειμενικός και αμερόληπτος κατά την εκτέλεση του έργου του όποια κι αν είναι η σχέση που τυχόν διαθέτει με την ελεγχόμενη μονάδα. Για να διαφυλάξει την αντικειμενικότητά του, ένας ορκωτός, θα πρέπει να έχει στο μυαλό του ορισμένους κανόνες οι οποίοι θα πρέπει να ισχύουν και τους οποίους θα πρέπει να τηρεί ώστε να είναι αντικειμενικός. Ένας βασικός κανόνας είναι πως όταν ο ελεγκτής παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες στον πελάτη δεν θα πρέπει ταυτόχρονα να παίρνει και διοικητικές αποφάσεις ο ίδιος, θα πρέπει η τοποθέτησή του να έχει καθαρά συμβουλευτικό ύφος. Επίσης, για να είναι αντικειμενικός ο ελεγκτής δεν θα πρέπει να έχει άλλου είδους οικονομική ανάμιξη με την ελεγχόμενη μονάδα πέρα της επαγγελματικής του αμοιβής, ούτε να έχει από το παρελθόν κάποιου άλλου είδους εργασιακής σχέσης με την μονάδα. Επιπλέον, για να μην επηρεάζεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή, δεν θα πρέπει να έχει ο ίδιος κάποιου είδους προσωπικής ή οικογενειακής σχέσης με τον πελάτη. Ένας ακόμα κανόνας είναι πως σε περίπτωση που χρειαστεί να αναθέσει την τήρηση των λογιστικών βιβλίων της ελεγχόμενης μονάδας σε κάποιους, εκείνοι δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση να συμμετέχουν και στον έλεγχο των βιβλίων αυτών. Για να παραμείνει αντικειμενικός, θα πρέπει να γνωρίζει εκ των υστέρων κατά πόσο μια πιθανή αντιδικία που μπορεί να προκύψει με την ελεγχόμενη μονάδα θα επηρεάσει την ανεξαρτησία αυτού. Επίσης, κάποιος ακόμα κανόνας που θα πρέπει να θέσει ο ελεγκτής στον εαυτό του εάν θέλει να διαφυλάξει την αντικειμενικότητά του είναι πως θα πρέπει το προσωπικό το οποίο απασχολείται στον έλεγχο μιας οικονομικής μονάδας θα πρέπει να εναλλάσσεται τακτικά και πως ο ίδιος θα πρέπει να τιμολογεί όλες τις υπηρεσίες που παρέχει στην μονάδα αυτή.

Επίσης, ένα ακόμα χαρακτηριστικό που θα πρέπει να διαθέτει ο ελεγκτής σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC είναι η ακεραιότητα. Για να είναι ακεραίος ένας ελεγκτής θα πρέπει κυρίως να παρέχει πληροφορίες και στοιχεία αξιόπιστα προς τρίτους, να αποφεύγει πράξεις οι οποίες μπορεί να θεωρηθούν πως επηρεάζουν την επαγγελματική του κρίση, για παράδειγμα να μη λαμβάνει δώρα από κανέναν, αλλά να αρκείται στην επαγγελματική του αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρέχει. Για να θεωρείται ακεραίος, θα πρέπει επιπλέον να είναι έντιμος, δίκαιος, αξιόπιστος, να μη δωροδοκείται και να παρέχει τις υπηρεσίες που χρειάζονται .

Σύμφωνα με τον Κώδικα αυτό, ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να μπορεί να είναι εχέμυθος. Ένας ελεγκτής, κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού του έργου διαθέτει πληροφορίες για την ελεγχόμενη μονάδα τις οποίες θα πρέπει να προστατεύει, να μην της χρησιμοποιεί και να μην της αποκαλύπτει σε τρίτους, εκτός βέβαια και αν διαθέτει κάποια εξουσιοδότηση ή αν βάσει νόμου έχει το δικαίωμα ή το καθήκον να τις αποκαλύψει. Η ύπαρξη εχεμύθειας πρέπει να επεκτείνεται σε όλο το ελεγκτικό προσωπικό και είναι καθήκον του ελεγκτή να παραμένει εχέμυθος ακόμα και μετά την αντικατάστασή του.

Επιπλέον, ο ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια. Ο ελεγκτής θα πρέπει να φροντίζει να επιμορφώνεται διαρκώς ώστε να μπορεί να παρέχει υπηρεσίες υψηλής απαιτητικότητας και να διατηρεί την ικανότητά του στο επάγγελμα. Θα πρέπει να είναι επιμελής στις εργασίες που αναλαμβάνει και να μπορεί να τις περατώσει στο χρόνο που πρέπει, δεν θα πρέπει να αναλαμβάνει εργασίες τις οποίες γνωρίζει πως δεν είναι σε θέση να ολοκληρώσει και να παραδώσει.

Τέλος, ο Κώδικας Δεοντολογίας της IFAC, ορίζει πως η συμπεριφορά του ελεγκτή θα πρέπει να είναι επαγγελματική. Θα πρέπει δηλαδή να υπερασπίζεται και να διατηρεί την καλή φήμη του επαγγέλματος, αποφεύγοντας τυχόν πράξεις και ενέργειες που οδηγούν στη δυσφήμισή του και επίσης να συμμορφώνεται και να ενεργεί βάσει νόμων και κανόνων.

6.2.1 Αιτίες παραβίασης του κώδικα δεοντολογίας

Οι λόγοι για τους οποίους μπορεί να παραβιάσει ο ελεγκτής τις παραπάνω αρχές είναι διάφοροι. Για το λόγο αυτό θα πρέπει ο ελεγκτής να γνωρίζει καλά τους λόγους αυτούς και να δρα με προσοχή ώστε να μην παραβιάσει τις αρχές του κώδικα δεοντολογίας.

Ένας λόγος που θα μπορούσε να οδηγήσει τον ελεγκτή στην παραβίαση των αρχών είναι το προσωπικό του συμφέρον. Δηλαδή ο ίδιος να έχει κάποιο συμφέρον στο να μην τηρήσει τις αρχές αυτές. Ένας λόγος επιπλέον είναι η ύπαρξη οικειότητας ανάμεσα στον επαγγελματία και την ελεγχόμενη μονάδα, δηλαδή το να έχει προσωπικές σχέσεις πέραν των εργασιακών με τα πρόσωπα τα οποία καλείται να ελέγξει θα μπορούσε να τον οδηγήσει στην παραβίαση των αρχών. Η συνηγορία αποτελεί μια ακόμα αιτία παραβίασης, το να έχει δηλαδή ο ελεγκτής συνηγορήσει με το πρόσωπο ή την μονάδα την οποία ελέγχει. Τέλος, άλλη μία αιτία που μπορεί να οδηγήσει τον ελεγκτή στην παραβίαση των αρχών του κώδικα δεοντολογίας της IFAC είναι ο εκφοβισμός. Δηλαδή, ο επαγγελματίας να μην μπορεί να εκφράσει ελεύθερα τη γνώμη του και την άποψή του επειδή για κάποιο λόγο κάποιος τον εκφοβίζει να μην το κάνει.

6.2.3 Μέτρα αντιμετώπισης των αιτιών παραβίασης των αρχών.

Ο κίνδυνος παραβίασης των Αρχών είναι ένας κίνδυνος ο οποίος πάντα υπάρχει και πάντα θα υπάρχει, για το λόγο αυτό οι ελεγκτικές εταιρείες σε εθνικό επίπεδο θα πρέπει ήδη να έχουν λάβει τα μέτρα τους ώστε να μπορούν να αντιμετωπίζουν τους κινδύνους αυτούς εάν τυχόν προκύψουν.

Τα μέτρα αυτά είναι χωρισμένα σε τρεις κατηγορίες: στα θεσμοθετημένα μέτρα, μέτρα δηλαδή που προκύπτουν από το θεσμικό πλαίσιο που καλύπτει το ελεγκτικό επάγγελμα, στα εταιρικά μέτρα, είναι τα μέτρα τα οποία το ίδιο το εσωτερικό της εταιρείας έχει θεσμοθετήσει ώστε να αντιμετωπίζει πιθανόν παραβιάσεις του Κώδικα Δεοντολογίας, και τέλος, στα ειδικά μέτρα, μέτρα τα οποία μπορεί να σχετίζονται και με αποφάσεις της εταιρείας αλλά μπορεί και να έχουν ληφθεί και από όργανα εκτός εταιρείας.

Τα θεσμοθετημένα μέτρα, είναι μέτρα για την αντιμετώπιση των κινδύνων τα οποία μπορεί να έχουν θεσμοθετηθεί, είτε από τα επαγγελματικά σώματα κάθε χώρας, είτε από την κυβέρνηση της κάθε χώρας, είτε ακόμα και από άλλους φορείς οι οποίοι όμως να έχουν την ισχύ των νόμων και των διατάξεων και αυτά να μπορούν να είναι γενικής θέσπισης για όλους τους επαγγελματίες στη συγκεκριμένη χώρα. Τα μέτρα αυτά έχουν θεσμοθετηθεί για να καλύπτουν πολλούς και διάφορους τομείς γύρω από το ελεγκτικό επάγγελμα. Τέτοια μέτρα είναι και τα ελεγκτικά πρότυπα, ο τρόπος δηλαδή με τον οποίο διενεργείται ο έλεγχος. Είναι οι ρυθμίσεις για τη διαρκή επαγγελματική επιμόρφωση των επαγγελματιών του κλάδου. Είναι οι ρυθμίσεις για επαγγελματική εξέλιξη, ο τρόπος δηλαδή που κάποιος θα εισέλθει στο επάγγελμα και πως θα εξελιχθεί μέσα σε αυτό. Είναι τρόποι με τους οποίους γίνεται η εποπτεία των ελεγκτών στον τρόπο δουλειάς τους και οι έλεγχοι που γίνονται τόσο στους ελεγκτές όσο και στις ελεγκτικές εταιρείες από τα θεσμοθετημένα όργανα της πολιτείας. Είναι ρυθμίσεις που σχετίζονται με τα μέτρα που έχουν για τη λειτουργία της εταιρικής διακυβέρνησης μέσα στις ίδιες τις ελεγκτικές εταιρείες. Τα θεσμοθετημένα αυτά μέτρα είναι ένας πολύ σημαντικός παράγοντας που συνεχώς ισχυροποιείται και παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στο να αποτραπεί ο κίνδυνος για παραβίαση των Αρχών του Κώδικα Δεοντολογίας.

Τα εταιρικά μέτρα, είναι κανονισμοί και διαδικασίες οι οποίες θεσπίζονται για να λειτουργούν μέσα σε κάθε ελεγκτική εταιρεία και είναι σημαντικά και απαραίτητα ώστε να αποφευχθεί ο κίνδυνος παραβίασης. Είναι δηλαδή μέτρα που αφορούν στο εσωτερικό της κάθε ελεγκτικής εταιρείας.

Τέλος, τα ειδικά μέτρα, μπορεί να είναι κάποιου είδους ισχυρών μηχανισμών οι οποίοι να ασκούν μεγάλη πίεση στις ελεγκτικές εταιρείες ώστε να μην

παραβιάζουν τις αρχές του Κώδικα δεοντολογίας. Ένας τέτοιος μηχανισμός θα μπορούσε να ήταν ένας τρόπος κοινοποίησης των παραβιάσεων που γίνονται από τις ελεγκτικές εταιρείες ή ακόμα και παραπόνων σχετικά με τη δουλειά που προσφέρουν οι ελεγκτικές εταιρείες. Αυτός είναι ένας τρόπος για να αποφεύγουν οι ελεγκτικές εταιρείες τις παραβιάσεις και να λειτουργούν βάσει των αρχών και των κανόνων.

6.2.4 Νόμος SARBANES – OXLEY

Ο νόμος των Sarbanes – Oxley ή αλλιώς «Sarbox» θεσπίστηκε στις ΗΠΑ στις 30 Ιουλίου του 2002 αφού είχε πρώτα προταθεί από δύο μέλη του αμερικανικού κογκρέσου, τον Paul Spyros Sarbanes και τον Michael Garver Oxley από τους οποίους πήρε και την ονομασία του.

Η επιτακτική ανάγκη για τη δημιουργία ενός δυνατού νομοθετικού πλαισίου σχετικά με την εταιρική διακυβέρνηση και μία σειρά από σκάνδαλα τα οποία είχαν κλονίσει την αγορά των ΗΠΑ την εποχή εκείνη ήταν οι λόγοι που οδήγησαν στην ψήφιση του νόμου αυτού. Ο νόμος αυτός είχε σκοπό να αποκαταστήσει την εμπιστοσύνη των επενδυτών η οποία είχε πλέον δεχτεί φανερά μεγάλο πλήγμα. Μία σημαντική βελτίωση που εισήγαγε στην νομοθεσία ο νόμος αυτός ήταν η ισχυροποίηση μιας ανεξάρτητης ελεγκτικής επιτροπής η οποία έχει ως στόχο τη συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές, τη συλλογή πληροφοριών από τη διεύθυνση της επιχείρησης και την υποστήριξη των εσωτερικών ελέγχων. Ο ρόλος της επιτροπής αυτής είναι η επίβλεψη της εταιρείας, δίνοντας της έτσι την αίσθηση ότι ανεξαρτητοποιείται από τη διοίκηση και δε χειραγωγείται από αυτήν.

Ο νόμος «Sarbox», θέλοντας να θέσει τις βάσεις για νομοθετική προσέγγιση στην αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση περιλάμβανε έναν μεγάλο όγκο διαφόρων μέτρων. Τα μέτρα αυτά, μεταξύ άλλων, αφορούν την πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων από τα διευθυντικά στελέχη, την απαγόρευση χορήγησης εταιρικών δανείων σε ανώτατα διοικητικά στελέχη, αφορούν τα πρότυπα λειτουργίας των εταιρικών επιτροπών ελέγχου και τις συνθήκες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία και την καλύτερη εποπτεία των ελεγκτών. Επίσης τα μέτρα αυτά θέτουν προϋποθέσεις οι οποίες θα ενισχύσουν τις ποινές που αφορούν στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, στους ορκωτούς ελεγκτές, στα ανώτερα στελέχη, στους αναλυτές και στους δικηγόρους σε περίπτωση που εκείνοι δε συμμορφώνονται. Οι προϋποθέσεις αυτές, θα εξασφαλίσουν επιπλέον τη βελτίωση της εταιρικής χρηματοοικονομικής λογιστικής και την αύξηση των γνωστοποιήσεων της εταιρείας, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης, ο νόμος των Sarbanes – Oxley, για να μπορέσει να διασφαλίσει την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του ελεγκτικού επαγγέλματος και θέλοντας

να θεσπίσει πρότυπα γύρω από την ηθική, τη σύγκρουση συμφερόντων αλλά και την πειθαρχία των λογιστών προέβλεψε τη δημιουργία του Συμβουλίου Εποπτείας Ελεγκτών Εισηγμένων Επιχειρήσεων (PCAOB). Το συμβούλιο αυτό είχε ως στόχο να αναδιοργανώσει τα πρότυπα που θα ακολουθούνταν από τους ελεγκτές, να εκσυγχρονίζει το ελεγκτικό επάγγελμα, να εποπτεύει τη συμπεριφορά των ελεγκτών και να επιβάλλει πειθαρχικές κυρώσεις σε περίπτωση παραβιάσεων. Το συμβούλιο αυτό έχει πενταετή θητεία. Απαρτίζεται από πέντε μέλη, οι τρεις εκ των οποίων θα πρέπει να έχουν κατάρτιση οικονομικής κατεύθυνσης και οι υπόλοιποι δύο θα πρέπει να είναι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές. Επίσης, κανένα από τα μέλη αυτά δεν θα πρέπει να λαμβάνει καμία αμοιβή από την εταιρεία ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Οι ελεγκτές ή οι ελεγκτικές εταιρείες, που πραγματοποιούν πάνω από εκατό ελέγχους ετησίως, ελέγχονται κάθε χρόνο, ενώ όσες πραγματοποιούν λιγότερους από εκατό ελέγχους, ελέγχονται κάθε τρία χρόνια. Το συμβούλιο είναι επίσης υπεύθυνο να διασφαλίσει την εναρμόνιση των ελεγκτών με τις διατάξεις του νόμου.

