



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΟ
ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΘΗΝΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2017

Της

ANNA ΣΤΕΦΑΝΟΥ

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΜΠΟΣΚΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Κύριος στόχος της αποτελεί η παράθεση πληροφοριών σχετικά με τη γνώμη που εκφράζουν οι ελεγκτές στις εκθέσεις ελέγχου, εάν η γνώμη αυτή είναι αξιόπιστη και παρουσιάζει την πραγματική εικόνα της εταιρείας αλλά και κατά πόσο οι νέες εκθέσεις ελέγχου παρέχουν μεγαλύτερη ενημέρωση στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Γι' αυτό το λόγο στο πρώτο κομμάτι της εργασίας περιγράφεται αναλυτικά η δομή που πρέπει να έχει μια έκθεση ελέγχου καθώς και οι αλλαγές που επήλθαν σε αυτές από 15 Δεκεμβρίου του 2016. Στο ερευνητικό κομμάτι εξετάζονται οι εκθέσεις των εισηγμένων εταιρειών για τη χρήση 2017 και προκύπτουν συμπεράσματα σχετικά με τα παραπάνω ερωτήματα.

ABSTRACT

This thesis refers to auditors' reports on listed companies on the Athens Stock Exchange. Its main objective is to provide information on the opinion expressed by auditors in audit reports, if this opinion is credible and presents the real image of the company but also whether the new audit reports provide more information to users of the financial statements. For this reason, the first part of the paper describes in detail the structure that an audit report should have as well as the changes that have been made to them since 15 December 2016. The research section examines the reports of the listed companies for the year 2017 and draws conclusions on the above questions.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|-----------|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : Εισαγωγή..... | 7 |
| 1.1. Εισαγωγή στην Ελεγκτική..... | 7 |
| 1.2. Σκοπός της εργασίας..... | 7 |
| 1.3. Δομή της εργασίας | 7 |
| | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : Η ελεγκτική επιστήμη..... | 9 |
| 2.1. Εισαγωγή..... | 9 |
| 2.2. Έννοια του ελέγχου..... | 9 |
| 2.3. Σκοπός του ελέγχου..... | 10 |
| 2.4. Κατηγορίες ελέγχου..... | 11 |
| 2.5. Ελεγκτικές ικανότητες..... | 12 |
| 2.6. Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας..... | 13 |
| | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : Το Χρηματιστήριο Αθηνών..... | 15 |
| 3.1. Εισαγωγή..... | 15 |
| 3.2. Όροι και προϋποθέσεις εισαγωγής εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών..... | 15 |
| | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Εκθέσεις ελέγχου..... | 17 |
| 4.1. Εισαγωγή..... | 17 |
| 4.2. Θεσμικό πλαίσιο..... | 17 |

| | |
|---|-----------|
| 4.3. Εκθέσεις ελέγχου..... | 17 |
| 4.4. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700 «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων..... | 18 |
| 4.5. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 705 «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»..... | 19 |
| 4.6. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 706 «Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι άλλου θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»..... | 21 |
| 4.7. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570 «Συνέχιση Δραστηριότητας»..... | 22 |
| 4.8. Αλλαγές στις εκθέσεις ελέγχου..... | 23 |
| | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΡΕΥΝΑ..... | 29 |
| 5.1. Εκθέσεις ελέγχου των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών..... | 29 |
| 5.2. Κατηγορία διαπραγμάτευσης..... | 29 |
| 5.3. Επιλογή Ελεγκτικής Εταιρείας..... | 30 |
| 5.4. Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές..... | 32 |
| 5.5. Ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης – Report Lag Days..... | 33 |
| 5.6. Γνώμη των Ελεγκτών..... | 34 |
| 5.6.1. Εισαγωγή παραγράφου με θέμα έμφασης στις εκθέσεις ελέγχου..... | 35 |
| 5.6.2. Εισαγωγή παραγράφου για τη συνέχιση της δραστηριότητας στις εκθέσεις ελέγχου..... | 41 |
| 5.7. Τα σημαντικά θέματα στις εκθέσεις ελέγχου..... | 41 |
| 5.7.1. Ανακτησιμότητα εμπορικών απαιτήσεων..... | 42 |
| 5.7.2. Αποτίμηση αποθεμάτων..... | 43 |
| 5.7.3. Αναγνώριση εσόδων..... | 44 |

| | |
|--|-----------|
| 5.7.4. Αξιολόγηση απομείωσης μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων..... | 45 |
| 5.7.5. Εκτίμηση απομείωσης των συμμετοχών σε θυγατρικές..... | 45 |
| 5.7.6. Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις..... | 46 |
| 5.7.7. Αποτίμηση αξίας ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων..... | 47 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ..... | 49 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 52 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΕΔΙΑ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ..... | 53 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ..... | 54 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ..... | 58 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Εισαγωγή στην ελεγκτική

Ένας από τους σημαντικότερους κλάδους της λογιστικής επιστήμης είναι η ελεγκτική, καθώς με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενημερώνεται κάθε εξαρτώμενο άτομο της εταιρείας και μη, το οποίο τυχόν να ενδιαφέρεται για την χρηματοοικονομική της κατάσταση τη συγκεκριμένη περίοδο καθώς και για τη μελλοντική της πορεία.

Επομένως βασικός σκοπός του ελέγχου για τη διασφάλιση της ακριβοδίκαιης εικόνας της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης, είναι ο διορισμός του ορκωτού ελεγκτή για τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

1.2. Σκοπός της εργασίας

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδειχθεί η σημαντικότητα των εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες. Επίσης στόχος της εργασίας είναι να αναδείξει κατά πόσο η διατύπωση της γνώμης επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ορθή και ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.

1.3. Δομή της εργασίας

Συνοπτικά η εργασία αποτελείται από το θεωρητικό και το ερευνητικό κομμάτι. Όσο αφορά το θεωρητικό κομμάτι, σε μια λεπτομερή περιγραφή του αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται στο σκοπό της εργασίας και στη δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται εισαγωγή στην ελεγκτική επιστήμη. Παραθέτονται η έννοια του ελέγχου, ο σκοπός και οι κατηγορίες του ελέγχου. Ακόμα γίνεται λόγος για τις ελεγκτικές ικανότητες των ανεξάρτητων ορκωτών λογιστών καθώς και για τον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας που θα πρέπει να τηρείται από αυτούς.

Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μια αναφορά στο Χρηματιστήριο Αθηνών σχετικά με τους όρους και τις προϋποθέσεις εισαγωγής των εταιρειών σε αυτό.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το κύριο αντικείμενο της μελέτης, γίνεται μια σύντομη αναφορά στα αρμόδια όργανα που είναι υπεύθυνα για την ορθή λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος καθώς και περιγραφή των αλλαγών στις εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών.

Το ερευνητικό κομμάτι της εργασίας αποτελείται από το πέμπτο κεφάλαιο και εμπεριέχει την έρευνα που έχει διεξαχθεί μέσω των εκθέσεων των ορκωτών ελεγκτών για την χρήση 2017.

Το έκτο και τελευταίο κεφάλαιο αποτελείται από τις βιβλιογραφικές αναφορές. Τέλος εμπεριέχεται το παράρτημα με τους πίνακες με τις εταιρείες που λήφθηκαν υπόψιν στην παρούσα εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

2.1. Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό αναφέρεται στην έννοια του ελέγχου, το σκοπό του ελέγχου, τις κατηγορίες που διακρίνονται οι έλεγχοι, στα προσόντα που πρέπει να διαθέτει ένας ελεγκτής καθώς και στον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας των Ορκωτών Λογιστών.

2.2. Έννοια του ελέγχου

Σχετικά με την έννοια και το περιεχόμενο της ελεγκτικής επιστήμης έχουν δοθεί, κατά καιρούς, διάφοροι ορισμοί αλλά πλέον έχει διαμορφωθεί μια κοινή γνώμη για το θέμα αυτό. Έτσι λοιπόν σύμφωνα με τα περισσότερα ελεγκτικά βιβλία, έλεγχος είναι η συγκέντρωση τεκμηρίων από τον ελεγκτή σχετικά με κάποιο ζήτημα, για να εξεταστεί κατά πόσο συμφωνεί το συγκεκριμένο ζήτημα με κάποια κριτήρια και η έκφραση γνώμης του ελεγκτή μέσω της έκθεσης ελέγχου. Κάποιοι από τους σημαντικότερους ορισμούς παρατίθενται παρακάτω:

Σύμφωνα με τον Αμερικανό R. Montgomery, «ελεγκτική είναι η συστηματική εξέταση των λογιστικών αρχείων και δικαιολογητικών μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού προς το σκοπό της πιστοποίησης ή εξακρίβωσης και της βάσει αυτών γνωμάτευσης για τα γεγονότα, τα οποία ανάγονται στην οικονομική κατάσταση και τις οικονομικές πράξεις αυτής».