Τέλος, οι Διευθύνοντες Σύμβουλοι και οι Οικονομικοί Σύμβουλοι των εταιρειών, υποχρεούνται, επί ποινή, να πιστοποιούν γραπτώς ότι όλες οι πληροφορίες που περιλαμβάνουν οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις και χρηματοοικονομικές εκθέσεις είναι ακριβείς. Σε περίπτωση που κριθεί ότι οι αναφορές αυτές πρέπει να αναθεωρηθούν, τότε εκτός από τις ποινικές διώξεις που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές, υποχρεούνται και να επιστρέψουν τις πρόσθετες αμοιβές (bonus) που έχουν λάβει για την κάλυψη του κόστους.

Σε γενικό πλαίσιο, ο νόμος των Sarbanes – Oxley σύμφωνα με τους Rittenberg και Miller (2005), έχει πέντε βασικούς στόχους. Ένας στόχος είναι να βελτιώσει την αντικειμενικότητα των ερευνών, ένας άλλος στόχος είναι να ενισχύσει την ανεξαρτησία των ελεγκτικών εταιρειών, να ενισχύσει την εταιρική διακυβέρνηση, να βελτιώσει την ποιότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων και τέλος, ένας ακόμη στόχος του νόμου «Sarbox» σύμφωνα με τους Rittenberg και Miller είναι να τονίσει την ανάγκη επιβολής των ομοσπονδιακών νόμων.

6.3 Έννοια ελεγκτικών προτύπων

Τα ελεγκτικά πρότυπα είναι οι κατευθυντήριες γραμμές που ακολουθούν οι ελεγκτές κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της ελεγχόμενης μονάδας. Τα πρότυπα αυτά, καθοδηγούν τον ελεγκτή σχετικά με το εύρος των σταδίων της ελεγκτικής διαδικασίας που θα πρέπει να εφαρμοστεί ώστε να επιτευχθεί ο στόχος του ελέγχου. Τα Ελεγκτικά πρότυπα εκδίδονται από αρμόδιους εθνικούς και διεθνείς φορείς, όπως την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) που εκδίδει τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα ή τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (I.F.A.C.) που εκδίδει τα Διεθνή

Ελεγκτικά Πρότυπα (I.S.A.) και το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (A.I.C.P.A.) που εκδίδει τα Γενικώς Αποδεκτά Ελεγκτικά Πρότυπα (G.A.A.S.).

Στην Ελλάδα, οι αρχές και οι διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τη διαδικασία του ελέγχου ορίζονται από τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.). Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, θα πρέπει να προσαρμόζονται στις εξελίξεις που παρατηρούνται τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση όσο και στο διεθνή χώρο. Η Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.), στα πλαίσια των οποίων προσαρμόζονται και τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, και η οποία έχει ως στόχο τη χρήση των Δ.Ε.Π σε όλους τους υποχρεωτικούς ελέγχους που λαμβάνουν χώρα σε αυτή.

6.3.1 Ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

1100 Εισαγωγή στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.)

1110 Γλωσσάριο Όρων

1120 Πλαίσιο των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων και Επικουρική Χρησιμοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.)

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΕΣ

2200 Στόχος του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων και Γενικές Αρχές που τον Διέπουν

2210 Όροι Εντολής του Ελέγχου

2220 Ποιοτικός Έλεγχος της Ελεγκτικής Εργασίας

2230 Τεκμηρίωση

2240 Η Ευθύνη του Ελεγκτή να Διερευνήσει, στα Πλαίσια του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, το Ενδεχόμενο Εκούσιων και Ακούσιων Λαθών

2250 Αξιολόγηση, στα Πλαίσια του Ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, της Συμμόρφωσης με τους Ισχύοντες Νόμους και Κανονισμούς

2260 Κοινοποίηση των Ευρημάτων του Ελέγχου στους Έχοντες την Ευθύνη της Διακυβέρνησης του Ελεγχόμενου Οργανισμού

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

3300 Σχεδιασμός

3310 Κατανόηση της Ελεγχόμενης Δραστηριότητας

3315 Εξοικείωση με τον Ελεγχόμενο Οργανισμό και το Λειτουργικό του Περιβάλλον και Εκτίμηση των Κινδύνων Ύπαρξης Ουσιωδών Λαθών
3320 Ελεγκτική Σημαντικότητα (Ουσιαστικότητα)
3330 Συνάρτηση των Ελεγκτικών Διαδικασιών με τους Εκτιμηθέντες Κινδύνους
4400 Αξιολόγηση των Κινδύνων και Δικλείδες Ασφαλείας
4401 Έλεγχος σε Μηχανογραφημένα Πληροφοριακά Περιβάλλοντα
4402 Έλεγχος Οργανισμών που Χρησιμοποιούν Εξωτερικούς Λογιστές

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ

5500 Ελεγκτική Μαρτυρία
5501 Ελεγκτική Μαρτυρία Ειδικές Περιπτώσεις
5505 Κατ' Ευθείαν Επιβεβαιώσεις
5510 Έλεγχος Διενεργούμενος για Πρώτη Φορά Υπόλοιπα Ανοίγματος
5520 Διαδικασίες Αναλυτικής Διερεύνησης
5530 Ελεγκτική Δειγματοληψία και Άλλες Επιλεγμένες Διαδικασίες Δοκιμασίας
5540 Έλεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων
5545 Έλεγχος της Επιμέτρησης της Εύλογης Αξίας και της Παράθεσης των Σχετικών Πληροφοριών
5550 Συγγενή Πρόσωπα
5560 Μεταγενέστερα Γεγονότα
5570 Δυνατότητα Ομαλής Συνέχισης (της δραστηριότητας / των εργασιών)
5580 Παραστάσεις της Διοίκησης

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΡΙΤΩΝ

6600 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Άλλου Ελεγκτή
6610 Αξιοποίηση του Έργου των Εσωτερικών Ελεγκτών
6620 Χρησιμοποίηση της Εργασίας Πραγματογνώμονα

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ

7700 Η Έκθεση Ελέγχου επί Οικονομικών Καταστάσεων
7710 Συγκριτικά Στοιχεία
7720 Άλλες Πληροφορίες στα Έγγραφα που Περιέχουν τις Εξηλεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

6.3.2 Εισαγωγικά θέματα

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1100 – ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα είναι ένα σύστημα κανόνων το οποίο διέπει τους οικονομικούς ελέγχους στην Ελλάδα που διενεργούνται από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Τα πρότυπα αυτά είναι διαμορφωμένα βάσει των πλαισίων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα με πρόθεση να μεταβάλλονται ώστε να συμμορφώνονται με τις αποφάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Για να αναβαθμιστεί η ποιότητα της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων παρακολουθεί και αξιολογεί το ελεγκτικό έργο. Επίσης, για να έχουν τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα καθολική αναγνώριση και παραδοχή, ακολουθούν τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι όλες οι χώρες-μέλη της να υιοθετήσουν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα καθώς μόνον αυτά αναγνωρίζονται διεθνώς. Για το λόγο αυτό η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων έχει ακολουθήσει τις αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων με σκοπό την πλήρη εναρμόνισή τους στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων συμβάλλει στη σταδιακή εξοικείωση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα πριν την ολοκληρωτική ενσωμάτωσή τους σε αυτά.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1110 – ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ ΕΛΛΗΝΟΑΓΓΛΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΓΓΛΟΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Το γλωσσάριο αυτό έχει ως στόχο την συνεννόηση και την ευκολότερη κατανόηση των Διεθνών Ελεγκτικών και Λογιστικών Προτύπων τα οποία είναι επίσημα διατυπωμένα στην Αγγλική γλώσσα. Πρόκειται για μία ορολογία στην οποία όμως επιτρέπεται η πρόσθεση ή η εναλλαγή όρων για την επίτευξη του στόχου της καλής επικοινωνίας.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1120 – ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Το πλαίσιο αυτό ξεχωρίζει τους ελέγχους από άλλες υπηρεσίες λογιστικού και ελεγκτικού χαρακτήρα. Τέτοιες υπηρεσίες μπορεί να είναι οι ελεγκτικές επισκοπήσεις, οι συντακτικές εργασίες και οι προσυμφωνημένες ελεγκτικές διαδικασίες. Οι συντακτικές εργασίες και οι προσυμφωνημένες ελεγκτικές διαδικασίες δεν διασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα και παραλείψεις, οπότε δεν παρέχουν και την ανάλογη διασφάλιση. Το πλαίσιο αυτό καλύπτει τόσο τους ελέγχους όσο και τις υπηρεσίες επισκόπησης. Κατά την παροχή των υπηρεσιών του, ο ελεγκτής οφείλει να διασφαλίζει την ακεραιότητά του, την αντικειμενικότητά του, την εχεμύθειά του, την υπευθυνότητά του και την επαγγελματική του επάρκεια και επιμέλεια.

6.3.3 Γενικές αρχές και ευθύνες

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2200 – ΣΤΟΧΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΤΟΝ ΔΙΕΠΟΥΝ

Ο στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η έκφραση της γνώμης του ελεγκτή ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και με το Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο που ορίζεται από την ελληνική νομοθεσία. Ο ελεγκτής οφείλει επίσης να συμμορφώνεται με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας και να διενεργεί τους ελέγχους σύμφωνα με τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις και σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Επιπλέον, οφείλει ο ελεγκτής να διενεργεί τον έλεγχο σύμφωνα με τον πρόπονα επαγγελματισμό και τρόπο σκέψης έχοντας στο μυαλό του το ενδεχόμενο ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων και παραλείψεων στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2210 – ΟΡΟΙ ΕΝΤΟΛΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος οφείλουν να έχουν συμφωνήσει από πριν τους όρους εντολής του ελέγχου. Σε περίπτωση που υπάρξουν περαιτέρω έλεγχοι πέρα από τους συμφωνημένους, τότε ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει τις ανάγκες των ελέγχων αυτών και είτε να διαφοροποιήσει τους όρους εντολής του ελέγχου είτε να τηρήσει τους υπάρχοντες. Εάν ο ελεγκτής κληθεί να διαφοροποιήσει τους όρους με τέτοιο τρόπο που να παρέχει χαμηλότερο βαθμό διασφάλισης, τότε οφείλει πρώτα να εξετάσει αν ενδείκνυται η αποδοχή των όρων αυτών και έπειτα να συμφωνήσει ο

ελεγκτής με τον ελεγχόμενο στους όρους αυτούς κατά τρόπο σαφή. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής και ο ελεγχόμενος δεν συμφωνήσουν στους όρους εντολής του ελέγχου, τότε ο ελεγκτής οφείλει να αποσυρθεί και στη συνέχεια να ανακοινώσει στη διοίκηση του ελεγχόμενου οργανισμού τους λόγους που τον οδήγησαν στην απόφαση αυτή.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2220 – ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Οι διαδικασίες ελέγχου και το πλαίσιο των κανόνων για τον έλεγχο της ποιότητας των διενεργούμενων ελέγχων θα πρέπει να εφαρμόζονται τόσο σε επίπεδο ελεγκτικού φορέα όσο και σε επίπεδο αναλαμβανόμενου ελέγχου. Σε κάθε του έλεγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόζει το κανονιστικό πλαίσιο που αντιστοιχεί στις αρχές και τις διαδικασίες του ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής του εργασίας. Επίσης, ο ελεγκτικός φορέας οφείλει να εφαρμόζει τις διαδικασίες του ελέγχου ποιότητας ώστε να διασφαλίζεται η εφαρμογή των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων σε όλους τους διενεργούμενους ελέγχους.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2230 – ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

Για να μπορεί ο ελεγκτής να στηρίξει τη γνώμη του και να αποδείξει ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα οφείλει να τεκμηριώνει τα στοιχεία αυτά που αποτελούν μαρτυρία. Για το λόγο αυτό, τα φύλλα εργασίας θα πρέπει να συντάσσονται από τον ελεγκτή επαρκώς και με λεπτομέρεια ώστε να παρέχουν μία ολοκληρωμένη εικόνα σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε, πρέπει δηλαδή να περιέχουν την έκταση των ευρημάτων του ελέγχου, των συμπερασμάτων από την ελεγκτική μαρτυρία, των ακολουθούμενων ελεγκτικών διαδικασιών και να παρέχουν στοιχεία και πληροφορίες αναφορικά με το σχεδιασμό του ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2240 – Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΝΑ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΕΙ, ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΤΟ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΟ ΑΚΟΥΣΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΟΥΣΙΩΝ ΛΑΘΩΝ

Κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών και την αξιολόγηση των ευρημάτων ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί τον κίνδυνο ύπαρξης

παραπληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις ο οποίος είναι απόρροια λαθών. Κατά την αξιολόγηση του κινδύνου ύπαρξης λαθών ή του κινδύνου μη καλής λειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει αν οι οικονομικές καταστάσεις εμπεριέχουν λάθη ως αποτέλεσμα εκούσιων ή ακούσιων ενεργειών και να αξιολογεί τον κίνδυνο κατάχρησης ή εσκεμμένης σύνταξης παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων. Όταν ο ελεγκτής είτε επιβεβαιώσει είτε αδυνατεί να επιβεβαιώσει την ύπαρξη ουσιωδών ανακρίβειών ή παραλείψεων στις οικονομικές καταστάσεις λόγω εκούσιων ή ακούσιων λαθών, τότε οφείλει να εξετάσει τις γενικότερες συνέπειες των δεδομένων αυτών επί του ελέγχου και να ανακοινώσει τα στοιχεία αυτά στη διοίκηση του οργανισμού.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2250 – ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ, ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΤΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΜΕ ΤΟΥΣ ΙΣΧΥΟΝΤΕΣ ΝΟΜΟΥΣ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥΣ

Ο ελεγκτής, κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, οφείλει να αναγνωρίζει το ενδεχόμενο ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να επηρεαστούν σημαντικά από τη μη συμμόρφωση του ελεγχόμενου οργανισμού με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς που διέπουν αυτόν και τη δραστηριότητά του. Αν ο ελεγχόμενος οργανισμός δε συμμορφώνεται και το γεγονός αυτό έχει φανερές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής οφείλει να αναδιαμορφώσει την έκθεση ελέγχου και να διαφοροποιήσει τη γνώμη του. Επίσης, ο ελεγκτής οφείλει, να κάνει γνωστές τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης στην επιτροπή συνδέσμου των ελεγκτών με το διοικητικό συμβούλιο ή στο διοικητικό συμβούλιο και στα ανώτατα στελέχη του οργανισμού και, εάν το επιβάλλει η νομοθεσία, στις αρμόδιες αρχές.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2260 – ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΥΣ ΕΧΟΝΤΕΣ ΤΗΝ ΕΥΘΥΝΗ ΤΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ

Ο ελεγκτής, πρέπει να κοινοποιεί εγκαίρως τα ευρήματα του ελέγχου σε εκείνους που βάσει της κρίσης του είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση του ελεγχόμενου οργανισμού.

6.3.4 Αξιολόγηση και αντιμετώπιση του ελεγκτικού κινδύνου

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3300 – ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να σχεδιάζει τον έλεγχο κατά τέτοιο τρόπο ώστε να διασφαλίζει την αποτελεσματικότητά του. Το σχέδιο του ελέγχου, το οποίο πρέπει να αναπτύσσεται και να τεκμηριώνεται από τον ελεγκτή, πρέπει να περιέχει το εύρος και τη δομή του ελέγχου γενικότερα και το πρόγραμμα του ελέγχου, το οποίο πρέπει επίσης να αναπτύσσεται και να τεκμηριώνεται από τον ελεγκτή, πρέπει να περιέχει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των επιμέρους ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται για την υλοποίηση του ελέγχου. Εάν στην πορεία του ελέγχου κριθεί αναγκαίο, το πρόγραμμα και το σχέδιο του ελέγχου μπορούν να αναθεωρηθούν στο βαθμό που προκύπτει.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3310 – ΚΑΤΑΝΟΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Ο ελεγκτής, για να μπορεί να εντοπίζει όλα εκείνα τα γεγονότα και τις πρακτικές οι οποίες έχουν σημαντική επίδραση στην έκθεση ελέγχου και στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει πρώτα να έχει κατανοήσει πλήρως την ελεγχόμενη μονάδα. Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει από τη μεριά του να αξιοποιεί την κατανόηση αυτή της ελεγχόμενης μονάδας και να την συνδέει με το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους και να επιβεβαιώνει ότι τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων συνάδουν με την κατανόηση αυτή.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3315 – ΕΞΟΙΚΕΙΩΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΚΑΙ ΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΥΠΑΡΞΗΣ ΟΥΣΙΩΔΩΝ ΛΑΘΩΝ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει πλήρης κατανόηση του περιβάλλοντος της ελεγχόμενης μονάδας καθώς και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της, ώστε να μπορεί να προσδιορίζει τους κινδύνους που μπορεί να προκαλέσουν ουσιώδεις ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις και έπειτα να σχεδιάζει και να εκτελεί τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες. Επίσης, ο ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει απόλυτα όλους τους εξωγενείς παράγοντες που επηρεάζουν τον ελεγχόμενο οργανισμό, την επιχειρηματική δραστηριότητα στην οποία επιδίδεται ο οργανισμός καθώς και όλες τις κανονιστικές διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία του.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3320 – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΣΗΜΣΤΙΚΟΤΗΤΑ (ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ)

Ο ελεγκτής ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να μπορεί να διατυπώσει γνώμη για το εάν αυτές έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το προσδιοριζόμενο λογιστικό πλαίσιο. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να συνεκτιμήσει τον παράγοντα της σημαντικότητας και τη σχέση του με τον ελεγκτικό κίνδυνο. Η έννοια της σημαντικότητας αποτελεί κρίσιμο μέτρο αναφοράς του ελεγκτή κατά την εκτέλεση του έργου του λόγω του ότι η σημαντικότητα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων κρίνεται βάσει του εάν η παράλειψη πληροφόρησης ή η μη ορθή πληροφόρηση μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Στην περίπτωση που η διοίκηση δεν κάνει τις απαραίτητες διορθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις και οι πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες δεν βοηθούν τον ελεγκτή να οδηγηθεί στο συμπέρασμα εάν τα λάθη αυτά είναι επουσιώδη ή όχι τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3330 – ΣΥΝΑΡΤΗΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΗΘΕΝΤΕΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

Για να καλυφθεί επαρκώς ο κίνδυνος του να παρεισφρήσουν λάθη στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής, οφείλει να εξασφαλίσει μια γενική ανταπόκριση στους εκτιμηθέντες κινδύνους και έπειτα να σχεδιάσει και να εκτελέσει τις πρόσθετες και αναγκαίες ελεγκτικές διαδικασίες με στόχο να μειώσει σε ένα γενικά αποδεκτό χαμηλό επίπεδο τον ελεγκτικό κίνδυνο. Επίσης ο ελεγκτής οφείλει να εκτελεί και επαληθευτικές ελεγκτικές διαδικασίες σε σχέση με την κατηγορία των συναλλαγών, των υπολοίπων των λογαριασμών και της επάρκειας των παρατιθέμενων στοιχείων και πληροφοριών. Αν ο ελεγκτής δεν έχει εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, ώστε να μην παρεισφρήσουν ουσιώδη λάθη στις οικονομικές καταστάσεις, τότε έχει όφελος να εξασφαλίσει μία πρόσθετη ελεγκτική μαρτυρία. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής δεν καταφέρει τελικά, παρά τις προσπάθειές του, να εξασφαλίσει την αναγκαία ελεγκτική μαρτυρία τότε οφείλει είτε να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου είτε να αρνηθεί να διατυπώσει γνώμη.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4400 – ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ

Ο ελεγκτής, προκειμένου να σχεδιάσει και να αναπτύξει έναν αποτελεσματικό έλεγχο για τη μείωση του κινδύνου σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, πρέπει πρώτα να έχει κατανοήσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και το λογιστικό σύστημα. Επίσης, ο ελεγκτής πρέπει να συσχετίζει τον εκτιμηθέντα κίνδυνο με τα υπόλοιπα και τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή να υποθέτει ότι ο εγγενής κίνδυνος είναι ο μέγιστος δυνατός ώστε να μπορεί να αναπτύξει το πρόγραμμα του ελέγχου. Πέρα από το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να κατανοεί επαρκώς και τις δικλίδες ασφαλείας του συστήματος, ώστε να μπορεί να αναπτυχθεί ένα αποτελεσματικό σχέδιο ελέγχου και να μπορεί ο ελεγκτής να εκτιμήσει τον κίνδυνο δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας και προκειμένου να εξασφαλίσει μία ελεγκτική μαρτυρία η οποία θα αξιολογεί τον κίνδυνο.

Ενώ ο ελεγκτής προσδιορίζει τη φύση και την έκταση των επαληθευτικών διαδικασιών που απαιτούνται για να μειωθεί ο κίνδυνος, οφείλει να συνυπολογίζει και το επίπεδο κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας και το επίπεδο του εγγενούς κινδύνου και να εφαρμόζει άμεσες επαληθευτικές ελεγκτικές διαδικασίες σε σχέση με τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα του ελεγχόμενου οργανισμού.

Ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιεί την έκθεση ελέγχου ή να αρνείται να την διατυπώσει σε περίπτωση που αξιολογήσει πως ο κίνδυνος μη αποκάλυψης ουσιωδών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις είναι ανέφικτο να μειωθεί σε ένα αποδεκτό επίπεδο. Επίσης, οφείλει να γνωστοποιήσει στη διοίκηση την ύπαρξη αδυναμίας στο σχεδιασμό και τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και του λογιστικού συστήματος.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4401 – ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΑ

Ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμήσει τον τρόπο με τον οποίο το μηχανογραφικό περιβάλλον της ελεγχόμενης μονάδας επηρεάζει τον έλεγχο, για να το κάνει αυτό θα πρέπει πρώτα να έχει κατανοήσει επαρκώς τη λειτουργία του συστήματος αυτού, και έπειτα να σχεδιάσει και να αναλάβει τη διεκπεραιωθείσα εργασία. Στην περίπτωση που τα μηχανογραφημένα συστήματα διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο, τότε ο ελεγκτής πρέπει να κατανοεί επαρκώς το μηχανογραφικό περιβάλλον ώστε να μπορεί μετά να εκτιμήσει την επίδραση που έχει στην αξιολόγηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας και του εγγενούς κινδύνου σε σχέση με τη θέση της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4402 – ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

Κατά το σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου επηρεάζονται από την ύπαρξη εξωτερικών λογιστών. Επίσης, οφείλει να γνωρίζει τη σημαντικότητα των εξωτερικών λογιστών και να τη συσχετίζει με τον έλεγχο. Αν ο ρόλος αυτός των εξωτερικών λογιστών είναι σημαντικός και σχετίζεται με τον διενεργούμενο έλεγχο, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει εξασφαλίσει επαρκή πληροφόρηση για να μπορεί να κατανοήσει το λογιστικό σύστημα και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, ο ελεγκτής οφείλει να θεωρεί τον ελεγκτικό κίνδυνο ως τον μέγιστο δυνατό, εκτός και αν οι δικλίδες ασφαλείας δικαιολογούν την αξιολόγησή του σε χαμηλότερο επίπεδο. Ο ελεγκτής, κατά την εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου, θα πρέπει να ενστερνίζεται την πείρα των εξωτερικών λογιστών και τον τρόπο που εκείνοι κατανοούν τη φύση του έργου που έχουν αναλάβει.

6.3.5 Ελεγκτική μαρτυρία

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5500 – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ

Η ελεγκτική μαρτυρία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο και πρέπει να εξασφαλίζεται επαρκώς και καταλλήλως από τον ελεγκτή, ώστε να μπορέσει κι εκείνος να αντλήσει λογικά συμπεράσματα βάσει των οποίων θα εδραιώσει την ελεγκτική του γνώμη. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τα στοιχεία και τις πληροφορίες που του προσκομίζει η ελεγχόμενη μονάδα ως βάση για την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών, τότε ο ελεγκτής οφείλει να επιζητά ελεγκτική μαρτυρία η οποία να στηρίζει πως τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πληροφορίες είναι ακριβή και πλήρη. Η ελεγκτική μαρτυρία αποκτάται με το συνδυασμό των δικλίδων ασφαλείας και των επαληθευτικών διαδικασιών και ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογεί την επάρκεια, πληρότητα και καταλληλότητα της ελεγκτικής αυτής μαρτυρίας ώστε να μπορεί να στηρίξει την εκτίμησή του. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εξασφαλίσει μία ελεγκτική μαρτυρία επαρκή και πλήρη, τότε οφείλει να διαφοροποιήσει τη γνώμη του στην έκθεση ελέγχου ή ακόμα και να αρνηθεί να διατυπώσει τη γνώμη του.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5501 – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΜΑΡΤΥΡΙΑ ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

Στην περίπτωση που τα αποθέματα αποτελούν σημαντικό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής οφείλει να παρακολουθεί τη φυσική απογραφή τους ώστε να εξασφαλίζει την κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων. Αν όμως αυτό είναι ανέφικτο στην πράξη, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει άλλες ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες θα του παρέχουν επαρκή ελεγκτική μαρτυρία για την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων.

Ο ελεγκτής οφείλει επίσης να διαγνώσει την ύπαρξη επίδικων αξιώσεων ή απαιτήσεων οι οποίες εμπλέκουν τον ελεγχόμενο οργανισμό και μπορεί να έχουν σημαντικές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις και να το πετύχει αυτό εφαρμόζοντας τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες που θα του το επιτρέψουν αυτό. Αν ο ελεγκτής έχει τέτοιες ενδείξεις, τότε οφείλει να επιζητήσει άμεση επικοινωνία με το δικηγόρο της ελεγχόμενης μονάδας. Στην περίπτωση που η διοίκηση δε δώσει τη συγκατάθεση της για την επικοινωνία αυτή, τότε ο ελεγκτής, από τη στιγμή που το γεγονός αυτό περιορίζει το εύρος του ελέγχου του, οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου είτε με την παράθεση εξαίρεσης στη διατυπωμένη γνώμη του, είτε με την άρνηση διατύπωσης της γνώμης του.

Επιπλέον, όταν η τμηματική πληροφόρηση απαιτείται και αποτελεί σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων, τότε ο ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίζει την κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με την παράθεση των πληροφοριών αυτών, σύμφωνα με το πλαίσιο των λογιστικών κανόνων και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Επίσης, όταν οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με την αποτίμηση των επενδύσεων αυτών και την επάρκεια των παρατιθέμενων στοιχείων.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5505 – ΚΑΤ'ΕΥΘΕΙΑΝ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να είναι σε θέση να κρίνει αν η κατευθείαν επιβεβαίωση υπολοίπων είναι αναγκαία για να εξασφαλίσει μια επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία και να συνεκτιμά το επίπεδο του εγγενούς κινδύνου και του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας, την ουσιαστικότητα των υπό κρίση μεγεθών, το βαθμό κατά τον οποίο η ήδη υπάρχουσα ελεγκτική μαρτυρία μειώνει τον

ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτό επίπεδο, ώστε να γίνονται αποδεκτές οι διατυπωμένες θέσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Ενώ εκτελούνται οι διαδικασίες επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής πρέπει να διατηρεί τον έλεγχο επιλογής του δείγματος, τον έλεγχο προετοιμασίας και αποστολής των επιστολών επιβεβαίωσης και τον έλεγχο παραλαβής και επεξεργασίας των απαντήσεων. Ο ελεγκτής οφείλει επίσης να αξιολογήσει κατά πόσο τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τη διαδικασία της κατευθείαν επιβεβαίωσης σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα των υπολοίπων ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόστηκαν, μπορούν να παρέχουν μία επαρκή και πλήρη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με τις υπό έλεγχο διατυπωμένες θέσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Στην αντίθετη περίπτωση, που δεν παρέχεται δηλαδή στον ελεγκτή μία πλήρης και επαρκής ελεγκτική μαρτυρία, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει την αναγκαιότητα διαφοροποίησης της έκθεσης ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5510 – ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΜΕΝΟΣ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής αναλαμβάνει τον έλεγχο της ελεγχόμενης μονάδας για πρώτη φορά, οφείλει να εξασφαλίζει την επαρκή και την κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι τα υπόλοιπα ανοίγματος, που αφορούν προηγούμενη χρήση, δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες που να επηρεάζουν σημαντικά τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ότι τα υπόλοιπα κλεισίματος την προηγούμενης περιόδου έχουν μεταφερθεί σωστά στην τρέχουσα περίοδο ή έχουν διορθωθεί όπου απαιτούνταν διόρθωση και τέλος, ότι οι λογιστικές αρχές εφαρμόζονται με συνέπεια. Σε περίπτωση που εντοπιστούν ανακρίβειες οι οποίες για οποιοδήποτε λόγο δεν έχουν είτε αντιμετωπισθεί, είτε επεξηγηθεί, είτε παρατεθεί όπως θα ήταν το πρόβλημα, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις ανάλογα με τη σοβαρότητα της ανακρίβειας αυτής.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5520 – ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να διερευνά τα δεδομένα που έχει στη διάθεσή του σε όλα τα στάδια του ελέγχου, από το στάδιο του σχεδιασμού στην επισκόπηση της πορείας τόσο και στην ολοκλήρωση του ελέγχου, εφαρμόζοντας διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης. Ο ελεγκτής, στο στάδιο κατά το οποίο σχεδιάζει τον έλεγχο, πρέπει να εξασφαλίζει επαρκή κατανόηση του ελεγχόμενου οργανισμού και της δραστηριότητας αυτού και να εντοπίζει τις ελεγκτικά επικίνδυνες περιοχές και κατά

το στάδιο της ολοκλήρωσης του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να επιβεβαιώνει ότι οι υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις συνάδουν με τη γενικότερη εικόνα της ελεγχόμενης δραστηριότητας που διαμορφώθηκε στα πλαίσια διενεργείας του ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5530 – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΔΟΚΙΜΑΣΙΑΣ