Ο καθηγητής Μάριο Τσιμάρρα αναφέρει ότι «ελεγκτική είναι το σύνολο των ιδιαίτερων κανόνων και τεχνικών τρόπων, που απορρέουν από τη βαθιά γνώση της οικονομικής των εκμεταλλεύσεων, της λογιστικής και του δικαίου, με τους οποίους διενεργείται ο έλεγχος λογιστικών αρχείων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών εγγραφών, δικαιολογητικών

εγγράφων και συναφών στοιχείων προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή συμπερασμάτων σχετικών προς ορισμένη οικονομική διαχείριση».

Κατά συνέπεια η ελεγκτική έχει ως βάση την εξακρίβωση των οικονομικών στοιχείων και λογιστικών βιβλίων με τα κατάλληλα λογιστικά έγγραφα και την εξαγωγή συμπερασμάτων για το κατά πόσο καταρτίζονται σωστά σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2.3. Σκοπός του ελέγχου

Αντικείμενο του ελέγχου είναι, κατά κύριο λόγο η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Ο έλεγχος στη διαχείριση της ξένης περιουσίας είναι αναγκαίος για να αποφευχθούν λάθη και απάτες που οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης, καθώς τα λάθη και οι καταχρήσεις είναι έμφυτα στον άνθρωπο.

Αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι κυρίως η αληθής απεικόνιση της περιουσιακής κατάστασης και των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Αυτή η πιστοποίηση του ελεγκτή, διατυπωμένη εγγράφως, αποτελεί την έκφραση της γνώμης του ύστερα από προσεκτικό και λεπτομερή έλεγχο των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων. Οι βασικοί σκοποί του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι οι εξής:

- α) Η ενημέρωση των χρηστών ότι οι οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία καθώς και με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής και εμφανίζουν ακριβοδίκαια ή εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών της, καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της.
- β) Η ενημέρωση των χρηστών ότι η οικονομική διαχείριση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του Καταστατικού της, καθώς και τους κανόνες της χρηστής διοίκησης.

- γ) Η αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λαθών και καταχρήσεων, που τυχόν έχουν διαπραχθεί (κατασταλτικός έλεγχος).
- δ) Σημείωση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών σε όλο το κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης.
- ε) Έλεγχος των απαιτήσεων της οικονομικής μονάδας και υπολογισμός των πιθανόν επισφαλειών έτσι ώστε να σχηματιστούν οι ανάλογες προβλέψεις.

2.4. Κατηγορίες ελέγχου

Οι λογιστικοί έλεγχοι διακρίνονται, με βάση διάφορα κριτήρια, σε κατηγορίες και είδη:

α) Ανάλογα με την έκτασή τους, σε γενικούς και ειδικούς.

- Γενικός έλεγχος είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχείριση δοσμένης χρονικής περιόδου, συνήθως έτους (έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης).
- Ειδικός έλεγχος είναι εκείνος που έχει σαν αντικείμενο ένα συγκεκριμένο θέμα ή τομέα (έλεγχος ταμειακής διαχείρισης, έλεγχος πελατών, έλεγχος αποθεμάτων).

β) Ανάλογα με το σκοπό τους σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

- Προληπτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης (στην έκδοση του εντάλματος πληρωμής, του γραμματίου είσπραξης κ.τ.λ.) και αποβλέπει, όπως δηλώνει και το όνομα, στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων.
- Ο κατασταλτικός έλεγχος, αντίθετα προς τον προληπτικό, διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων, αφορά τη διαχείριση μιας συγκεκριμένης περιόδου και αποβλέπει στην αποκάλυψη, την καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

γ) Ανάλογα με τη διάρκειά τους σε μόνιμους ή διαρκείς, τακτικούς ή περιοδικούς και έκτακτους ή περιστασιακούς.

- Μόνιμος ή διαρκής έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται συνέχεια. Τέτοιος είναι κυρίως ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος.
- Τακτικός ή περιοδικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται κατά περιόδους και τακτικά, δηλαδή δεν είναι μεν συνεχής αλλά επαναλαμβάνεται τακτικά και αφορά τον έλεγχο της διαχείρισης τακτών χρονικών περιόδων
- Έκτακτος ή περιστασιακός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις.

δ) Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο σε εσωτερικούς και εξωτερικούς.

- Εσωτερικός έλεγχος είναι αυτός, που έχει οργανωθεί εντός των οικονομικών μονάδων και διενεργείται από εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοί τους.
- Εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται από εξωτερικούς ελεγκτές με τα προβλεπόμενα, από τη νομοθεσία, προσόντα. Οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν καμία υπαλληλική ή άλλη εξάρτηση με τις οικονομικές μονάδες που καλούνται να ελέγξουν.

2.5. Ελεγκτικές Ικανότητες

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, για να μπορεί να ανταποκριθεί αποτελεσματικά στις σημαντικές απαιτήσεις του λειτουργημάτων του, πρέπει να έχει τις ανάλογες επαγγελματικές ικανότητες που αναφέρονται κυρίως στην επιστημονική του κατάρτιση, την επαγγελματική του συγκρότηση καθώς και στην προσωπικότητά του. Κάποια από τα κυριότερα προσόντα που πρέπει να διαθέτει είναι:

- Εξειδικευμένες γνώσεις, οι οποίες θα πρέπει συνεχώς να ανανεώνονται σύμφωνα με τις εξελίξεις της λογιστικής και ελεγκτικής επιστήμης.
- Ικανότητα ταχείας αντίληψης και ευστροφία πνεύματος, έτσι ώστε να μπορεί να ανταποκριθεί σε διαφορετικές και νέες προκλήσεις που ενδεχομένως να αντιμετωπίσει κατά την άσκηση των επαγγελματικών του καθηκόντων.

- Ευχέρεια τόσο στην προφορική όσο και στην γραπτή έκφραση του λόγου προκειμένου να χειριστεί με λεπτότητα και διπλωματικότητα διάφορες καταστάσεις οι οποίες τυχόν οδηγήσουν σε παρεξηγήσεις.
- Επαγγελματική κρίση η οποία είναι απαραίτητη κατά τη λήψη αναγκαίων αποφάσεων καθώς και σιγουριά για την ορθότητα του έργου και τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

2.6. Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής κατά την εκτέλεση κάθε ελεγκτικού έργου οφείλει να συμμορφώνεται με τις δεοντολογικές απαιτήσεις και αρχές του «Κώδικα Δεοντολογίας των Επαγγελματιών Ελεγκτών» της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) οι οποίες είναι:

➤ **Ακεραιότητα**

Να είναι ειλικρινής και έντιμος σε όλες τις επαγγελματικές και επιχειρηματικές σχέσεις του.

➤ **Αντικειμενικότητα**

Να είναι αμερόληπτος, να μην επιτρέπει σύγκρουση συμφερόντων ή αδικαιολόγητη επιρροή άλλων.

➤ **Επαγγελματική Ικανότητα και Δέουσα Προσοχή**

Να διατηρεί επαγγελματική γνώση και δεξιότητα και να ενεργεί με επιμέλεια σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα.

➤ **Εμπιστευτικότητα**

Να σέβεται την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών που αποκτώνται κατά τη διάρκεια παροχής των υπηρεσιών του και να μην γνωστοποιεί οποιαδήποτε τέτοια πληροφορία σε τρίτους παρά μόνον εάν έχει τη συναίνεση του πελάτη του, ούτε να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για δικό του όφελος.

➤ **Επαγγελματική Συμπεριφορά**

Να συμμορφώνεται με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς και να αποφεύγει κάθε πράξη που δυσφημεί το επάγγελμα¹.