Για να επιτευχθούν οι στόχοι των επαληθευτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής οφείλει κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών να υιοθετήσει τους κατάλληλους τρόπους για να επιλέξει τα στοιχεία που θα υποβάλει σε δοκιμασία. Ενώ συλλέγει την ελεγκτική μαρτυρία ο ελεγκτής, πρέπει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση ώστε να μπορεί να εκτιμήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο και να μπορεί να σχεδιάσει τέτοιες ελεγκτικές διαδικασίες που να του εξασφαλίζουν τη μείωση του κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Κατά τη διαδικασία επιλογής του δείγματος που προορίζεται για έλεγχο οφείλει ο ελεγκτής να συνεκτιμά τα χαρακτηριστικά των ατόμων από τα οποία αντλείται το δείγμα, τους στόχους των επαληθευτικών διαδικασιών, να αξιολογεί τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας, να αξιολογεί τη φύση και την αιτία των λαθών που επισημάνθηκαν και τυχόν επιπτώσεις των λαθών αυτών στον έλεγχο. Ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει τα αποτελέσματα της δειγματοληψίας με τρόπο που να του επιτρέπεται η εξαγωγή προκαταρκτικών συμπερασμάτων σχετικά με το εάν τα υπό δοκιμασία χαρακτηριστικά του πληθυσμού επαληθεύονται ή υπάρχει η ανάγκη επανεξέτασης.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5540 – ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή ελεγκτική μαρτυρία ως προς το αν οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι εύλογες, και αν τα σχετικά στοιχεία που αφορούν τις λογιστικές εκτιμήσεις παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής στηριζόμενος στο πόσο καλά έχει κατανοήσει την δραστηριότητα της ελεγχόμενης μονάδας και συνδυάζοντας τη συνέπεια των γενόμενων λογιστικών εκτιμήσεων με τα άλλα στοιχεία που έχουν προκύψει κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου θα πρέπει να μπορεί να οδηγηθεί σε μία τελική αξιολόγηση της λογικότητας των λογιστικών εκτιμήσεων.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5545 – ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΘΕΣΗΣ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας και τα παρατιθέμενα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο πλαίσιο των λογιστικών κανόνων κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού, και ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίσει μία επαρκή ελεγκτική μαρτυρία ότι αυτά ισχύουν. Επίσης, για την ανάπτυξη ενός αποτελεσματικού ελέγχου, οφείλει να γνωρίζει από τον ελεγχόμενο οργανισμό όλες τις διεργασίες που ακολουθήθηκαν σχετικά με τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας και των σχετικών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Εν συνεχεία, ο ελεγκτής οφείλει να εκτιμήσει τους κινδύνους που σχετίζονται με την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και της παράθεσης των σχετικών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, με σκοπό να μπορεί να υποβάλει σε δοκιμασία τις πληροφορίες αυτές και να μπορέσει να προσδιορίσει τη φύση και το χρόνο των ελεγκτικών διαδικασιών.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξασφαλίζει επαρκή μαρτυρία ότι η ελεγχόμενη μονάδα ακολουθεί συγκεκριμένη προσέγγιση και μπορεί να πράξει σχετικά με την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και των σχετικών στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις μέσα στο επιλεγμένο πλαίσιο κανόνων. Ο ελεγκτής επίσης θα πρέπει να αποδεικνύει τη λογικότητα των σημαντικών υποθέσεων που υιοθετήθηκαν κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και του προσδιορισμού των στοιχείων και πληροφοριών που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις, εξασφαλίζοντας έγγραφες παραστάσεις από τη διοίκηση. Τέλος, ο ελεγκτής οφείλει αν η μέθοδος της εύλογης αξίας που υιοθετήθηκε ακολουθείται με συνέπεια και να υποβάλλει σε επαληθευτική δοκιμασία τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για αυτή.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5550 – ΣΥΓΓΕΝΗ ΠΡΟΣΩΠΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με τον εντοπισμό συγγενών προσώπων και των επιπτώσεων των συναλλαγών αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων. Για να το καταφέρει αυτό, οφείλει να εφαρμόζει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες και να τις διευρύνει όταν εντοπίζει ενδείξεις για αυτού του είδους τις συναλλαγές.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να επισκοπεί πληροφορίες από τα διοικητικά στελέχη της ελεγχόμενης μονάδας, στις οποίες να προσδιορίζονται τα ονόματα των συγγενών προσώπων και να εφαρμόζει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να επιβεβαιώνει την πληρότητα των πληροφοριών αυτών. Επίσης, θα πρέπει ο ελεγκτής να προσδιορίζει τις συναλλαγές με τα συγγενή πρόσωπα και να έχει στο μυαλό του το ενδεχόμενο ύπαρξης πρόσθετων συναλλαγών με συγγενή πρόσωπα, ουσιαστικής σημασίας, που δεν αποκαλύφθηκαν. Ενώ εξετάζει τις συναλλαγές με συγγενή

πρόσωπα που εντοπίστηκαν, και για να μπορέσει να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, θα πρέπει η διοίκηση να του παρέχει έγγραφες παραστάσεις σχετικά με την πληρότητα των πληροφοριών που του παρασχέθηκαν και την πληρότητα των στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκή ή αν ο ίδιος αδυνατεί να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία σχετικά με τα συγγενή πρόσωπα και τις συναλλαγές αυτών, τότε οφείλει να διαφοροποιήσει ανάλογα την έκθεσή του.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5560 – ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι όλα τα γεγονότα που έχουν συμβεί μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και πιθανόν να συνέβαλλαν στην αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων ή στην παράθεση των σχετικών στοιχείων και πληροφοριών σε αυτές, έχουν εντοπισθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής εντοπίσει γεγονότα τα οποία επηρεάζουν ουσιαδώς τις οικονομικές καταστάσεις, και τα γεγονότα αυτά είναι μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης ελέγχου αλλά προγενέστερα της δημοσιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων, τότε ο ελεγκτής οφείλει να τα αξιολογήσει και να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και έπειτα να αποφασίσει τις ενέργειες του υπό τις νέες περιστάσεις. Εάν ο ελεγκτής εκτιμήσει ότι τελικά οι οικονομικές καταστάσεις επιβάλλουν διαφοροποίηση και η διοίκηση αρνηθεί να τις διαφοροποιήσει και αν η έκθεση ελέγχου δεν έχει τεθεί ακόμα στη διάθεση του ελεγχόμενου οργανισμού, τότε ο ελεγκτής οφείλει να τη διαφοροποιήσει ή να διατυπώσει αρνητική γνώμη.

Στην περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ήδη δημοσιοποιηθεί και ο ελεγκτής έπειτα της δημοσιοποίησης καθίσταται γνώστης γεγονότων, τα οποία είτε είχαν επισυμβεί πριν είτε κατά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και τα οποία εάν ήταν τότε γνωστά ίσως να οδηγούσαν τον ελεγκτή στη διαφοροποίηση της έκθεσης ελέγχου, τότε ο ελεγκτής οφείλει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση του οργανισμού και να εξετάσει το ενδεχόμενο επανέκδοσης των οικονομικών καταστάσεων.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5570 – ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Ο ελεγκτής, ενώ εξετάζει και εκτελεί τις ελεγκτικές διαδικασίες και ενώ εξετάζει τα αποτελέσματα αυτών, οφείλει και να εξετάσει, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, αν ισχύει η αποδοχή της παραδοχής της δυνατότητας της συνέχισης της δραστηριότητας του οργανισμού. Αυτό μπορεί να προκύψει από το αν υπάρχουν ή όχι γεγονότα που δημιουργούν αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας του οργανισμού. Εάν τέτοια γεγονότα εντοπισθούν, τότε ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόσει συγκεκριμένες διαδικασίες και να εξετάσει την επίδραση των γεγονότων αυτών επί του ελεγκτικού κινδύνου.

Επίσης, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει και την εκτίμηση της διοίκησης για το εάν η ελεγχόμενη μονάδα έχει τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητάς της. Κατά την αξιολόγηση αυτή ο ελεγκτής θα πρέπει να χρησιμοποιεί το χρονικό πλαίσιο που εμφανίζεται στο πλαίσιο λογιστικών κανόνων που ακολουθούνται κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και το οποίο θα πρέπει να καλύπτει διάστημα δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ελεγκτής οφείλει επιπλέον να θέσει στη διοίκηση το ερώτημα αν γνωρίζει γεγονότα που πιθανολογεί ότι θα συμβούν και τα οποία τοποθετούνται πέρα από το χρησιμοποιούμενο χρονικό διάστημα και θα μπορούσαν να θέσουν σε αμφιβολία τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της ελεγχόμενης μονάδας.

Στοιχεία που θα πρέπει επίσης να εκτιμήσει ο ελεγκτής στην εξασφαλισθείσα ελεγκτική μαρτυρία και τα οποία μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας του οργανισμού είναι είτε τα μεμονωμένα περιστατικά είτε η συσσωρευτική επίδραση διαφόρων περιστατικών. Εάν τα δεδομένα που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκή, τότε ο ελεγκτής πρέπει να προσθέσει μία παράγραφο επισήμανσης στην έκθεσή ελέγχου για την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας και να επισημάνει την ύπαρξη σχετικής σημείωσης στο προσάρτημα όπου παρατίθενται και επεξηγούνται τα δεδομένα που έχουν προκαλέσει την αβεβαιότητα. Στην περίπτωση που η παράθεση των δεδομένων δεν είναι επαρκής τότε θα πρέπει να γίνεται συγκεκριμένη αναφορά στην ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας, που θα μπορούσε να οδηγήσει σε αμφιβολία για τη συνέχιση της δραστηριότητας του οργανισμού και ο ελεγκτής οφείλει στην περίπτωση αυτή είτε να διατυπώσει τη γνώμη του με «εξαίρεση» είτε να εκφέρει αρνητική γνώμη. Τέλος, αν ο ελεγκτής κρίνει ότι ο ελεγχόμενος οργανισμός δεν μπορεί να συνεχίσει τις δραστηριότητές του τότε οφείλει να εκφέρει αρνητική γνώμη, στο βαθμό που οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί με βάση τη συνέχιση της δραστηριότητας.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η διοίκηση αναγνωρίζει τις ευθύνες που έχει σχετικά με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, κατά τρόπο που αυτές απεικονίζουν με πληρότητα και σαφήνεια, σύμφωνα με το ακόλουθο λογιστικό πλαίσιο, την οικονομική θέση του οργανισμού και τα αποτελέσματα των εργασιών του, καθώς και τις ταμειακές ροές της χρήσεως και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει, ειδικότερα αν δεν υπάρχει άλλου είδους ελεγκτική μαρτυρία, τις έγγραφες παραστάσεις της διοίκησης που έγιναν στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου και κρίνονται σημαντικές. Στην περίπτωση που οι παραστάσεις αυτές της διοίκησης έρχονται σε σύγκρουση με άλλα στοιχεία της ελεγκτικής μαρτυρίας, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να αναθεωρήσει την αξιοπιστία των παραστάσεων αυτών της διοίκησης και να διερευνήσει το θέμα. Αν η διοίκηση αρνηθεί να παρέχει στον ελεγκτή τις παραστάσεις, οι οποίες είναι αναγκαίες για αυτόν, τότε με την κίνηση αυτή περιορίζει το εύρος του ελέγχου, και ο ελεγκτής, ανάλογα με τη σημαντικότητα του θέματος, οφείλει είτε να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου είτε να αρνηθεί να εκφέρει γνώμη.

6.3.6 Χρησιμοποίηση της εργασίας τρίτων

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6600 – ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΛΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Σε σχέση με τις εκδιδόμενες εκθέσεις ελέγχου, την ευθύνη του διενεργηθέντος ελέγχου φέρουν η ελεγκτική εταιρεία και ο ελεγκτής που υπογράφει την έκθεση ελέγχου της συγκεκριμένης εταιρείας που είναι ενταγμένος, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιήθηκαν κι άλλοι ελεγκτές κατά τη διεκπεραίωση του ελέγχου.

Ο κύριος ελεγκτής οφείλει να προσδιορίζει την επίδραση της εργασίας άλλου ελεγκτή επί του ελέγχου όταν χρησιμοποιεί την εργασία του άλλου ελεγκτή, και να εφαρμόσει ως κύριος ελεγκτής διαδικασίες που θα του επιτρέψουν να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η εργασία του άλλου ελεγκτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του, μέσα στα πλαίσια του επιτελούμενου έργου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6610 – ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ο ελεγκτής θέλοντας να αναπτύξει μία αποδοτική προσέγγιση στον έλεγχο και για τους σκοπούς του σχεδιασμού του ελέγχου, οφείλει να αξιολογήσει τις

δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών του ελεγχόμενου οργανισμού, τις επιδράσεις που πιθανόν να έχουν επί των διαδικασιών του ελέγχου και να εξασφαλίσει επαρκή κατανόηση των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου. Ο “εξωτερικός” ελεγκτής θα πρέπει, κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, να προχωρήσει σε μία προκαταρκτική αξιολόγηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και αν επιθυμεί να χρησιμοποιήσει μία συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, τότε οφείλει να υποβάλει την εργασία αυτή σε δοκιμασία ώστε να επιβεβαιώσει αν είναι επαρκής για να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6620 – ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΝΑ

Για να χρησιμοποιήσει την εργασία ενός πραγματογνώμονα, ο ελεγκτής, θα πρέπει πρώτα να αξιολογήσει την επαγγελματική πληρότητα του πραγματογνώμονα αυτού, και να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία ότι η εργασία αυτή είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου. Στην περίπτωση που τα αποτελέσματα της εργασίας αυτής του πραγματογνώμονα είτε δε συνάδουν με τα άλλα στοιχεία που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου είτε δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία τότε ο ελεγκτής οφείλει να βρει λύση στο πρόβλημα.

6.3.7 Ελεγκτικά συμπεράσματα και πιστοποιητικά

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7700 – Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής για να διατυπώσει εγγράφως και κατά τρόπο σαφή τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις οφείλει να χρησιμοποιήσει ως βάση, αφού πρώτα τα αξιολογήσει, τα συμπεράσματα που έχει αντλήσει από την ελεγκτική εργασία που έχει ήδη επιτελέσει και τα ευρήματα του ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να χρονολογείται από τον ελεγκτή με την πραγματική ημερομηνία ολοκλήρωσης του διενεργηθέντος ελέγχου. Λόγω της υποχρέωσης αυτής που έχει ο ελεγκτής να πει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες έχουν συνταχθεί από τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας, η χρονολόγηση της έκθεσης ελέγχου πρέπει να είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έγκρισης και υπογραφής των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση του ελεγχόμενου οργανισμού.

Εφόσον τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, η χρησιμοποίηση των δεύτερων κατά τη διαμόρφωση των εκθέσεων και της διενέργειας του ελέγχου, ως πλαίσιο αναφοράς, είναι επιτρεπτή και είναι και η ενδεδειγμένη.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7710 – ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξακριβώνει, εξασφαλίζοντας επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, ότι τα συγκριτικά στοιχεία που του έχουν παρατεθεί για τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις συμβαδίζουν από κάθε άποψη με τους λογιστικούς κανόνες που εμφανίζονται στο ακολουθούμενο λογιστικό πλαίσιο.

Στην περίπτωση που η έκθεση ελέγχου της προηγούμενης περιόδου περιείχε αρνητική γνώμη ή “εξαιρέσεις”, και το ζήτημα το οποίο οδήγησε στη διαφοροποίηση παραμένει ανεπίλυτο και έτσι δημιουργείται η ανάγκη διαφοροποίησης της έκθεσης ελέγχου της τρέχουσας περιόδου, τότε αυτή θα πρέπει να διαφοροποιείται σε σχέση και με την τρέχουσα και με την προηγούμενη περίοδο, και αν εξακολουθεί να παραμένει ανεπίλυτο αλλά δεν υπάρχει ανάγκη διαφοροποίησης της έκθεσης της τρέχουσας περιόδου τότε αυτή πρέπει να διαφοροποιείται μόνο ως προς τα συγκριτικά στοιχεία.

Στην περίπτωση που οι συνθήκες είναι αυτές, τότε ο ελεγκτής οφείλει να ακολουθήσει την καθοδήγηση που του παρέχεται στο ελληνικό ελεγκτικό πρότυπο 5560 “Μεταγενέστερα Γεγονότα” και εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν αναθεωρηθεί, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι ικανοποιημένος ότι τα παρατιθέμενα στοιχεία είναι και τα αναθεωρημένα στοιχεία, ενώ εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν έχουν αναθεωρηθεί και τα συγκριτικά στοιχεία δεν έχουν επαναδιατυπωθεί και εάν και οι πληροφορίες που ελλείπουν δεν έχουν παρατεθεί τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων ως προς τις παραλείψεις που περιέχονται στα συγκριτικά στοιχεία.

Ο ελεγκτής επίσης, οφείλει να διαφοροποιεί την έκθεση ελέγχου του στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνει ότι τα συγκριτικά στοιχεία περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες και η διοίκηση, αφού της ζητηθεί, αρνηθεί να αναθεωρήσει τα συγκριτικά στοιχεία αυτά. Επιπλέον, όταν η γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου έχει διατυπωθεί ρητά και η γνώμη αυτή είναι διαφορετική από την γνώμη που είχε διατυπωθεί προγενέστερα, τότε ο ελεγκτής οφείλει, σε μία ειδική παράγραφο επισήμανσης που να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου, να παραθέσει τους ουσιαστικούς λόγους της διαφοροποίησης αυτής. Τέλος, αν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν έχουν ελεγχθεί, τότε ο νέος ελεγκτής οφείλει να αναφέρει στην έκθεση του ότι τα

παρατιθέμενα συγκριτικά στοιχεία είναι ανέλεγκτα και, όπου εντοπίσει ανακρίβειες στα στοιχεία αυτά, οφείλει να ζητήσει από τη διοίκηση να τα αναθεωρήσει και εάν η διοίκηση αρνηθεί τότε οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεσή ελέγχου.

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7720 – ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΤΑ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΤΙΣ ΕΞΗΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει με προσοχή και τις άλλες πληροφορίες που περιέχονται στα έγγραφα, τα οποία περιέχουν και τις οικονομικές καταστάσεις, έχοντας ως στόχο να εντοπίσει σημαντικές ασυνέπειες μεταξύ των πληροφοριών αυτών και των οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής κατά την ανάγνωση εντοπίσει τέτοιες σημαντικές ασυνέπειες, οφείλει να εξακριβώσει ποιες είναι οι πληροφορίες εκείνες που πρέπει να διαφοροποιηθούν. Εάν η τροποποίηση πρέπει να γίνει επί των οικονομικών καταστάσεων και η διοίκηση αρνηθεί της αναγκαίας αυτής διόρθωσης, τότε ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την έκθεσή του ή να διατυπώσει αρνητική γνώμη. Ενώ, αν η αναγκαία διόρθωση πρέπει να γίνει επί των άλλων πληροφοριών και η διοίκηση αρνηθεί, τότε ο ελεγκτής οφείλει να αναφέρει το γεγονός αυτό στην έκθεσή του σε ειδική παράγραφο επισήμανσης

6.3.8 Εξειδικευμένοι έλεγχοι

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8800 – Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΜΕ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΥΣ ΣΤΟΧΟΥΣ

Ο στόχος του συγκεκριμένου ελληνικού ελεγκτικού προτύπου (8800) είναι να καθιερώσει πρότυπα σε σχέση με τους διενεργούμενους ελέγχους, τα οποία πρότυπα να έχουν εξειδικευμένους στόχους. Για να διατυπώσει ο ελεγκτής τη γνώμη του εγγράφως και κατά τρόπο σαφή, οφείλει να χρησιμοποιήσει ως βάση, αφού πρώτα τα αξιολογήσει, τα συμπεράσματα που έχουν αντληθεί από την ελεγκτική εργασία που έχει επιτελεσθεί και τα ευρήματα του εξειδικευμένου ελέγχου.

Κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του εύρους του αναληφθέντος ελεγκτικού έργου ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει τις οικονομικές καταστάσεις που είναι αλληλένδετες μεταξύ τους και την παράμετρο της σημαντικότητας σε σχέση με το επιμέρους στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων για το οποίο καλείται ο

ελεγκτής να εκφέρει τη γνώμη του. Η έκθεση του ελεγκτή επί ενός επιμέρους στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει υποχρεωτικά την αναφορά στους λογιστικούς κανόνες, σύμφωνα με τους οποίους το επιμέρους στοιχείο έχει συνταχθεί, ή στη σύμβαση που προδιαγράφει τους χρησιμοποιηθέντες κανόνες.

Σε περιπτώσεις όπου υπήρξε αρνητική διατύπωση γνώμης, ή που γενικά η γνώμη που έχει διατυπωθεί ως προς το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων είναι αρνητική, ο ελεγκτής μπορεί να διατυπώσει τη γνώμη του για τα επιμέρους στοιχεία μόνον εάν αυτά δεν είναι αρκετά εκτεταμένα ώστε να συνθέτουν ένα σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Κεφάλαιο 7 :Παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων , η έννοια της απάτης και ο ρόλος των ελεγκτών .

1. Η έννοια των οικονομικών καταστάσεων .

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων κεφαλαιώδους σημασίας.

Οι οικονομικές καταστάσεις που θα δούμε παρακάτω είναι οι εξής :

- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης ,
- Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως ,
- Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων ,
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ,
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως .

7.1 Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης .

Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως και δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά .

Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες , α) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και β) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως .

7.2 Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως .όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες , στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς α) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και β)και στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως .

7.3 Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ. Καταχωρείται επίσης στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης .

7.4 Κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως .

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ . επίσης καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων ενώ η κατάσταση αυτή δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά

7.5 Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Η αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις σημαίνει ότι εκείνος ο οποίος λαμβάνει πληροφορίες από αυτές μπορεί να βασίζεται στα στοιχεία αυτά. Η λογιστική πληροφόρηση θεωρείται αξιόπιστη όταν αντιπροσωπεύει την πραγματική εικόνα της επιχείρησης την οποία αφορά .

Τα στοιχεία της αξιοπιστίας είναι πρώτα η ακριβής παρουσίαση που είναι η συμφωνία μεταξύ της χρηματοοικονομικής μέτρησης και του βασικού μεγέθους το οποίο μετράτε . Για να χαρακτηριστεί μια πληροφορία αξιόπιστη θα πρέπει να ελεγχθεί από εξειδικευμένο επαγγελματία , δηλαδή τον ορκωτό ελεγκτή ο οποίος θα είναι είτε εσωτερικός ή άμεσα εξαρτώμενος από την επιχείρηση είτε εξωτερικός ανεξάρτητος ελεγκτής . Η αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών είναι πολύ σημαντικό χαρακτηριστικό και θα πρέπει να υπάρχει στις οικονομικές καταστάσεις έτσι ώστε να μπορούν να είναι χρήσιμες για τις αποφάσεις των χρηστών .

7.6 Απειλές κατά του ελεγκτικού έργου .

Κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού έργου αλλά και κατά την έκθεση του ελέγχου η εργασία του ελεγκτή μπορεί να απειληθεί από διάφορους και για διάφορους λόγους . Καταστάσεις που μπορεί να απειλήσουν την εργασία του ελεγκτή είναι οι παρακάτω :

- Το συμφέρον του ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση ,
- Ο εκφοβισμός , δηλαδή οι απειλές που μπορεί να αντιμετωπίσει ο ελεγκτής προκειμένου να μην εκφράσει ελεύθερα τη γνώμη του,
- Η οικιότητα που μπορεί να αποκτήσει με την συνεργαζόμενη επιχείρηση ,
- Οι εργασίες οι οποίες θεωρούνται δεδομένες διότι έχουν εκτελεστεί σε προηγούμενη περίοδο και δεν χρειάζονται να εξεταστούν ξανά .

Πέρα από τα παραπάνω υπάρχουν και άλλες καταστάσεις οι οποίες απειλούν την ανεξαρτησία του επαγγέλματος όπως η μη ικανοποίηση του πελάτη από τα αποτελέσματα του ελέγχου αλλά και η χρηματοδότηση του ελεγκτή από την ελεγχόμενη εταιρεία για την απόκρυψη τυχόν σφαλμάτων που μπορεί να εντοπίσει ο ελεγκτής . (Ντζανατος 2009)

Κεφάλαιο 8 :Τι είναι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων

Για την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων δεν υπάρχει κάποιος συγκεκριμένος όρος . Κάποιοι οικονομικοί αναλυτές έκαναν απόπειρα να αναλύσουν τον όρο αυτό έτσι ώστε να υπάρξει κάποιος ορισμός .

Το λεξικό Oxford English αποδίδει την έννοια της παραποίησης λογιστικών καταστάσεων ως εγκληματική εξαπάτηση και παραποίηση της αλήθειας με σκοπό την απόκρυψη μελλοντικών ωφελειών.

Ο Σπάθης τόνιζει ότι στις ΗΠΑ στις οποίες έχουν καταγραφεί και οι μεγαλύτερες παραποιήσεις οικονομικών καταστάσεων ο όρος που χρησιμοποιείται είναι η «απάτη» και εμνηύεται ως σκόπιμη αλλοίωση των καταστάσεων . (ΣΠΑΘΗΣ 2002) .

Έπειτα , ο Rezaee(Rezaee 2002) υποστήριξε ότι η παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων είναι μια προμελετημένη προσπάθεια των επιχειρήσεων να εξαπατήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και ειδικότερα τους επενδυτές . Ο όρος «παραποίηση οικονομικών καταστάσεων» αφορά τις σκόπιμες

δραστηριότητες από στελέχη και άλλα "ύψηλα" πρόσωπα τα όποια ένεργουν για μια τεχνική εξαπάτηση .

8.1 Τι είναι η λογιστική απάτη .

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) διαχωρίζει το λάθος που προέρχεται από αμέλεια και το λάθος που προέρχεται από στόχο να γίνει παραπλάνηση δηλαδή η απάτη . Συγκεκριμένα, η απάτη είναι η σκόπιμη πρόβλεψη ποσών η παραποίηση στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις.

Η απάτη μπορεί να διαπραχθεί σε συνδυασμό εργαζόμενων της εταιρείας και εργαζόμενων άλλης εταιρείας , είτε είναι πελάτες είτε προμηθευτές. Ακόμα , μπορεί να διαπραχθεί από ένα οι περισσότερα άτομα τα οποία εργάζονται στην εταιρεία αλλά και μπορεί να διαπράττεται υπό την καθοδήγηση της διοίκησης, με την αλλοίωση των στοιχείων του ισολογισμού, με στόχο τη συγκάλυψη δυσμενών ή μη φανερών αποτελεσμάτων.

Στον ισολογισμό μπορούν να υπερεκτιμώνται ή να υποεκτιμώνται τα στοιχεία του ανάλογα με το στόχο που θέλουν να επιτύχουν. Οι απάτες τις περισσότερες φορές συνοδεύονται από πλαστά δικαιολογητικά , νόθευση των λογιστικών βιβλίων με τη χρήση λογιστικών τεχνασμάτων , αυξομείωση της απογραφής, ή συνεχούς αλλαγής λογιστικής μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων, παρουσίαση αλλότριων περιουσιακών στοιχείων ως δικά τους, λογιστικοποίηση εικονικών πράξεων και εγγραφών .

8.2 Τα χαρακτηριστικά της λογιστικής απάτης .

Σύμφωνα με τον Rezaee, (2003) τα χαρακτηριστικά της λογιστικής απάτης είναι τα παρακάτω ":

1. Νόθευση, παραποίηση ή αθέμιτη τροποποίηση οικονομικών μεγεθών, υποστηρικτικών εγγράφων, ή επιχειρηματικών συναλλαγών.
2. Σκόπιμα εσφαλμένες δηλώσεις, παραλείψεις ή διαστρεβλώσεις γεγονότων, εμπορικών συναλλαγών, λογαριασμών και άλλων σημαντικών πληροφοριών από τις λογιστικές καταστάσεις
3. Σκόπιμα κακή εφαρμογή, ερμηνεία και εκτέλεση των λογιστικών προτύπων, αρχών και των πρακτικών που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση και αναφορά οικονομικών και επιχειρησιακών συναλλαγών
4. Εσκεμμένη παράβλεψη και αποκάλυψη ή παρουσίαση ανακριβών λογιστικών προτύπων, αρχών και πρακτικών
5. Χρήση λογιστικών τεχνασμάτων για τη διαχείριση παράνομων κερδών
6. Μεθοδεύσεις λογιστικών τεχνικών που βρίσκονται μέσα στα όρια των νόμων, αλλά είναι εύκολο να μεταβληθούν μέσα από τα «παραθυράκια» αυτών.

Σύμφωνα με το διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ο όρος απάτη αποδίδεται με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά :

1. Νόθευση ή αλλοίωση των λογιστικών εγγραφών ή των παραστατικών.
2. Αλλοίωση των στοιχείων του ενεργητικού
3. Απόκρυψη ή παράλειψη αναφοράς των επιπτώσεων των παραπάνω καταχωρήσεων ή των αποδεικτικών στοιχείων
4. Καταχώρηση εικονικών συναλλαγών.
5. Λανθασμένη εφαρμογή των λογιστικών προτύπων και αρχών.

8.3 Στόχος και αιτία λογιστικής απάτης

Σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα , ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια της εργασίας του θα πρέπει να είναι σε θέση να μπορεί να εκτιμήσει τους παράγοντες που προβλέπουν αυξημένο κίνδυνο αλλά θα πρέπει και να εντοπίζει να πιθανά προειδοποιητικά σημεία στα οποία θα πρέπει να δώσει περισσότερη βαρύτητα.

Σημειώνονται τρεις βασικές κατηγορίες κινδύνου για την παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες αναλύονται παρακάτω :

1. Χαρακτηριστικά Διοίκησης. Περιλαμβάνουν διοικητικές ικανότητες, πιέσεις, στυλ, διαθέσεις και στάσεις ως προς τον εσωτερικό έλεγχο και τις διαδικασίες έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων. Ύπαρξη τυχόν στενών σχέσεων μεταξύ διοίκησης και ελεγκτών. Παράδειγμα κινδύνου της κατηγορίας αυτής είναι το κίνητρο της διοίκησης να αυξήσει την τιμή της μετοχής ή η πίεση της διοίκησης να δείξει περισσότερα κέρδη στη συνέλευση των μετόχων.
2. Συνθήκες Κλάδου. Περιλαμβάνουν το οικονομικό περιβάλλον που δραστηριοποιείται η επιχείρηση καθώς και νέες θεσμικές απαιτήσεις στη φορολογία ή στους λογιστικούς κανόνες. Για παράδειγμα η πρόσφατη αλλαγή που υποχρεώνει τις εισηγμένες επιχειρήσεις να συντάσσουν τις λογιστικές καταστάσεις τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορεί να μεταβάλει σημαντικά τις καταστάσεις αυτές .
3. Λειτουργικά Χαρακτηριστικά. Περιλαμβάνουν τη φύση και την πολυπλοκότητα των συναλλαγών της επιχείρησης με άλλες επιχειρήσεις και την οικονομική της κατάσταση όπως, για παράδειγμα ταμειακή στενότητα, χαμηλή κερδοφορία, ύπαρξη συσσωρευμένων ζημιών ή η πίεση να αντλήσει περισσότερα κεφάλαια ώστε να διατηρήσει τη χρηματοοικονομική θέση της.

8.4 Το τρίγωνο της απάτης

Μέσω της παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων η απάτη παρουσιάζεται με τρία χαρακτηριστικά τα οποία ανήκουν στο «Το τρίγωνο της απάτης». Τα χαρακτηριστικά αυτά θα αναλυθούν παρακάτω :

A) Κίνητρο(motivation) : Το κίνητρο είναι αυτό το οποίο προκαλεί κάποιον να σκεφτεί να διαπράξει μια απάτη. Ένα κίνητρο θα μπορούσε να είναι για παράδειγμα η ανάγκη για επιπλέον χρήματα, όπως αυτή προκύπτει από τα διάφορα οικονομικά προβλήματα.