¹ International Ethics Standards Board for Accountants – Εγχειρίδιο Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές (2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

3.1. Εισαγωγή

Η διαφάνεια στις χρηματιστηριακές συναλλαγές απαιτεί την παροχή επαρκούς πληροφόρησης και την καλή λειτουργία των εποπτικών αρχών. Έτσι λοιπόν οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες, τόσο ως προϋπόθεση για την εισαγωγή τους όσο και για τη συνέχιση της διαπραγμάτευσης της μετοχής τους, είναι υποχρεωτικό να παρέχουν στο επενδυτικό κοινό ευρεία πληροφόρηση για την πορεία των εργασιών τους και για την χρηματοοικονομική τους κατάσταση.

3.2. Όροι και προϋποθέσεις εισαγωγής εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών

Σύμφωνα με τον Ν3371/2005 άρθρο 3 οι βασικοί όροι σχετικά με την αίτηση εισαγωγής των εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών είναι:

1. Η νομική κατάσταση της εταιρείας πρέπει να είναι σύμφωνη προς τους νόμους και τους κανονισμούς στους οποίους υπόκειται, όσον αφορά την ίδρυσή της και την καταστατική της λειτουργία.
2. Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας πρέπει να είναι τουλάχιστον ένα εκατομμύριο ευρώ κατά την υποβολή της αίτησης εισαγωγής.
3. Η εταιρεία πρέπει να έχει δημοσιεύσει ή καταθέσει προς δημοσίευση, σύμφωνα με το δίκαιο που τη διέπει, τις οικονομικές καταστάσεις της για τις τρεις τουλάχιστον οικονομικές χρήσεις που προηγούνται της αιτήσεως εισαγωγής στο χρηματιστήριο. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτό ελεγκτή. Αν η εταιρεία καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το ίδιο ισχύει και

για τις ενοποιημένες αυτές καταστάσεις των εταιρειών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

4.1. Εισαγωγή

Η έκδοση της έκθεσης ελέγχου σηματοδοτεί το τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει και καταγράφει όλα τα συμπεράσματά του. Σε αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται οι αλλαγές που έγιναν στην δομή των εκθέσεων ελέγχου με ισχύ από 15 Δεκεμβρίου 2016.

4.2. Θεσμικό πλαίσιο

Τα διεθνή πρότυπα ελέγχου (Auditing standards) αποτελούν ένα «ελεγκτικό πλαίσιο» που καθορίζει τις αρχές και τις διαδικασίες εκτέλεσης ελεγκτικού έργου . Τα πρότυπα εκδίδονται υπό την εποπτεία της Διεθνούς ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) , από το συμβούλιο διεθνών προτύπων ελέγχου και διασφάλισης «IAASB» .

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, που εκδόθηκαν το 2009 στην αγγλική γλώσσα από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC), μεταφράστηκαν στην ελληνική γλώσσα από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) κατ' εξουσιοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) το 2010 .

4.3. Εκθέσεις ελέγχου

Βασικός σκοπός των περισσότερων ελέγχων είναι να δοθεί στον ανεξάρτητο επαγγελματία λογιστή η δυνατότητα διαμόρφωσης γνώμης ως προς την ειλικρίνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του πελάτη του. Η γνώμη αυτή εκφράζεται με την μορφή έγγραφης εκθέσεως η οποία ονομάζεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου απευθύνεται και αποβλέπει στην ενημέρωση κάθε ενδιαφερόμενου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως για παράδειγμα τους πελάτες, προμηθευτές, επενδυτές, δανειστές και τους εργαζομένους της εταιρείας.

Η δομή και τα περιεχόμενα της έκθεσης ελέγχου σχετίζονται άμεσα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Τα ΔΠΕ που ίσχυαν μέχρι και τις 15/12/2015 και θα μας απασχολήσουν στην παρούσα εργασία είναι τα εξής:

- Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700 «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων».
- Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 705 «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή».
- Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 706 «Παράγραφοι έμφασης θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»
- Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570 «Συνέχιση της Δραστηριότητας»

4.4. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700 «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεση επί Οικονομικών Καταστάσεων»

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700, ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτό θα το καταφέρει ελέγχοντας εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, λαμβάνοντας υπόψη, το κατά πόσο τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι επαρκή και κατάλληλα, το εάν τα μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή

σωρευτικά καθώς και με το κατά πόσο οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές.

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι, βάση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα ή δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705².

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη και να έχει την παρακάτω δομή:

- Τίτλος
- Παραλήπτης
- Εισαγωγική παράγραφος
- Ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις
- Ευθύνη του ελεγκτή
- Γνώμη του ελεγκτή
- Άλλες ευθύνες αναφοράς
- Υπογραφή του ελεγκτή
- Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή
- Διεύθυνση του ελεγκτή

4.5. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 705 «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»

² ΔΠΕ 700 Παράγραφος 3

Ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του όταν συμπεραίνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που απέκτησε, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα ή αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα³.

Οι κατηγορίες διαφοροποίησης της γνώμης είναι οι εξής:

Γνώμη με επιφύλαξη

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις ή αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες.

Αρνητική γνώμη

Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει αρνητική γνώμη όταν, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες ή όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές αβεβαιότητες, συμπεραίνει ότι, παρόλο που έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με κάθε αβεβαιότητα, δεν είναι δυνατό να διαμορφώσει γνώμη επί των

³ ΔΠΕ 705 Παράγραφος 4

οικονομικών καταστάσεων λόγω της πιθανής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών σωρευτικών επιπτώσεών τους επί των οικονομικών καταστάσεων⁴.

4.6. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 706 «Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»

Όταν ο ελεγκτής, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, θέλει να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω πρόσθετης σαφούς γνωστοποίησης στην έκθεσή του, χρησιμοποιεί:

1) Παράγραφο έμφασης θέματος, η οποία αναφέρεται σε θέμα το οποίο αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

Σε αυτήν τη περίπτωση ο ελεγκτής πρέπει:

- Να περιλάβει την παράγραφο αυτή αμέσως μετά την παράγραφο της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή,
- Να χρησιμοποιήσει την επικεφαλίδα «Έμφαση Θέματος» ή άλλη κατάλληλη επικεφαλίδα,
- Να περιλάβει στην παράγραφο σαφή αναφορά στο θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση, καθώς και στο πού οι σχετικές γνωστοποιήσεις που περιγράφουν πλήρως το θέμα μπορεί να βρεθούν στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Να δηλώσει ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν είναι διαφοροποιημένη σε σχέση με το θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση⁵.

2) Παράγραφο άλλου θέματος, η οποία αναφέρεται σε θέμα, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή. Ο ελεγκτής θα πρέπει να περιλάβει αυτήν την παράγραφο, με τίτλο «Άλλο

⁴ ΔΠΕ 705 Παράγραφος 5

⁵ ΔΠΕ 706 Παράγραφος 4

Θέμα», μετά την παράγραφο της γνώμης και την τυχόν παράγραφο έμφασης θέματος, ή σε οποιοδήποτε άλλο σημείο της έκθεσής του, εάν το περιεχόμενο της παραγράφου άλλου θέματος είναι σχετικό με το τμήμα Άλλες Ευθύνες Αναφοράς.

4.7. Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 570 «Συνέχιση Δραστηριότητας»

Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο 570, η παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας είναι θεμελιώδης αρχή για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας. Ο ελεγκτής πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας⁶.

Με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν, κατά την κρίση του, υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Ουσιώδης αβεβαιότητα υπάρχει όταν το μέγεθος του πιθανού αντίκτυπου και η πιθανότητα να συμβεί είναι τέτοια που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητη κατάλληλη γνωστοποίηση σχετικά με τη φύση και τις συνέπειες της αβεβαιότητας για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση ενός πλαισίου παρουσίασης χρηματοοικονομικής αναφοράς εύλογης παρουσίασης, ή να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση ενός πλαισίου συμμόρφωσης⁷.

Εάν έχει γίνει επαρκής γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη και να περιλάβει μια παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ώστε:

- (α) να τονίσει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας σχετιζόμενης με το γεγονός ή τη συνθήκη που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, και

⁶ ΔΠΕ 570 Παράγραφος 11

⁷ ΔΠΕ 570 Παράγραφος 17

(β) να επιστήσει την προσοχή στη σημείωση των οικονομικών καταστάσεων που γνωστοποιεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιγράφουν επαρκώς τα κύρια γεγονότα ή τις συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας καθώς και για τα σχέδια της διοίκησης για το χειρισμό αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, και εάν γνωστοποιούν με σαφήνεια ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, ότι μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της και να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας⁸.

Εάν δεν έχει γίνει επαρκής γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη. Ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει στην έκθεσή του ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας⁹.

4.8. Αλλαγές στις εκθέσεις ελέγχου

Τα τελευταία χρόνια υπήρξε μεγάλη ανάγκη για την τροποποίηση των εκθέσεων ελέγχου καθώς ήταν αρκετά τυποποιημένες και η πληροφόρηση των χρηστών ανεπαρκής. Σύμφωνα με τον Σ.Δρίτσα (Περιοδικό Accountancy 2018), η ανάγκη για αλλαγές στις εκθέσεις ελέγχου ήταν:

- Η βελτίωση της επικοινωνίας των ανεξάρτητων ελεγκτών με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων,
- Η ενίσχυση της ποιότητας του ελέγχου,

⁸ ΔΠΕ 570 Παράγραφος 19

⁹ ΔΠΕ 570 Παράγραφος 20

- Οι επιφυλάξεις για το εάν οι πληροφορίες που περιέχονται στις εκθέσεις ελέγχου, τελικά ικανοποιούν τις ανάγκες των χρηστών έτσι ώστε να εμπιστευτούν τις οικονομικές καταστάσεις. Ειδικότερα, ανάγκη για πρόσθετη πληροφόρηση από τον ανεξάρτητο ελεγκτή σχετικά με θέματα για τα οποία απαιτήθηκε ιδιαίτερη προσοχή από τον ανεξάρτητο ελεγκτή στο πλαίσιο του ελέγχου του, και τη συνέχιση της δραστηριότητας της οντότητας αλλά και θέματα σχετικά με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ελεγκτική μεθοδολογία που εφαρμόστηκε.

Συνεπώς ο τελικός στόχος του έργου του IAASB για την αναμόρφωση της έκθεσης ελέγχου, δεν είναι άλλος από την μεγιστοποίηση της επικοινωνιακής αξίας της για το δημόσιο συμφέρον και η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα νέα και αναθεωρημένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου με ισχύ από 15 Δεκεμβρίου 2016 και τα οποία θα μας απασχολήσουν στην παρούσα εργασία είναι τα εξής:

- ΔΠΕ 700 «Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεσης επί των Οικονομικών Καταστάσεων»
- ΔΠΕ 701 «Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή»
- ΔΠΕ 705 «Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στη Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή»
- ΔΠΕ 706 «Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι Άλλου Θέματος στην Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή»
- ΔΠΕ 570 «Συνέχιση της Δραστηριότητας»

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700 η δομή της έκθεσης ελέγχου του ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είναι:

- Τίτλος
- Αποδέκτης
- Γνώμη Ελεγκτή

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο η γνώμη του ελεγκτή θα βρίσκεται στην πρώτη παράγραφο της έκθεσης. Στην παράγραφο διατύπωσης γνώμης ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να προσδιορίζει την οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί, να δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί, να προσδιορίζει τον τίτλο κάθε κατάστασης που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις, να αναφέρεται στις σημειώσεις, περιλαμβανομένης σύνοψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και τέλος να προσδιορίζει την ημερομηνία ή την περίοδο που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις¹⁰.

➤ Βάση για γνώμη

Η παράγραφος αυτή δηλώνει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, αναφέρεται στο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή που περιγράφει τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ, περιλαμβάνει δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την οντότητα σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, έχει εκπληρώσει τις άλλες ευθύνες δεοντολογίας του ελεγκτή σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές και δηλώνει εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή¹¹.

➤ Συνέχιση Δραστηριότητας

Σύμφωνα με τα αναθεωρημένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ο ελεγκτής αναφέρει σε ξεχωριστή παράγραφο τους προβληματισμούς του για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας. Η παράγραφος αυτή δεν είναι πάντα υποχρεωτική, παρά μόνο σε περιπτώσεις που συντρέχει η περίπτωση.

➤ Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικά θέματα σύμφωνα με το νέο Διεθνή Ελεγκτικό Πρότυπο Ελέγχου 701, είναι τα θέματα που απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή

¹⁰ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) Παράγραφος 24

¹¹ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) Παράγραφος 28

κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τα οποία είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Ο ελεγκτής πρέπει να περιγράφει κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο υπότιτλο, σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελέγχου υπό τον τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» και να αναφέρει τον λόγο που αποτέλεσε σημαντικότερο θέμα ελέγχου αλλά και το πως αντιμετωπίστηκε το θέμα κατά τον έλεγχο.

Ένα θέμα που απαιτεί τροποποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), ή μια ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία επί της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), είναι από τη φύση τους σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ωστόσο, σε τέτοιες περιστάσεις, τα θέματα αυτά δεν θα περιγράφονται στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης ελέγχου¹².

➤ Άλλες πληροφορίες

Οι άλλες πληροφορίες είναι χρηματοοικονομικές ή μη πληροφορίες (άλλες από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή) που περιλαμβάνονται στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας¹³.

Ο ελεγκτής πρέπει να διαβάζει τις άλλες πληροφορίες και να εξετάζει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων καθώς και της γνώσης που ο ίδιος αποκόμισε κατά τον έλεγχο.

➤ Ευθύνες για τις οικονομικές καταστάσεις

Αυτό το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιγράφει την ευθύνη της διοίκησης για:

(1) Τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλείδες που η

¹² ΔΠΕ 701 Παράγραφος 15

¹³ ΔΠΕ 720 Παράγραφος 12(γ)

διοίκηση καθορίζει ότι είναι απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και

(2) Την αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της και εάν η χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι κατάλληλη καθώς και η γνωστοποίηση, εάν ισχύει, των θεμάτων που αφορούν στην ικανότητας της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της. Η εξήγηση της ευθύνης της διοίκησης για την εκτίμηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή του πότε η χρήση της λογιστικής βάσης της συνέχισης της δραστηριότητας είναι κατάλληλη¹⁴.

➤ Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Το τμήμα αυτό της έκθεσης ελεγκτή πρέπει να:

(1) Περιγράφει έναν έλεγχο δηλώνοντας ότι οι ευθύνες του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος, να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια που να είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή. Ακόμη ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων που έχουν σχέση με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, αλλά και να αξιολογεί την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που πραγματοποιήθηκαν από τη διοίκηση. Τέλος θα πρέπει να συμπεραίνει για την καταλληλότητα της χρήσης της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση και, με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή

¹⁴ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) Παράγραφος 34

συνθήκες, που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητάς της¹⁵.

(2) Δηλώνει ότι ο ελεγκτής γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, μεταξύ άλλων θεμάτων, το σχεδιασμό της έκτασης, και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες τις οποίες ο ελεγκτής εντοπίζει κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Επιπλέον να δηλώνει ότι ο ελεγκτής παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση δήλωση ότι έχει συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά με την ανεξαρτησία και να τους γνωστοποιεί όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι θίγουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή, και κατά περίπτωση, τα σχετικά μέτρα προστασίας, σε περιπτώσεις ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων. Τέλος, για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων και άλλων οντοτήτων για τους οποίους σημαντικότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΕ 701, να δηλώνει ότι από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής ορίζει τα θέματα εκείνα που ήταν ύψιστης σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου¹⁶.

- Θέση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων
- Άλλες ευθύνες αναφοράς
- Όνομα εταίρου ανάθεσης
- Υπογραφή του ελεγκτή
- Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

¹⁵ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) Παράγραφος 39

¹⁶ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) Παράγραφος 40

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΡΕΥΝΑ

5.1. Εκθέσεις ελέγχου των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών θα πρέπει να διαβάσουν την έκθεση του Ορκωτού Λογιστή, προκειμένου να καταλήξουν σε κάποιο συμπέρασμα για την πορεία μιας εταιρείας. Στην παρούσα εργασία εξετάστηκαν οι εκθέσεις Ορκωτών Λογιστών των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών για την χρήση 2017, για να ελεγχθεί εάν η γνώμη των Ορκωτών Ελεγκτών και τα σχόλιά τους παρουσιάζουν την πραγματική τους εικόνα.