B) Εκλογίκευση (rationalisation) : Η εκλογίκευση αποτελεί τον καταλύτη του όλου εγχειρήματος. Ο δράστης μπορεί να αντιλαμβάνεται ότι η πράξη του είναι ανήθικη, ωστόσο αποφασίζει να την εκλογικεύσει και να τη δικαιολογήσει . Τέτοιου είδους εκλογικεύσεις οι οποίες συνήθως συνδέονται με την απάτη είναι ότι υπάρχει η αίσθηση ότι η αμοιβή που λαμβάνει είναι χαμηλότερη των ικανοτήτων του αλλά και ότι εργάζεται υπερβολικά.

Γ) Ευκαιρία (opportunity) :

Μερικοί από τους λόγους που δημιουργείται η ευκαιρία διάπραξης λογιστικής απάτης είναι οι αναποτελεσματικοί έλεγχοι , η αναποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση καθώς και η έλλειψη ηθικής καθοδήγησης .

Η ευκαιρία είναι μια κατάσταση στην οποία κάποιος αντιλαμβάνεται ότι μπορεί να διαπράξει μια απάτη χωρίς να γίνει αντιληπτός. Ενδεχόμενη χαλαρότητα και απουσία ελέγχου αποτελεί το κατάλληλο έδαφος για τη διενέργεια παράνομων πράξεων και την αποφυγή τιμωρίας.

(<https://www.erepublik.com/en/article/-erepublik3-2507915/1/20>)

8.5 Τρόποι αντιμετώπισης της λογιστικής απάτης

Οι ελεγκτές βρίσκονται στη διαδικασία ώστε να βρουν τρόπο να ανιχνεύουν την απάτη, έτσι , στα σχέδια των ελέγχων προσπαθούν να δώσουν μεγαλύτερη βαρύτητα στις ανάλογες διαδικασίες του ελέγχου .

Οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν δύο τρόπους για την αντιμετώπιση της λογιστικής απάτης , ο πρώτος τρόπος είναι η αναζήτηση της απάτης ρησιμοποιώντας μια παθητική προσέγγιση των εσωτερικών ελέγχων. Η προσέγγιση αυτή βασίζεται στους ελεγκτές που εντοπίζουν τα σημάδια «red flags» της απάτης. Το πρόβλημα στην περίπτωση αυτή είναι ότι ελάχιστα προγράμματα λογιστικού ελέγχου ενσωματώνουν τα «red flags», το οποίο σημαίνει πως ο ελεγκτής πρέπει να έχει πείρα για να αντισταθμίσει το πρόβλημα . Ο δεύτερος τρόπος είναι Αναζήτηση μηνυμάτων απάτης από προηγούμενες πηγές ελέγχου. Δεδομένου ότι οι περισσότερες περιπτώσεις απάτης σε επιχείρηση εντοπίζονται με αυτόν τον τρόπο, πρέπει να αναρωτηθούμε πόσο αποτελεσματικοί ήταν οι προηγούμενοι έλεγχοι.

http://newtech-pub.com/wp-content/uploads/2014/11/Kefalaio-1_elenxos_timwria.pdf).

8.6 Οι κατηγορίες λογιστικής απάτης.

Η λογιστική απάτη χωρίζεται σε δύο κατηγορίες οι οποίες σύμφωνα με τον Καζαντζή Χρήστο είναι οι απάτες εις βάρος της επιχείρησης και οι απάτες οι οποίες ωφελούν την επιχείρηση .

Οι απάτες εις βάρος της επιχείρησης συνήθως πραγματοποιούνται από το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης χωρίς όμως να αποκλείονται και άτομα από το εσωτερικό περιβάλλον .

Συγκεκριμένα , οι εσωτερικοί «δράστες» μπορούν να κλέψουν περιουσιακά στοιχεία , να παραποιήσουν τα αποθέματα . Ακόμα , μπορούν να παραποιήσουν τιμολόγια προμηθευτών αλλά και στοιχεία πελατών .

Οι εξωτερικοί «δράστες» σύμφωνα με τον Καζαντζή Χρήστο , μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την εταιρεία που συνεργάζονται με διάφορους τρόπους όπως να την εξαπατήσουν οι προμηθευτές με τιμολόγηση χωρίς παράδοση ή με διπλή τιμολόγηση . Έπειτα , η δωροδοκία των υπαλλήλων της επιχείρησης από προμηθευτές ή πελάτες της μπορεί να θεωρηθεί απάτη η οποία μπορεί να βλάψει σοβαρά την ίδια την επιχείρηση .

Οι απάτες προς όφελος της επιχείρησης είναι η δεύτερη κατηγορία . Η διοίκηση της επιχείρησης με δικές της πράξεις αυξάνει την οικονομική της θέση με κάποιες ενέργειες που εκτιμούν τα αποτελέσματα και τις πωλήσεις παραπάνω από το πραγματικό και λιγότερο από ότι είναι στ' αλήθεια οι δαπάνες και οι υποχρεώσεις της επιχείρησης.

8.7 Τα καθήκοντα του ορκωτού ελεγκτή σε περίπτωση απάτης_

Το ΔΠΕ 40 ορίζει ποιες είναι οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τον εντοπισμό απάτης σε έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων . Τα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις προκύπτουν είτε από απάτη είτε από λάθος τα οποία διαχωρίζονται μεταξύ τους με το αν η ενέργεια αυτή είναι ακούσια ή εκούσια .

Κατά τον εντοπισμό ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ο ορκωτός θα πρέπει στην αναγνώριση εσόδων να αναγνωρίζει και να αξιολογεί τι οδηγεί σε κινδύνους . Την ικανότητα ο ελεγκτής να μπορεί να ξεχωρίσει την διαφορά ανάμεσα στην απάτη και στο λάθος , την αποκτά με την συνεχή βελτίωση των γνώσεων του ,

αλλά και με την επαγγελματική του πείρα η οποία αποκτάται κατά την άσκηση του επαγγέλματος.

Στην περίπτωση που ο ορκωτός ελεγκτής εντοπίσει στοιχεία που οδηγούν σε απάτη , τότε καθήκον του είναι να κοινοποιήσει τα στοιχεία αυτά στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης και να ενημερώσει όσους έχουν ευθύνη . Αν , θεωρεί ή έχει εντοπίσει ότι εμπλέκονται η διοίκηση , τότε θα πρέπει να κοινοποιήσει αυτά τα στοιχεία στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση . Τέλος , αν ο ελεγκτής θεωρεί ότι το μέγεθος της απάτης είναι αρκετά μεγάλο τότε το αναφέρει άμεσα σε άτομα εκτός της ελεγχόμενης εταιρείας.

8.9 Κίνητρα Παραποίησης οικονομικών καταστάσεων .

Η κάθε οντότητα μπορεί να έχει διαφορετικά κίνητρα παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων . Τα κυριότερα κίνητρα τα οποία οδηγούν στην παραποίηση και αλλοίωση των οικονομικών καταστάσεων αναφέρονται παρακάτω .

8.9.1 Κίνητρα που προέρχονται από τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς .

-Πίεση από τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές : Η διοίκηση μιας επιχείρησης έχει ως κίνητρο να παραποιεί τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να μπορεί να πετύχει τα αποτελέσματα που προβλέπονται από τους αναλυτές .Σε περίπτωση που δεν συμβεί αυτό η αντίδραση της αγοράς θα είναι αρνητική.

-Αντληση κεφαλαίων από το χρηματιστήριο αξιών : Για να υπάρχει δυνατότητα η επιχείρηση να αντλήσει κεφάλαια από το χρηματιστήριο , με ευνοϊκούς όρους θα πρέπει να παρουσιάζει ανοδική τάση στις οικονομικές της καταστάσεις καθώς και να παρουσιάζει κέρδη .

-Δανεισμός από τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα: Οι επιχειρήσεις για να έχουν την δυνατότητα να δανειστούν τα απαιτούμενα ξένα κεφάλαια που χρειάζονται για την λειτουργία , πρέπει να εμφανίζουν κέρδη και ικανοποιητικά αποτελέσματα στις οικονομικές καταστάσεις τους .

-Οι συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων : Με την συγχώνευση ή εξαγορά των επιχειρήσεων , οι επιχειρήσεις αποκτούν περισσότερες μετοχές . Για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις κάνουν προσπάθειες να βελτιώσουν την εικόνα τους , ώστε να αποφέρουν όσο περισσότερα χρήματα από την δραστηριότητα.

-Διατήρηση ομαλής τάσης των αποτελεσμάτων : Σε μια επιχείρηση τα ασταθή και συνεχώς μεταβαλλόμενα αποτελέσματά αυξάνουν την ύπαρξη κινδύνου και έτσι η τιμή των μετοχών ενδέχεται να μειωθεί , συγκριτικά με άλλες επιχειρήσεις οι οποίες εμφανίζουν σταθερά αποτελέσματα . Έτσι , μια επιχείρηση έχει στόχο να πετύχει μια ομαλή εικόνα των αποτελεσμάτων.

-Ανταγωνισμός οικονομικών μονάδων : Αρκετές επιχειρήσεις προσπαθούν να εμφανιστούν πιο ισχυρές από άλλες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου και έτσι παρουσιάζουν όσο το δυνατό υψηλότερα αποτελέσματα . Αντίθετα , κάποιες άλλες επιχειρήσεις αποφεύγουν τους πολλούς ανταγωνιστές και έτσι προσπαθούν υποβαθμίσουν την κερδοφορία τους .

8.9.2 Κίνητρα που απορρέουν από συμβατικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

-Αμοιβές διοίκησης : Οι επιχειρήσεις συχνά δρουν με μια πρακτική η οποία συνδέεται με τις αμοιβές της διοίκησης . Η πρακτική αυτή είναι η σύνδεση της διοίκησης με την οικονομική επίδοση της επιχείρησης , έτσι ώστε ισορροπούν οι στόχοι της διοίκησης με τους στόχους των μετόχων . Με τον τρόπο αυτό υπάρχουν κίνητρα από την πλευρά της διοίκησης ώστε να πετύχει υψηλότερες αποδόσεις από τις αναμενόμενες. Στην περίπτωση που τα κέρδη είναι χαμηλά , τότε επηρεάζονται προς τα πάνω , ενώ στην περίπτωση που τα κέρδη είναι υψηλότερα από τα επιτρεπόμενα τότε αυτά επηρεάζονται προς τα κάτω.

-Δανειακές συμβάσεις : Μια επιχείρηση , για να έχει τη δυνατότητα στη λήψη δανείου πρέπει να συμφωνεί με τους όρους τους οποίους θέτει η συμφωνία αυτή . Δεσμεύεται να πραγματοποιεί συγκεκριμένα επίπεδα οικονομικών αποτελεσμάτων για όσο καιρό διαρκεί η δανειοδότηση . Στη περίπτωση που η επιχείρηση δεν πληροί αυτούς τους όρους τότε οι δανειστές έχουν το δικαίωμα να αυξήσουν το επιτόκιο αλλά και να ζητήσουν να αποπληρωθεί άμεσα η οφειλή.

8.9.3 Κίνητρα που σχετίζονται με τον τρόπο συμπεριφοράς της διοίκησης .

-Μεταβολές στην ιεραρχική πυραμίδα : Κάθε εργαζόμενος σε μια επιχείρηση αποκτά κάποιες φιλοδοξίες οι οποίες σε συνδυασμό με την φιλοσοφία της επιχείρησης η οποία είναι να επιβραβεύονται όσοι πετυχαίνουν στόχους. Αποτέλεσμα της επιτυχίας τους στόχους είναι πολλές φορές οι εργαζόμενοι να κάνουν το οτιδήποτε για να πέτυχουν τον στόχο .

-Διατήρηση μιας διοικητικής θέσης : Σημαντικό κίνητρο στην παραποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων είναι η προσπάθεια της διατήρησης μιας διοικητικής θέσης . Τα μη ικανοποιητικά αποτελέσματα συνήθως έχουν αρνητικά αποτελέσματα για τον εργαζόμενο .

*Καζαντζής Χρήστος (2006) , ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Κεφάλαιο 9 : Τα μεγαλύτερα διεθνή και Ελληνικά εταιρικά σκάνδαλα

9.1 Διεθνή εταιρικά σκάνδαλα

Το σκάνδαλο της Worldcom

Το 2002 , αποδείχθηκε η λογιστική απάτη της Worldcom , η οποία απέκρυψε ότι υπέρβαλε τις εισροές της κεφαλαίων κατά περισσότερα των 3,8 δισεκατομμυρίων δολαρίων τα πέντε τελευταία τρίμηνα . Το σκάνδαλο αυτό συνέβη λίγο μετά από το σκάνδαλο της Enron .

Η worldcom μετά από έρευνα του εσωτερικού ελέγχου παραδέχθηκε την παραποίηση των αποτελεσμάτων της χρήσεως τα πέντε τελευταία τρίμηνα. Η εταιρεία , προσπαθούσε να αναδιαρθρώσει το ύψους 30 δισεκατομμυρίων δολαρίων χρέος της. Η δανειοληπτική ικανότητά της είχε υποβαθμισθεί στην κατώτερη δυνατόν κατηγορία ένα μήνα πριν την ανακοίνωση αυτή, ενώ πριν ακόμη από την αποκάλυψη του σκανδάλου, η χρηματιστηριακή αξία της εταιρείας είχε συρρικνωθεί από τις αρχές του έτους φέτος κατά 94%. Η αξία της εταιρείας ήταν στην κατώτερη του ενός δισεκατομμυρίου δολαρίων, ενώ τον Ιούνιο του 1999 ήταν στα 115,3 δισ. δολάρια, με την τιμή της μετοχής της να ανέρχεται τότε στα 62 δολάρια .

Την περίοδο εκείνη , αναλυτές εκτίμησαν την πιθανή κατάθεση πτώχευσης όπως ακριβώς είχε συμβεί και στην Enron μετά από την αποκάλυψη του σκανδάλου . Η εταιρεία η οποία το 2001 δηλαδή ένα χρόνο πριν την αποκάλυψη , είχε δηλώσει κέρδη τα οποία ανέρχονταν στα 1,4 δις αλλά και το πρώτο τρίμηνο το 2002 κέρδη 130 εκατομμύρια αποκάλυψε ότι όλο το διάστημα αυτό παρουσίαζε ζημία.

Την ίδια στιγμή με την αποκάλυψη του σκανδάλου η διοίκηση της Worldcom ανακοίνωσε την απόλυση του γενικού οικονομικού διευθυντή ο οποίος εφαρμόζε την χρηματο – επενδυτική πολιτική της επιχείρησης .Η Arthur Andersen ήταν η

εταιρεία ορκωτών λογιστών η οποία και είχε αναλάβει την Worldcom , εξέδωσε ανακοίνωση η οποία ανέφερε ότι οι Οικονομικός διευθυντής δεν είχε ενημερώσει τα στελέχη της επιχείρησης σχετικά με τις λογιστικές πρακτικές που ακολουθούσε . Μετά από ότι συνέβη , τη θέση της Arthur Andersen ανέλαβε η ελεγκτική εταιρεία KPMG .

Το σκάνδαλο της Enron

Το σκάνδαλο της Enron ,ενεργειακή εταιρεία , είναι οικονομικό σκάνδαλο που αναδείχθηκε το 2001. Έπειτα από μια σειρά αποκαλύψεων που αφορούσαν αμφιλεγόμενες λογιστικές πρακτικές που διενεργήθηκαν κατά τη δεκαετία του 1990, η Enron βρέθηκε σχεδόν χρεοκοπημένη το Νοέμβριο του 2001.