Οι 63 κλάδοι των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών αντιστοιχούν σε 191 Εταιρείες. Από τους παραπάνω κλάδους εταιρειών εξαιρέσαμε τους 12, οι οποίοι αντιστοιχούν σε 26 εταιρείες, και αναφέρονται στον τραπεζικό, χρηματοοικονομικό, ασφαλιστικό και επενδυτικό κλάδο, διότι δεν υφίστανται τον ίδιο έλεγχο. Επίσης εξαιρέσαμε και τις εταιρείες COCA COLA A.E., CENERGY HOLDINGS S.A. και VIOHALCO SA/NV καθώς είναι εισηγμένες και σε ξένα Χρηματιστήρια και έχουν διαφορετική δομή έκθεσης ελέγχου.

5.2. Κατηγορία διαπραγμάτευσης

Οι εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατηγοριοποιούνται:

- ανάλογα με την αγορά, σε αγορά αξιών και εναλλακτική αγορά και
- ανά κατηγορία διαπραγμάτευσης, σε κύρια αγορά, εναλλακτική αγορά, σε αναστολή, επιτήρηση και προς διαγραφή.

Όσον αφορά την αγορά, από τις 162 εταιρείες οι 152 βρίσκονται στην αγορά αξιών και οι 10 στην εναλλακτική αγορά. Όσον αφορά την κατηγορία διαπραγμάτευσης από τις 162 εταιρείες οι 116 βρίσκονται στην κύρια αγορά, οι 10 στην εναλλακτική αγορά, οι 23 σε επιτήρηση, οι 6 σε αναστολή και οι 2 προς διαγραφή. Οι υπόλοιπες 6 δεν διαπραγματεύονται την τρέχουσα χρήση επομένως δεν μπορούμε να δούμε τα στοιχεία τους το 2017.



Διάγραμμα 1

5.3. Επιλογή ελεγκτικής εταιρείας

Η επιλογή ελεγκτικής εταιρείας είναι πολύ σημαντική καθώς τα συμπεράσματα του ελέγχου και συνεπώς η έκθεση του ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή παρουσιάζουν την εικόνα της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας έτσι ώστε να ενημερωθεί το κοινό για την πορεία της. Η διαδικασία επιλογής ελεγκτικής εταιρείας γίνεται σε 4 στάδια:

- Διεξαγωγή διαγωνισμού
- Καθορισμός των απαιτήσεων, και γνωστοποίησή του στις υποψήφιες ελεγκτικές εταιρείες

- Αξιολόγηση προσφορών
- Σύναψη συμβολαίου

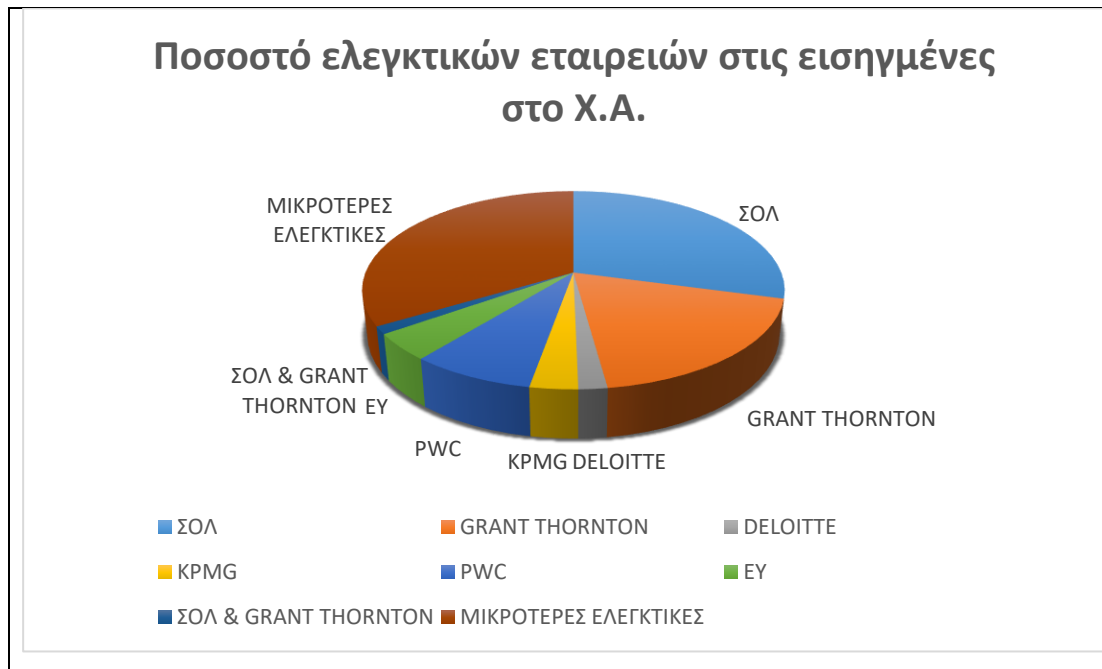
Διαπιστώθηκε ότι η πλειονότητα των εταιρειών έχουν για ελεγκτική εταιρεία την Σ.Ο.Λ. και Grant Thornton, και όχι κάποια Big Four ελεγκτική. Οι Big 4 εταιρείες αναπτύχθηκαν στην Ελλάδα ύστερα από το άνοιγμα του επαγγέλματος και πλέον ελέγχουν ένα μεγάλο μέρος των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο εταιρειών.

Οι Jere R. Francis και Michael D. Yu (2009), εξετάζοντας ένα δείγμα παρατηρήσεων των Big 4 εταιρειών για τη περίοδο 2003-2005 συμπέραναν ότι αυτές οι εταιρείες παρέχουν ελέγχους υψηλότερης ποιότητας χωρίς όμως να αναφέρουν ότι η ποιότητα του ελέγχου είναι πολύ χαμηλή στις non-big 4 εταιρείες.

Οι Jeff P. Boone, Inder K. Khurana και K.K. Raman (2010), εξετάζουν την ποιότητα του ελέγχου για τις Big 4 και non-Big 4 εταιρείες για την περίοδο 2003-2006. Παρατηρούν ότι οι Big 4 εταιρείες έχουν μεγαλύτερη τάση να εκδίδουν εκθέσεις ελέγχου σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης, αλλά υπάρχει μικρή διαφορά στην ποιότητα του ελέγχου.

Ποιο συγκεκριμένα, από τις 162 εταιρείες οι 47 ελέγχονται από την Σ.Ο.Λ. (29,19%), οι 31 από την Grant Thornton (18,63%), οι 13 από την Price Waterhouse Coopers (8,07%), οι 7 από την Ernst & Young (4,35%), οι 5 από την KPMG (3,11%), οι 3 από την Deloitte (1,86%), οι 2 ελέγχονται από την Σ.Ο.Λ. και την Grant Thornton (1,24%) και οι υπόλοιπες 54 εταιρείες ελέγχονται από μικρότερες ελεγκτικές εταιρείες (33,54%).

Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι μεταξύ των non-big four εταιρειών, το 36,15% των εταιρειών ελέγχεται από τη Σ.Ο.Λ., το 23,85% από την Grant Thornton και το υπόλοιπο 40% από μικρότερες ελεγκτικές εταιρείες.



Διάγραμμα 2

5.4. Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές

Σύμφωνα με το ν.4449/2017 άρθρο 32 όταν ο υποχρεωτικός έλεγχος διενεργείται από περισσότερους από έναν ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες, αυτοί/ές συμφωνούν ως προς τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου και υποβάλλουν κοινή έκθεση και γνώμη. Σε περίπτωση διαφωνίας, κάθε ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή ελεγκτική εταιρεία υποβάλλει τη γνώμη του σε χωριστή παράγραφο της έκθεσης ελέγχου και αιτιολογεί τη διαφωνία του.

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία διορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή των μελών της ελεγχόμενης οντότητας. Οι ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες δεν είναι υποχρεωμένες να ελέγχονται από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, παρά μόνον εάν οι ίδιες το θελήσουν μπορούν να το γράψουν στην εντολή ελέγχου για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στη χρήση 2017 και μεταξύ των εισηγμένων στο Χ.Α. εταιρειών μόνο το 7% των εκθέσεων υπογράφηκαν από δύο Ορκωτούς Ελεγκτές και για όλες υποβλήθηκαν εκθέσεις με κοινή γνώμη.