Μια προσπάθεια στήριξης στην Enron , από μία παρόμοια αλλά μικρότερη ενεργειακή εταιρεία, την Dynegy δεν ήταν αποτελεσματική. Η Enron, κήρυξε πτώχευση στις 2 Δεκεμβρίου του 2001. Η πτώση της Enron σημειώθηκε μετά από την αποκάλυψη ότι πολλά από τα κέρδη και τα έσοδα ήταν αποτέλεσμα συμφωνιών με οντότητες ειδικού σκοπού, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης που ήλεγχε. Πολλά από τα χρέη και οι απώλειες της εταιρείας, προσπαθούσαν από τους ανωτέρους να μην εμφανιστούν στις οικονομικές της καταστάσεις. Το σκάνδαλο προκάλεσε τη διάλυση της Arthur Andersen, η οποία αποτελούσε μέχρι εκείνη την περίοδο μία εκ των πέντε κορυφαίων ελεγκτικών εταιριών.

Η Enron είχε δημιουργήσει εταιρίες offshore, μονάδες που μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για φορολογικό σχεδιασμό και φοροαποφυγή, εκτοξεύοντας την κερδοφορία της επιχείρησης. Οι ονομασίες αυτών των οντοτήτων ήταν Bob West Treasure, Jedi και Hawaii. Οι άνθρωποι της Enron γνώριζαν τα πάντα για τους offshore λογαριασμούς της εταιρείας, στους οποίους κρύβονταν οι απώλειές της' παρά ταύτα, οι επενδυτές δε γνώριζαν τίποτα απ' όλα αυτά. Ο Οικονομικός Διευθυντής Andrew Fastow καθοδηγούσε την ομάδα που δημιούργησε τις εταιρίες-οχήματα και αξιοποίησε τις συμφωνίες της επιχείρησης ώστε να εξασφαλίσει για τον ίδιο, την οικογένεια και τους φίλους του εκατοντάδες εκατομμυρίων δολαρίων εγγυημένων εισοδημάτων, εις βάρος της επιχείρησης την οποία έπρεπε να υπηρετεί και τους συμμετοχούς της.

Το σκάνδαλο της Parmalat

Τον Δεκέμβριο του 2002 , η μεγαλύτερη εταιρεία γαλακτοκομικών προϊόντων της Ευρώπης , αποκάλυψε λεπτομέρειες σχετικά με την εξαφάνιση δισεκατομμυρίων ευρώ από τα ταμεία . Βασικό στοιχείο του σκανδάλου , ήταν μια

επιστολή η οποία προερχόταν από την *BANK OF AMERICA* , σύμφωνα με την οποία η τράπεζα επιβεβαίωνε ότι η *Bonlat* , θυγατρική της *Parmalat* , είχε καταθέσει αξίας τεσσάρων δισεκατομμυρίων ευρώ στην Αμερικάνικη τράπεζα .

Ο πρώην γενικός διευθυντής Φαούστο Τόνα , και άλλοι συνεργάτες , είχε δηλώσει ότι είχε προσωπικό όφελος με κεφάλαια τα οποία ανήκουν σε θυγατρικές εταιρείες της *Parmalat* και ανέφερε επίσης ότι η εταιρεία έπαιρνε "μίζες" από γνωστή εταιρεία συσκευασιών . Σύμφωνα με τα παραπάνω αποδεικνύεται ότι ίσως το σκάνδαλο της *Parmalat* ήταν παρόμοιο με το σκάνδαλο της *Enron* , δηλαδή ότι ίσως να μην ήταν αποκλειστικά δικό της . Σημαντικό επιπεδο ευθύνης είχαν οι ορκωτοί λογιστές οι οποίοι έλεγχαν και υπέγραφαν τους ισολογισμούς της *Parmalat* . Μέχρι το 1999 , η γνωστή ελεγκτική εταιρεία *Grant Thornton* ήταν υπεύθυνη για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της Ιταλικής εταιρείας . Λίγα χρόνια πριν το σκάνδαλο , και λόγω της Ιταλικής νομοθεσίας η οποία ανέφερε την τακτική εναλλαγή των ορκωτών λογιστών ανά τακτά χρονικά διαστήματα , την *Grant Thornton* αντικατέστησε μια από τις Big 4 ελεγκτικές εταιρείες , η *Deloitte* . Στην περίπτωση της *Parmalat* , παρακάμφθηκε αυτή η εναλλαγή αφού η *Grant Thornton* συνέχισε να ελέγχει την θυγατρική της *Parmalat Bonlat* , μέχρι που η Αμερικάνικη τράπεζα επιβεβαίωσε ότι το έγγραφο της το οποίο αφορούσε την κατάθεση των 4 δισεκατομμυρίων ευρώ ήταν πλαστό .

Το σκάνδαλο *Lehman Brothers*

Το τρία αδέρφια *Lehman* , ήταν μετανάστες από τη Γερμανία και ο ένας από τα αδέρφια ο *Henry Lehman* το 1844 άνοιξε ένα μικρό κατάστημα . Το 1850 , μπαίνουν στην εταιρία τα αδέρφια του *Emanuel* και *Mayer* και οι τρεις τους ιδρύουν την επιχείρηση *Lehman Brothers* με έδρα στο Μοντγκόμερι. Την εποχή εκείνη το πιο σημαντικό προϊόν ήταν το βαμβάκι οι αδελφοί *Lehman* δέχονται βαμβάκι ως πληρωμή από τους ντόπιους αγρότες . Το 1858 ανοίγουν γραφεία συναλλαγής του προϊόντος στη Νέα Υόρκη, που ήταν το κέντρο συναλλαγών εμπορευμάτων της χώρας.

Ο εμφύλιος πόλεμος προκάλεσε προβλήματα στις επιχειρήσεις των *Lehman* και, όταν λήγουν οι εχθροπραξίες, οι αδελφοί μετακινούνται προς Βορρά και συγκεντρώνονται στις επιχειρήσεις της Ν. Υόρκης, όπου βοηθούν στην ίδρυση του Χρηματιστηρίου Βάμβακος. Όταν τελειώσει ο πόλεμος , υπήρξε πολύ γρήγορη ανάπτυξη των σιδηροδρόμων. Τα ομόλογα για τη χρηματοδότηση σιδηροδρομικών δικτύων αποτελούν το μεγάλο βήμα στην εξέλιξη της κεφαλαιαγοράς. Η προσιτή τιμή τους προσελκύει μεγάλο αριθμό επενδυτών και οι *Lehman Brothers*,

αναγνωρίζοντας την ευκαιρία, επεκτείνονται και αναλαμβάνουν πώληση και συναλλαγές ομολόγων.

Αργότερα , σε μια περίοδο οικονομικής επέκτασης , η Lehman Brothers επεκτείνει τις δραστηριότητες της και ασχολείται και με τις εμπορικές συναλλαγές. Λίγα χρόνια μετά , το 1889 η εταιρεία εισάγεται στο χρηματιστήριο και με την εμπειρία της στο χρηματοπιστωτικό σύστημα αύξησαν τα κέρδη τους .

Το 1930 έρχεται η εκρηκτική ανάπτυξη του ραδιοφώνου και τα πειράματα πάνω σε μια αναπτυσσόμενη τεχνολογία, που ονομάζεται τηλεόραση. Η Lehman αναλαμβάνει τις αρχικές δημόσιες εγγραφές της DuMont, της πρώτης εταιρίας κατασκευής τηλεοράσεων στον κόσμο και βοηθά στην ίδρυση του Radio Corporation of America. Από το 1930, η αυξημένη ζήτηση πετρελαίου πυροδοτεί έξαρση στην αναζήτηση κοιτασμάτων. Εταιρίες όπως η Halliburton και η Kerr-McGee επαφίενται στην Lehman Brothers για τη χρηματοδότηση των επιχειρήσεών τους. οικονομική διεύρυνση επιταχύνεται με το χάραμα της Ηλεκτρονικής Εποχής και η Lehman Brothers κλείνει συμφωνίες χρηματοδότησης νεογνών επιχειρήσεων όπως η Litton Industries. Με την έναρξη της εποχής των ηλεκτρονικών υπολογιστών, αναλαμβάνει την αναδοχή της εισαγωγής στο χρηματιστήριο της Digital Equipment. Αργότερα θα μεσολαβήσει για την εξαγορά της Digital από την Compaq. Συμμετέχει και σε χρηματιστηριακές εισαγωγές επιχειρήσεων του ταξιδιωτικού τομέα, όπως η Hertz Rent-a-Car, έναν κλάδο που βιώνει σταθερούς ρυθμούς ανάπτυξης. Στην δεκαετία του '60 θα προσφέρει υπηρεσίες συμβούλων σε εταιρίες όπως η General Foods, η Campbell Soup και η Philip Morris.

Μετά από μερικά χρόνια η American Express εξαγοράζει τη Lehman Brothers και τη συγχωνεύει με τη Shearson , έπειτα γίνεται ανεξάρτητη επιχείρηση μέσω αρχικών δημόσιων εγγραφών στα χρηματιστήρια Νέας Υόρκης και Ειρηνικού. Το 2000 η Lehman Brothers εισάγεται στον δείκτη S&P 100 και η τιμή της μετοχής της αγγίζει για πρώτη φορά τα 100 δολάρια .Το 2005 , επιτυγχάνει έσοδα ρεκόρ, τα υπό διαχείριση κεφάλαια αγγίζουν, επίσης, το ρεκόρ των 175 δισ. δολαρίων. και ανακηρύσσεται ως η καλύτερη επενδυτική τράπεζα για το έτος . Τη επιτυχία αυτή την είχε και για το επόμενο δύο έτη , μέχρι 15^η Σεπτεμβρίου του 2008 όπου κήρυξε πτώχευση . Σύμφωνα με την έκθεση που συντάχθηκε , αναφέρεται ότι τόσο τα στελέχη όσο και η ελεγκτική εταιρεία κάλυπταν την πραγματική οικονομική θέση της εταιρείας . Η πτώχευση αυτή είχε σημαντική ύφεση στην παγκόσμια οικονομία.

http://www.express.gr/news/ellada/78069oz_2008022578069.php3

Σκάνδαλο SIEMENS

Η εταιρεία SIEMENS ιδρύθηκε το 1816 στο Βερολίνο . Έπειτα , αποτέλεσε γερμανικό πολυεθνικό κολοσσό στον τομέα τηλεπικοινωνιακού και ηλεκτρολογικού εξοπλισμού . Στην Ελλάδα η Siemens., δραστηριοποιείται από το 1920 με σημαντική θέση στην οικονομία .

Έπειτα από πολλά χρόνια πλήρους απόδοσης αλλά και προβλημάτων , το 2006 η Siemens ενεπλάκη σε ένα από τα μεγαλύτερα πολιτικά και οικονομικά σκάνδαλα . Μέσω ενός δικτύου « Μαύρων ταμείων » διοχέτευσε 1,6 δισεκατομμύρια ευρώ σε πολιτικούς και κρατικούς αξιωματούχους . Ανάμεσα στις χώρες που συνέβη το παραπάνω ήταν και η Ελλάδα, η οποία τότε είχε αναλάβει τους Ολυμπιακούς αγώνες. Στην Ελλάδα Siemens είχε δημιουργήσει το τηλεπικοινωνιακό δίκτυο . Εκτός από το σκάνδαλο με τα « Μαύρα ταμεία » , η εταιρεία είχε εμπλακεί και σε ένα ακόμα σκάνδαλο παλιότερα που είχε απειλήσει την κυβέρνηση Παπάγου. (<https://www.sansimera.gr/articles/985>)

9.2 Ελληνικά εταιρικά σκάνδαλα

Σκάνδαλο Κοσκωτά- Τράπεζα Κρήτης

Το σκάνδαλο Κοσκωτά αφορούσε ένα σκάνδαλο πολιτικό και οικονομικό το οποίο κυριάρχησε στην πολιτική σκηνή της Ελλάδας τα τέλη της δεκαετίας του 1980 -1990 . Πρωταγωνιστικό ρόλο του σκανδάλου είχε ο τραπεζίτης Γιώργος Κοσκωτάς, πλην όμως ενεπλάκησαν σ' αυτό και κορυφαία κυβερνητικά στελέχη της τότε κυβέρνησης . Το 1979 , ο Κοσκωτάς υπήρξε εργαζόμενος στο οικονομικό τμήμα της Τράπεζας Κρήτης και ένα χρόνο μετά έγινε διευθυντής συναλλάγματος της τράπεζας.

Ο Κοσκωτάς , μόλις 25 ετών τότε , είχε αποκτήσει περιουσία αλλά και δύναμη . Το 1980 έκλεψε επιταγές οι οποίες άνηκαν σε πελάτες από το κατάστημα της τράπεζας στον Πειραιά . Αυτές τις επιταγές τις μετέφερε στον προσωπικό λογαριασμό του και αργότερα υπήρξε προσπάθεια μεταφοράς αυτών των επιταγών σε ένα λογαριασμό στο εξωτερικό.

Έπειτα ,ο Κοσκωτάς αγόρασε τον δημοσιογραφικό και εκδοτικό οργανισμό «Γραμμή Α.Ε.» από τον Πάυλο Μπακογιάννη, και το 1984 αγόρασε το 56% του μετοχικού κεφαλαίου της Τράπεζας Κρήτης έναντι του ποσού του 1 δισεκατομμυρίου δραχμών. Μαζί με άλλες επιχειρήσεις τις οποίες είχε ενσωματώσει στις κύριες, γινόταν εργοδότης σε περίπου χιλιάδες εργαζόμενους και Το 1986 είχε επιχειρήσει και την αγορά της Τράπεζας Κεντρικής Ελλάδας, όμως λόγω αντιδράσεων από τον Τύπο, η κυβέρνηση δεν επέτρεψε τελικά στην πώλησή της. Η τότε κυβέρνηση του ΠΑΣΟΚ δεν άργησε να ενισχύσει τις σχέσεις της με τον ραγδαία ανερχόμενο επιχειρηματία. Οι καταθέσεις στην Τράπεζα Κρήτης αυξήθηκαν κατακόρυφα με χρήματα των ΔΕΚΟ ,ενώ πολλοί ανώτατοι αξιωματούχοι του ελληνικού δημοσίου ήταν και επίσημοι συνεργάτες του.

Τον Οκτώβριο του 1987 άρχισαν να έρχονται στο φως αποκαλύψεις για το παρελθόν του Κοσκωτά όπως πλαστογραφίες, φορολογικά αδικήματα, παράνομη εξαγωγή συναλλάγματος όπως αναφέρθηκε και παραπάνω .Στις καταγγελίες αυτές , η κυβέρνηση αρνούταν να κινήσει διαδικασίες για φορολογικό έλεγχο.

Έπειτα από χιλιάδες αναφορές , το 1988 ο εισαγγελέας εφετών διέταξε έλεγχο στην Τράπεζα Κρήτης ,ενώ διατάχθηκε τοποθέτηση προσωρινού επιτρόπου και άρση τραπεζικού απορρήτου προκειμένου να διεξαχθεί η έρευνα, ο τότε αντιπρόεδρος της κυβέρνησης και Υπουργός Δικαιοσύνης Μένιος Κουτσόγιωργας έφερε τροπολογία στη Βουλή, η οποία άφηνε προνομιακά περιθώρια στον υπό εξέταση επιχειρηματία . Η τροπολογία αυτή είχε σαν αντάλλαγμα την κατάθεση 2 εκατομμυρίων δολαρίων στο όνομα του Μένιου Κουτσόγιωργα σε ελβετική τράπεζα . Το γεγονός αυτό σήμανε το πολιτικό τέλος του πανίσχυρου υπουργού του ΠΑΣΟΚ. Αποκαλύφθηκε ότι ο Κοσκωτάς είχε κάνει συνολική υπεξαίρεση από την Τράπεζα Κρήτης του ποσού των 33,5 δισεκατομμυρίων δραχμών. Η υπεξαίρεση των καταθέσεων είχε ξεκινήσει από την εποχή ακόμα που ήταν υπάλληλος στην Τράπεζα. Με τα χρήματα αυτά αγόρασε όλες τις επιχειρήσεις του αλλά και δωροδοκούσε δημόσια πρόσωπα.