Σύμφωνα με τον κανονισμό 537/2014 για να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος οικειότητας και, συνεπώς, να ενισχυθεί η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, είναι σημαντικό να καθοριστεί η μέγιστη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας ενός νόμιμου ελεγκτή ή ενός ελεγκτικού γραφείου σε μια συγκεκριμένη ελεγχόμενη οντότητα. Για να εξασφαλιστεί η ομαλή μετάβαση, ο προηγούμενος νόμιμος ελεγκτής θα πρέπει να διαβιβάζει φάκελο παράδοσης στον νέο νόμιμο ελεγκτή που θα περιέχει τις σχετικές πληροφορίες. Έτσι λοιπόν με τον ν.4449/2017 άρθρο 42 για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, όσον αφορά τους υποχρεωτικούς ελέγχους, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή ο κύριος εταίρος ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του, με την ιδιότητά του αυτή, για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τα πέντε (5) συνεχή χρόνια και να επαναλάβει τα καθήκοντά του μετά από την παρέλευση δύο (2) συνεχόμενων χρόνων.

Από την έρευνα προέκυψε ότι από τις 162 εταιρείες μόνο οι 12 (7%) άλλαξαν ελεγκτική εταιρεία τη χρήση 2017, αλλά δεν δίνεται κάποια πληροφόρηση στην έκθεσή τους για τον λόγο για τον οποίο προβήκανε σε αυτήν την ενέργεια.

5.5. Ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης – Report Lag Days

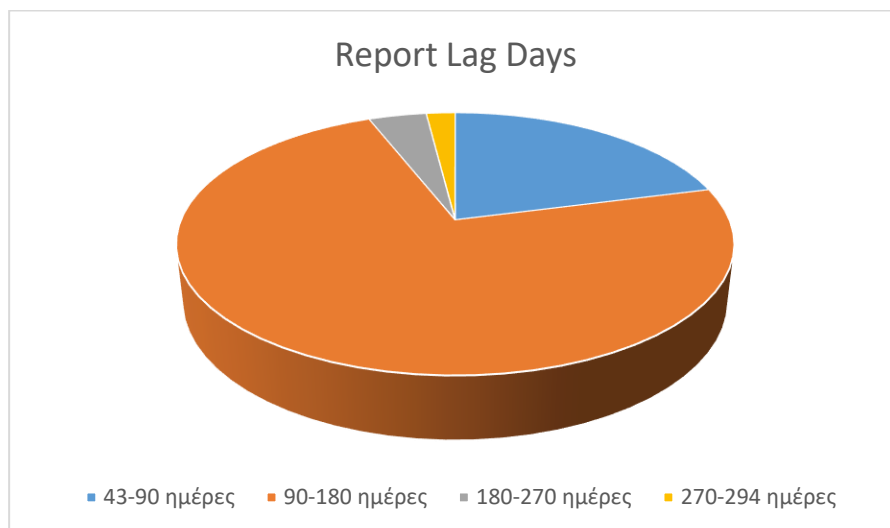
Η ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης δεν είναι ίδια σε όλες τις εταιρείες. Για τη χρήση που εξετάστηκε, η προθεσμία υποβολής στο Γ.Ε.Μ.Η. τόσο των σχετικών πρακτικών Γ.Σ. όσο και των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών ήταν η 30η Σεπτεμβρίου 2018. Επομένως οι εκθέσεις ελέγχου θα πρέπει να είχαν υποβληθεί μέχρι την παραπάνω ημερομηνία.

Ο Yousef Mohammed Hassan (2016) σε μια έρευνά του για τον προσδιορισμό των καθοριστικών παραγόντων της καθυστέρησης ελέγχου μεταξύ των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Παλαιστίνης (PSE), εξέτασε οκτώ υποθέσεις χρησιμοποιώντας δεδομένα που συλλέγονται από τις ετήσιες εκθέσεις του 2011 για όλες τις 46 εισηγμένες εταιρείες στο PSE. Το αποτέλεσμα της έρευνας έδειξε ότι η καθυστέρηση

υποβολής εκθέσεων ελέγχου μπορεί να επηρεαστεί από το μέγεθος του διοικητικού συμβουλίου, το μέγεθος της εταιρείας, την κατάσταση του ελεγκτικού γραφείου, την πολυπλοκότητα της εταιρείας, την ύπαρξη επιτροπής ελέγχου και τη διασπορά ιδιοκτησίας.

Επίσης οι Arifuddin ,Kartini Hanafi και Asri Usman εξετάζοντας τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες της Ινδονησίας για τα έτη 2013-2016 καταλήγουν στο συμπέρασμα πως το μέγεθος της επιχείρησης, η κερδοφορία και η γνώμη του ελεγκτή επηρεάζουν την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης ελέγχου.

Στην παρούσα έρευνα το ποσοστό των εκθέσεων που παραδόθηκαν μέσα σε 90 ημέρες είναι 21%, από 90-180 μέρες το 73% και από 180-270 ημέρες 4% και από 270-294 ημέρες το 2%. Παρατηρήθηκε ότι η έκθεση ελέγχου της εταιρείας «YALCO – ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α.Ε.» υπογράφηκε 4 μέρες μετά την προθεσμία υποβολής της στο Γ.Ε.Μ.Η.



Διάγραμμα 3

5.6. Γνώμη των Ελεγκτών

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω οι γνώμες που διατυπώνουν οι ορκωτοί ελεγκτές στις εκθέσεις ελέγχου είναι τέσσερις:

- Ανεπιφύλακτη γνώμη, όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Γνώμη με επιφύλαξη, όταν εντοπίζει σφάλματα τα οποία μπορεί να είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.
- Αρνητική γνώμη, εάν έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, εντοπίζει σφάλματα τα οποία είναι ουσιώδη αλλά και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.
- Αδυναμία έκφρασης γνώμης, όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να βασίσει τη γνώμη του.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των εκθέσεων ελέγχου για τη χρήση 2017, έχουν ανεπιφύλακτη γνώμη (96,3%), δύο (2) εταιρείες έχουν γνώμη με επιφύλαξη, για τρεις (3) εταιρείες οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές διατυπώνουν αδυναμία έκφρασης γνώμης και για μία (1) εταιρεία διατυπώνουν αρνητική γνώμη.

| Γνώμη | Αριθμός Εταιρειών | Ποσοστό |
|--------------------------|--------------------------|----------------|
| Ανεπιφύλακτη Γνώμη | 156 | 96,30% |
| Γνώμη με Επιφύλαξη | 2 | 1,23% |
| Αδυναμία Έκφρασης Γνώμης | 3 | 1,85% |
| Αρνητική Γνώμη | 1 | 0,62% |
| Σύνολο | 162 | 100,00% |

Πίνακας 1

5.6.1. Εισαγωγή παραγράφου με θέμα έμφασης στις εκθέσεις ελέγχου

Όταν ο ελεγκτής, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, και θέλει να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, χρησιμοποιεί παράγραφο έμφασης θέματος, η οποία αναφέρεται σε θέμα το οποίο αν και έχει ήδη παρουσιαστεί ή

γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

Η Elizabeth Carson το 2015 σε μια έρευνα που έκανε για τα θέματα έμφασης στις εκθέσεις ελέγχου της Αυστραλίας για την περίοδο 2005 – 2013, αναφέρει ότι για την περίοδο 2005-2007, το 80% έως το 90% των θεμάτων έμφασης οφείλεται στην ανησυχία των ελεγκτών για την αβεβαιότητα της συνέχισης της δραστηριότητας και για την οποία παρατηρείται αύξηση πάνω από 90% μετά το 2008 και περαιτέρω αύξηση πάνω από 95% μετά το 2012. Παρ' όλα αυτά όμως σπάνια εκφράζεται τροποποιημένη γνώμη του ελεγκτή αν και το ποσοστό των επανειλημμένων εκθέσεων ελέγχου συνεχίζει να αυξάνεται καθώς οι ελεγκτές είναι πολύ πιθανό να εκφράσουν γνώμη με παράγραφο έμφασης θέματος σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας εάν η εταιρεία είχε την ίδια παρατήρηση την προηγούμενη χρήση.