Αργότερα , πούλησε Τράπεζα Κρήτης στον όμιλο Αρφάνη – Χιόνη , την «Γραμμή Α.Ε.» στον Γιάννη Αλαφούζο και την ΠΑΕ Ολυμπιακός στον Αργύρη Σαλιαρέλη όπου ο Σαλιαρέλης τον βοήθησε να διαφύγει από την Ελλάδα και να καταλήξει στις ΗΠΑ ,όπου εκεί τον συνέλαβαν .

www.agonaskritis.gr

Το σκάνδαλο ΑΣΠΙΣ ΠΡΟΝΟΙΑ

Σύμφωνα με τους ορκωτούς ελεγκτές του ελεγκτικού οίκου Baker tilly οι οποίοι έλεγξαν τα βιβλία της ΑΣΠΙΣ Πρόνοια, χαρακτήρισαν στην έκθεση τους ως «Λογιστική αταξία» και «ανορθόδοξες εγγραφές» . Στην έκθεση τους οι ορκωτοί λογιστές κάνουν λόγο για ποσά κονδυλίων που μεταφέρονται διαδοχικά σε λογαριασμούς , γεγονός το οποίο καθιστά δυσχερές το έργο της εξακρίβωσης της ειλικρίνειας του περιεχομένου των ελεγκτών της εταιρείας.

Το ποσό των 7,1 εκατομμυρίων ευρώ , μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό «χρεώστες ασφαλιστρων» σε έναν άλλο λογαριασμό της Aspis Holding και από εκεί σε άλλους λογαριασμούς της Aspis Μεσιτείας Ασφαλίσεων και έπειτα σε χρέωση του λογαριασμού «προβλέψεις επισφαλειών» . Με τον τρόπο αυτό κατέληξαν έμμεσα για απαίτηση της εταιρείας ΑΣΠΙΣ Πρόνοια έκλεισε στα αποτελέσματα χρήσης και εξαφανίστηκε με την αιτιολογία ανεπίδεκτης είσπραξης .

Η πρακτική αυτή χρησιμοποιήθηκε κυρίως από τη διοίκηση της εταιρείας και στην έφερε στην επιφάνεια τις λογιστικές ατασθαλίες και τις μεταφορές ποσών μεταξύ των εταιρειών του ομίλου . Οι απαιτήσεις ύψους 56,1 εκατομμύρια ευρώ

και οι υποχρεώσεις ύψους 71,9 εκατομμύριων ευρώ από και προς τις εταιρείες ΑΣΠΙΣ ΚΑΠΙΤΑΛ ,ΑΣΠΙΣ όμιλος αλλά και σε άλλες εταιρείες , καθώς και σε φυσικά πρόσωπα όπως ο Παύλος Ψωμιάδης , έγιναν χωρίς να υπάρχουν πραγματικές συναλλαγές . Έπειτα , διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί 56 επενδυτικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ύψους 9,9 εκατομμύρια ευρώ τα οποία ενώ είχαν χαρακτηριστεί εισπραχθέντα , δεν εισπράχθηκαν ποτέ .Συμπέρασμα των ελεγκτών είναι ότι αυτά τα ποσά αφορούσαν υποχρεώσεις του Παύλου Ψωμιάδη οι οποίες μετατράπηκαν σε υποχρεώσεις της εταιρείας. Έπειτα, σύμφωνα με τους ορκωτούς ελεγκτές η λίστα των «ανορθόδοξων προσαρμογών» περιλάμβανε αναλήψεις σε τράπεζες εκατομμυρίων ευρώ αλλά και καταθέσεις οι οποίες δεν εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης .

Η πιθανότητα ικανοποίησης των ασφαλισμένων από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας περιορίζεται από το γεγονός ότι το σύνολο των συμμετοχών του ομίλου στις Aspis Bank, Ασπίς ΑΕΑΖ, Ασπίς ΑΕΓΑ, Ασπίς Κτηματική, Commercial Value και E Valley και τις κυπριακές εταιρείες Leda, Liberty, Aspis Holding έχει απομειωθεί από τα 135,9 εκατ. ευρώ σε μόλις 5 εκατ. ευρώ. Στα 5 εκατ. ευρώ έχει απομειωθεί και η ασφαλιστική τοποθέτηση των εσωτερικών μεταβλητών κεφαλαίων, δηλαδή των επενδυτικών προϊόντων unit linked, τα οποία η εταιρεία διέθετε με εγγυημένη απόδοση - όρος που αμφισβητείται ως προς τη νομιμότητά του. Οπως σημειώνεται στην έκθεση, τα συμβόλαια αυτά ενσωματώνουν υποχρέωση της εταιρείας, ύψους 45,8 εκατ. ευρώ, χωρίς να υπολογιστεί η εγγύηση ή 145,8 εκατ. ευρώ εάν συνυπολογιστεί και η εγγύηση.

<http://www.kathimerini.gr/411888/article/oikonomia/epixeirhseis/ek8esh-kolafos-gia-to-skandalo-ths-aspis-pronoia>

Το σκάνδαλο της ETBA finance

Η ETBA , ήταν Ελληνική τράπεζα βιομηχανιών ανάπτυξης ΑΕ , ιδρύθηκε το 1964 ως κρατική τράπεζα με σκοπό την ανάπτυξη της εικονικής κατάστασης της χώρας, αλλά και να ενισχύσει τις δραστηριότητες σε όλους τους τομείς . Η ETBA , ήταν θυγατρική της ETBA Finance με κύριο αντικείμενο την εκκαθάριση των επιχειρήσεων οι οποίες αντιμετώπιζαν χρηματοοικονομικά προβλήματα .

Το σκάνδαλο με υπεξαίρεση χρημάτων τα οποία έφτασαν τα 30 εκατομμύρια ευρώ , πραγματοποιήθηκε σε δύο διαφορετικές περιόδους. Η πρώτη περίοδος ήταν το 1996 έως και το 1999 , ενώ η δεύτερη από το 2000 έως το 2002 , και το σκάνδαλο αυτό αποκαλύφθηκε κατά τη δεύτερη περίοδο . Κατά την πρώτη περίοδο τα ποσά τα οποία είχαν επενδυθεί σε συμφωνίας επαναγοράς ήταν πολύ μεγάλα , αποδίδοντας μεγάλα ποσά και σε τόκους λόγω μεγάλων επιτοκίων .

Τα έτη 1993 – 1997 οι επενδύσεις οδήγησαν σε υπεξαίρεση χρημάτων , καθώς παρουσιάστηκαν και ατασθαλίες κατά την εκκαθάριση των επιχειρήσεων

που ασχολούταν η ΕΤΒΑ , με τον λογιστικό τρόπο που χειριζόταν των προβλέψεων για τα τέλη εκκαθάρισης χωρίς την έκδοση τιμολογίων . Έπειτα , υπήρχαν γεγονότα τα οποία η ελεγκτική εταιρεία ήθελε να διερευνήσει όπως το γεγονός ότι πολλά στελέχη της επιχείρησης λάμβαναν υψηλές αμοιβές για υπηρεσίες που ήταν πλασματικές και τις αμοιβές αυτές η εταιρεία τις δήλωνε ως “bonus” προς τους υπαλλήλους . Ακόμα , πολλά άτομα από το προσωπικό της εταιρείας λάμβαναν ποσά ως ταξιδιωτικές αποζημιώσεις χωρίς να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία . Για τους παραπάνω λόγους και έπειτα από εντολή της νέας διοίκησης ξεκίνησε έλεγχος από μια ελεγκτική εταιρεία η οποία αποκάλυψε στην έκθεση της ότι ο εσωτερικός έλεγχος της εταιρείας είχε «έλλειψη των στοιχειωδών κανόνων» με αποτέλεσμα να μην πραγματοποιείται σωστά η λειτουργία της εταιρείας.

Για τον λόγο ότι στην έκθεση ελέγχου είχαν δείξει ότι έχουν αλλάξει θέσεις πολλοί εργαζόμενοι δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στην περιγραφή των θέσεων . Η περιγραφή σήμαινε πως για κάθε εργαζόμενο έπρεπε να υπήρχαν αναλυτικά οι αρμοδιότητές του , έτσι ώστε να υπάρχουν καταγεγραμμένα όλα τα στοιχεία .

Τέλος , παρά τις διαπιστώσεις και προτάσεις οι οποίες έγιναν προς την εταιρεία , δεν ελήφθησαν υπόψη και το 2002 , «ξέσπασε» το οικονομικό σκάνδαλο τη διάρκεια ιδιωτικοποίησης της ΕΤΒΑ και τα άτομα τα οποία εμπλέκονταν στο σκάνδαλο ήταν στελέχη της ΕΤΒΑ .

Το σκάνδαλο της NOVARTIS

Το σκάνδαλο της φαρμακευτικής εταιρείας NOVARTIS αποτελεί το πιο πρόσφατο σκάνδαλο στην Ελλάδα και αφορά υποθέσεις δωροδοκίας μελών της φαρμακευτικής αγοράς , συγκεκριμένα γιατρών καθώς ερευνάται αν είναι εμπλεκόμενα και πολιτικά πρόσωπα .

Η NOVARTIS δωροδότησε γιατρούς αλλά και αξιωματούχους , με σκοπό να προωθούν την χρησιμοποίηση φαρμάκων από τους ασθενείς αυξάνοντας τα κέρδη της επιχείρησης . Τη στιγμή που αποκαλύφθηκε η παράνομη δραστηριότητα , η εταιρεία είχε να αντιμετωπίσει εξωδικαστικά πρόστιμα εκατομμυρίων ευρώ . Έπειτα από την αποκάλυψη , η Novartis δεσμεύεται να μην επαναλάβει και να διορθώσει οποιαδήποτε παρατυπία κάτι το οποίο δεν τήρησε στο μέλλον .

Αναλυτικά θα δούμε τις υποθέσεις που «δηλώνουν» ένοχη τη Novartis ,

Στις ΗΠΑ το 2005 μετά από καταγγελίες για αθέμιτες πρακτικές μάρκετινγκ προκειμένου να προωθηθούν συνταγογραφήσεις 6 φαρμάκων οι οποίες απέφεραν συνολικά κέρδη δισεκατομμυρίων ευρώ η εταιρεία ήταν ένοχη με αποτέλεσμα να πρέπει να αντιμετωπίσει τις παράνομες πρακτικές και να καταβάλλει το πρόστιμο ύψους 422,5 εκατομμυρίων ευρώ . Την περίοδο 2013-2015 , η εταιρεία κατηγορήθηκε από τις Αμερικάνικες αρχές και 40 πολιτείες των ΗΠΑ την μήνυσαν , για την δωροδοκία γιατρών με εκατομμύρια ευρώ την περίοδο 2007-2012 με σκοπό

να συνταγογραφούν τα φάρμακα της σε ασθενείς . Το τέλος σ' αυτή την υπόθεση είναι ότι οι ΗΠΑ ζήτησαν δισεκατομμύρια δολάρια ενώ η εταιρεία δέχτηκε να καταβάλλει 390 εκ. ευρώ στη Αμερικάνικο κράτος.

Στην Ασία , παρατηρούνται οι περισσότερες υποθέσεις που αφορούν την φαρμακευτική εταιρεία. Το Μάρτιο του 2016 η εταιρεία υποχρεώθηκε να έρθει σε νέο συμβιβασμό με τις Αμερικάνικες αρχές για υποθέσεις δωροδοκιών στη Κίνα . Συγκεκριμένα τον Φεβρουάριο του 2016 , οι αρχές της Νότιας Κορέας έκαναν έφοδο στα γραφεία της Novartis η οποία είναι η κορυφαία φαρμακευτική εταιρεία στη χώρα με έσοδα τα οποία φτάνουν τα 410 εκατομμύρια δολάρια . Οι κατηγορίες ήταν κατά του επικεφαλής της εταιρείας , 15 γιατρών αλλά και εκδοτών ιατρικών περιοδικών . Ακόμα , το 2015 αποκαλύφθηκε ότι η εταιρεία δεν ενημέρωσε έγκαιρα το ιαπωνικό Υπουργείο υγείας για παρενέργειες σε ασθενείς από τα φάρμακα της εταιρείας , με αποτέλεσμα την αναστολή των δραστηριοτήτων της στη χώρα για ένα χρονικό διάστημα.

Την περίοδο που είχε ανοίξει η υπόθεση στη Νότια Κορέα , στην Τουρκία κατηγορήσαν την Novartis για δωροδοκία σε αξιωματούχους στον τομέα της υγείας. Σύμφωνα με την επιστολή η εταιρεία προσέφερε δώρα με σκοπό να προστεθούν τα φάρμακα της σε ιατρικές λίστες και να επιλέγονται για συνταγογράφηση από κρατικά νοσοκομεία . Η υπόθεση διερευνήθηκε και οδήγησε στον τερματισμό συνεργασίας με την NOVARTIS.

Τέλος, η υπόθεση δωροδοκίας η οποία αποκαλύφθηκε στην Πολωνία δεν είχε την ίδια έκταση με τις παραπάνω υποθέσεις. Η Πολωνική υπηρεσία κατά της διαφθοράς κατηγορήσε δύο γυναίκες οι οποίες προσέφεραν για έξοδα ταξιδιού χιλιάδες δολάρια με αντάλλαγμα την προώθηση ενός συγκεκριμένου φαρμάκου . Παρά το γεγονός ότι η εταιρεία παραδέχτηκε ότι η μία από τις δύο γυναίκες δούλευε για εκείνη δεν κατηγορήθηκε συνολικά και δεν αποκαλύφθηκε και κύκλωμα δωροδοκιών . Παρά το γεγονός ότι και αυτή η υπόθεση είχε τα ίδια χαρακτηριστικά με τις προηγούμενες δεν είχε και τα ίδια αποτελέσματα .

Βιβλιογραφία

- ❖ *Γρηγοράκος Θ. (2003) ,Γενικές αρχές ελεγκτικής .*
- ❖ *Walter B. M .Larsen E.J (1986) ,Ελεγκτική (μετάφραση Διαμαντόπουλος Θ. ,Ταλαρούγκας*
- ❖ *Καζαντζής Χρήστος (2006) , ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ*
- ❖ *Σπάθης (2002)*

Διαδίκτυο

- ❖ *Σώμα ορκωτών λογιστών : <http://www.soel.gr/el/>*

- ❖ **Νόμοι ανωνύμων εταιρειών :** http://www.ktpae.gr/pdf/A_4a_N_2190_1920.pdf
- ❖ **Taxheaven :** <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/7843>
- ❖ **Υπεύθυνοι για τον έλεγχο των λογιστικών εγγράφων :**
http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db96b202d1c9cc45c49752969a08b92d1f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLc390?doclang=EL&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=49055&occ=first&dir=&cid=1304479
- ❖ <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/242>
- ❖ http://www.lib.teiher.gr/webnotes/sdo/elegtiki/Elektiki_notes.pdf
- ❖ <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=279471D96AE470B0.1ED4477A5A&version=1993/04/12>
- ❖ <http://www.accountancygreece.gr/>
- ❖ <http://www.ey.com/>
- ❖ <http://hellanicus.lib.aegean.gr/handle/11610/13438>
- ❖ <http://cdn.ey.com/echannel/gl/en/about-us/global-review-2016/assets/doc/EY-GR16-global-highlights-2016.pdf>
- ❖ www.pwc.gr
- ❖ <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16791/3/StroumtsasGeorgiosMsc2014.pdf>
- ❖ <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/15858/3/KalmanidisIoannisMsc2013.pdf>
- ❖ <http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2007/SkalidakiChrysoula/attached-document-1296113799-484592-2305/skalidaki2007.pdf>
- ❖ <https://www.sansimera.gr/articles/985>
- ❖ www.kathimerini.gr
- ❖ www.thepressproject.gr
- ❖ www.agonaskritis.gr