Οι Alessandro Ghio, Luigi Marangi, Gianluca Risaliti και Roberto Verona το 2016 στην έρευνά τους για τις εισηγμένες εταιρείες στο Ιταλικό Χρηματιστήριο για την περίοδο 2007 – 2011 συμπεραίνουν ότι οι ελεγκτές προτιμούν να εκδίδουν πρώτα μια «λιγότερο σοβαρή» γνώμη, προειδοποιώντας τους επενδυτές για τον κίνδυνο της συνέχισης της δραστηριότητας και το επόμενο έτος, θα εξέδιδαν μια «πιο σοβαρή» γνώμη, η οποία απλώς προηγείται της προεπιλογής, ενώ συμβουλεύουν τους επενδυτές να έχουν επίγνωση του κινδύνου που τρέχουν και να ερμηνεύουν προσεκτικά όλα τα μηνύματα που παρέχουν οι ελεγκτές.

Οι Louis-Philippe Sirois, Palash Bera, Jean Bédard και Anand Jha (2013) σε ένα πείραμά τους εξέτασαν αν και πώς οι εναλλακτικές μορφές εκθέσεων ελέγχου επηρεάζουν τον τρόπο πλοήγησης των χρηστών. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η γνωστοποίηση κρίσιμων ζητημάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή όπως προτείνεται από το IAASB και το PCAOB παρέχει έναν χάρτη πορείας που βοηθά τους χρήστες να περιηγούνται στις οικονομικές καταστάσεις και να εστιάζουν σε θέματα που τονίζει ο ελεγκτής. Τα αποτελέσματα δείχνουν επίσης ότι η κοινοποίηση πολλών θεμάτων στην έκθεση ελέγχου μειώνει το επίπεδο προσοχής που αφιερώνεται στις υπόλοιπες δημοσιοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, γεγονός που υποδηλώνει ότι η έκθεση ελέγχου που πρότεινε το IAASB και

το PCAOB θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει σε λιγότερη προσοχή σε χρήσιμες πληροφορίες που δεν αναφέρονται στην αναφορά.

Στην παρούσα έρευνα, από τις 162 εταιρείες που ήταν στο δείγμα, για τις 18 (11,11%), οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εκφράζουν γνώμη με παράγραφο έμφασης θέματος, ενώ τα θέματα έμφασης για κάθε εταιρεία κυμαίνονται από ένα (1) έως τρία (3). Τα θέματα έμφασης για τα οποία κάνουν λόγο οι ανεξάρτητοι ελεγκτές, αλλά και οι εταιρείες στις οποίες παρατηρούνται, είναι:

- το σύνολο της αξίας των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων του Ομίλου και της Εταιρείας υπερβαίνει τη συνολική αξία των κυκλοφορούντων περιουσιακών τους στοιχείων με αποτέλεσμα να υπάρχει η πιθανότητα να μην είναι σε θέση να αποπληρώσουν μέρος των συμβατικών τους υποχρεώσεων, γεγονός το οποίο ενδεχομένως να υποδηλώνει την ύπαρξη αβεβαιότητας σχετικής με την απρόσκοπτη συνέχιση της δραστηριότητας. (ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΣΠΥΡΟΥ Α.Ε.Β.Ε. και ΕΥΡΩΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε.)
- Το σύνολο των Ιδίων Κεφαλαίων της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 2017 είναι κατώτερο του 1/10 του μετοχικού της κεφαλαίου και συνεπώς συντρέχουν οι περιπτώσεις εφαρμογής των άρθρων 47 και 48 του Κ.Ν. 2190/1920. (ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε. , ΕΥΡΩΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε. και DIVERSA Α.Ε.Β.Ε.)

Σύμφωνα με το άρθρο 47 του Κ.Ν. 2190/1920, εάν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας είναι κατώτερο από το 1/2 του μετοχικού της κεφαλαίου, το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να συγκαλέσει γενική συνέλευση μέσα σε διάστημα έξι μηνών, από τη λήξη της χρήσης, που θα αποφασίσει τη λύση της εταιρείας ή τη λήψη κάποιου άλλου μέτρου.

Το άρθρο 48 του Κ.Ν. 2190/1920 κάνει λόγο για λύση της εταιρείας με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση του έχοντος έννομο συμφέρον. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό:

1. Η εταιρεία μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον εάν: α) κατά τη σύσταση της εταιρείας δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο, ολικά ή μερικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, β) η εταιρεία δεν έχει το ελάχιστο

κεφάλαιο που ορίζεται κάθε φορά από το νόμο, γ) το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα του ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ, καταστεί κατώτερο του ενός δεκάτου (1/10) του μετοχικού κεφαλαίου και η γενική συνέλευση δεν λαμβάνει μέτρα κατά το άρθρο 47, δ) η εταιρεία δεν έχει υποβάλει, προς καταχώριση, οικονομικές καταστάσεις τριών (3) τουλάχιστον συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, εγκεκριμένες από τη γενική συνέλευση. Έννομο συμφέρον για τη λύση της εταιρείας έχει και ο Υπουργός Ανάπτυξης, ή η κατά περίπτωση αρμόδια εποπτεύουσα Αρχή.

2. Η αίτηση εκδικάζεται με τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας από το πολυμελές πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας.
 3. Το δικαστήριο, πριν εκδώσει την απόφαση του, παρέχει στην εταιρεία εύλογη προθεσμία για άρση των λόγων λύσης, εκτός αν αιτιολογημένα θεωρεί ότι το μέτρο αυτό είναι άσκοπο. Η προθεσμία αυτή μπορεί να είναι δύο (2) έως έξι (6) μήνες και μπορεί να παραταθεί μέχρι τρεις (3) μήνες. Εάν παρασχεθεί η ανωτέρω προθεσμία, το δικαστήριο μπορεί να διατάξει μέτρα για την προσωρινή ρύθμιση των εταιρικών υποθέσεων.
 4. Η αίτηση για λύση της εταιρείας και η απόφαση που διατάσσει τη λύση της δημοσιεύονται στο Μητρώο, σύμφωνα με το άρθρο 7β του παρόντος νόμου.»
- Η άσκηση αγωγής κατά της εταιρείας από τρίτο, διεκδικώντας αποζημίωση. Η τελική έκβαση της εν λόγω αγωγής δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει σχηματιστεί οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με την αγωγή αυτή. (ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε.)
 - ο Όμιλος και η Εταιρεία κατά τη διάρκεια της κλειόμενης χρήσης προχώρησαν σε διόρθωση λάθους που αφορούσε την προηγούμενη περίοδο επαναδιατυπώνοντας τα συγκριτικά στοιχεία. (INTRAKOM ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ Α.Ε. , ΛΑΝΑΚΑΜ Α.Ε. , ΣΦΑΚΙΑΝΑΚΗΣ Α.Ε.Β.Ε. και INTRAKOM Α.Ε.)
 - τα κονδύλια των υποχρεώσεων που αφορούν σε δανεισμό και υποχρεώσεις προς το προσωπικό, τους πιστωτές και τους προμηθευτές και οφείλονταν σε αυτούς κατά την 31/12/2014, προσαρμόστηκαν σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται από

την απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών 779/22.10.2015, σχετικά με την επικύρωση της συμφωνίας εξυγίανσης της εταιρείας και του ομίλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106β του Ν.3588/2007 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και οι οποίοι είναι δεσμευτικοί στο σύνολό τους από όλους τους δικαιούχους. (ΕΔΡΑΣΗ – Χ.ΨΑΛΛΙΔΑΣ Α.Τ.Ε.)

- το θέμα ότι στις υποχρεώσεις της Εταιρείας περιλαμβάνονται ληξιπρόθεσμα υπόλοιπα δανειακών υποχρεώσεων. (ΝΤΟΠΛΕΡ Α.Ε. και DIVERSA Α.Ε.Β.Ε.)
- Λόγο αλλαγής της βάσης κατάρτισης των συνημμένων εταιρικών και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την «Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας» στην «Ρευστοποιήσιμη Αξία» με ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2017, η χρησιμοποίηση διαφορετικής βάσης επιμέτρησης των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων κατά την κλειόμενη χρήση, έχει ως συνέπεια αυτά να μην είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2016. (ΥΑΛCO – ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α.Ε.)
- ύπαρξη ορισμένων οικονομικών ενδείξεων όπως η ύπαρξη σημαντικών αρνητικών αποτελεσμάτων και δεικτών αποτελεσματικότητας που μπορεί να θέτουν σε αμφισβήτηση την παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας του ομίλου και της εταιρείας. (ΕΠΙΛΕΚΤΙΚΟΣ ΚΛΩΣΤΟΪΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑΣ Α.Ε.Β.Ε.)
- η Εταιρεία έχει διακόψει την εμπορική της δραστηριότητα από προηγούμενες χρήσεις και η Διοίκηση της Εταιρείας συνεχίζει τις προσπάθειες για συμφωνία με τους πιστωτές της ούτως ώστε να είναι σε θέση να σχεδιάσει μέτρα με σκοπό την επανέναρξη της δραστηριότητας της. Κατά συνέπεια, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί εφαρμόζοντας τη λογιστική βάση της ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων που εμφανίζονται στη συνημμένη κατάσταση οικονομικής θέσης. (MICROLAND COMPUTERS Α.Ε.Β.Ε.)
- ύπαρξης εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων σε θυγατρική της Εταιρείας. (ΛΑΜΨΑ Α.Ε.)
- αναπροσαρμογή των κονδυλίων προηγούμενων χρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 8, στο οποίο αναφέρεται μεταξύ των άλλων: α) η αναδρομική επαναδιατύπωση του αναβαλλόμενου φόρου ενεργητικού, του φόρου εισοδήματος

στις καταστάσεις των αποτελεσμάτων χρήσεων και των ιδίων κεφαλαίων της περιόδου που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 2016 και του πρώτου εξαμήνου της χρήσεως 2017, οι οποίες αφορούν σε λάθος προγενέστερων περιόδων υπολογισμού επί του αναβαλλόμενου φόρου ενεργητικού για την υποχρέωση παροχής ηλεκτρικής ενέργειας με μειωμένο τιμολόγιο κατά τις υπό επαναδιατύπωση περιόδους και β) η αναδρομική επαναδιατύπωση των απαιτήσεων διατεθείσας και μη τιμολογηθείσας ενέργειας, των απαιτήσεων από πελάτες και των αναβαλλόμενων φόρων παθητικού της 31 Δεκεμβρίου 2015 και 2016 και των εξάμηνων περιόδων που έληξαν την 30 Ιουνίου 2016 και 2017 καθώς και των εσόδων και αποτελεσμάτων ανά μετοχή των χρήσεων που έληξαν τις ημερομηνίες αυτές και αφορούν σε λάθος προγενέστερων περιόδων επί της εκτίμησης των εσόδων από πελάτες χαμηλής τάσης για τις υπό επαναδιατύπωση περιόδους. (Δ.Ε.Η. Α.Ε.)

- το θέμα σχετικά με τον προσδιορισμό του τιμήματος του μη επεξεργασμένου ύδατος που προμηθεύεται η εταιρεία από το Ελληνικό Δημόσιο. Ελλείψει έγγραφης συμφωνίας καθορισμού του ανωτέρω τμήματος, η εταιρεία συνεχίζει και μετά την 30.06.2013, ημερομηνία κατά την οποία διακανονίστηκε το σύνολο των οικονομικών εκκρεμοτήτων με το Ελληνικό Δημόσιο, τον προβλεπόμενο στο άρθρο 15 της από 09.12.1999 σύμβασης με το Ελληνικό Δημόσιο συμψηφισμό του τιμήματος του αδιύλιστου ύδατος με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών συντήρησης και λειτουργίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων αποταμίευσης και μεταφοράς ύδατος που ανήκουν στην Εταιρεία Παγίων «ΕΥΔΑΠ ΝΠΔΔ». (Ε.ΥΔ.Α.Π. Α.Ε.)
- οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, κατόπιν της από 06/07/2017 έγκρισης από το Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης της συγχώνευση των εταιρειών «ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ - ΟΜΙΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ», «ΜΕΤΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ – ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», «ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΕΑΕ», «PROTERGIA ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ» και «PROTERGIA ΘΕΡΜΟΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ» με απορρόφηση της δεύτερης, τρίτης,

τέταρτης και πέμπτης εταιρείας από την πρώτη, ενσωματώνουν τα στοιχεία των απορροφούμενων εταιρειών, καθώς και στη λογιστική πολιτική ενσωμάτωσης των στοιχείων αυτών. (ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.)

- η Διοίκηση επεξεργάζεται μέτρα ώστε να αντιμετωπίσει τα ζημιόγωνα αποτελέσματα και κατ' επέκταση τις συνεπακόλουθες επιπτώσεις στις ταμιακές της ροές, οι οποίες έχουν προκαλέσει καθυστερήσεις στην πληρωμή των υποχρεώσεων της Εταιρείας. Τα εξεταζόμενα μέτρα εμπεριέχουν ουσιώδη αβεβαιότητα, όσον αφορά την πιθανότητα επιτυχούς υλοποίησής τους - λόγω και του μη ευνοϊκού οικονομικού περιβάλλοντος -, η οποία μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της Εταιρείας. (DIVERSA Α.Ε.Β.Ε.)

5.6.2. Εισαγωγή παραγράφου για τη συνέχιση της δραστηριότητας στις εκθέσεις ελέγχου

Σύμφωνα με τα νέα διεθνές πρότυπα ελέγχου, οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να εισάγουν μια ξεχωριστή παράγραφο στην έκθεση ελέγχου σε περίπτωση που έχουν κάποια ανησυχία σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας, ενώ μέχρι τώρα συνήθιζαν να ενσωματώνουν αυτήν τους την ανησυχία στην παράγραφο με τα θέματα έμφασης. Παρατηρήθηκε ότι από τις 162 εταιρείες, οι 26 (16,05%), είχαν ξεχωριστή παράγραφο σχετικά με την ουσιώδη αβεβαιότητα για τη συνέχιση της δραστηριότητας, και μόνο για μία από αυτές διατυπώθηκε γνώμη με επιφύλαξη, ενώ για τις υπόλοιπες διατυπώθηκε ανεπιφύλακτη γνώμη.

5.7. Τα σημαντικά θέματα στις εκθέσεις ελέγχου

Η σημαντικότερη αλλαγή που έγινε στις εκθέσεις ελέγχου, αφορά την προσθήκη των σημαντικών θεμάτων. Είναι τα θέματα που χρειάστηκαν μεγαλύτερη προσοχή από τον ελεγκτή κατά την διενέργεια του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Τα σημαντικά θέματα στα οποία αναφέρονται πιο συχνά οι ορκωτοί ελεγκτές στη χρήση 2017 είναι τα εξής:

- Ανακτησιμότητα εμπορικών απαιτήσεων
- Αποτίμηση αποθεμάτων
- Αναγνώριση εσόδων
- Αξιολόγηση απομείωσης μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
- Εκτίμηση απομείωσης επενδύσεων σε θυγατρικές
- Αξιολόγηση απομείωσης υπεραξίας
- Εκτίμηση απομείωσης των συμμετοχών σε θυγατρικές
- Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

5.7.1. Ανακτησιμότητα εμπορικών απαιτήσεων

Οι ελεγκτές καταγράφουν το ποσό στο οποίο ανέρχονται οι εμπορικές απαιτήσεις της εταιρείας καθώς και τη σχετική συσσωρευμένη απομείωση. Επίσης εξηγούν πως η εταιρεία και ο όμιλος εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο όταν οι πελάτες αδυνατούν να ανταπεξέλθουν στις συμβατικές τους υποχρεώσεις και πως η διοίκηση για να εκτιμήσει το ποσό της απομείωσης των εμπορικών της απαιτήσεων, αξιολογεί την ανακτησιμότητα τους επισκοπώντας την ληκτότητα των υπολοίπων των πελατών, το πιστωτικό ιστορικό τους και την διευθέτηση των μεταγενέστερων πληρωμών σύμφωνα με τον εκάστοτε διακανονισμό. Στη συνέχεια αναφέρουν κάποιες από τις ελεγκτικές διαδικασίες που προβήκανε για να αντιμετωπίσουν το συγκεκριμένο θέμα και οι οποίες είναι:

- Η κατανόηση και η εξέταση των διαδικασιών πιστωτικού ελέγχου του Ομίλου καθώς και η εξέταση των βασικών δικλίδων σχετικά με τη χορήγηση πιστώσεων στους πελάτες.
- Η εκτίμηση των παραδοχών και της μεθοδολογίας που χρησιμοποιήθηκε από τον Όμιλο για τον προσδιορισμό της ανακτησιμότητας των εμπορικών της απαιτήσεων η του χαρακτηρισμού τους ως επισφαλών.

- Η εξέταση των απαντητικών επιστολών επιβεβαίωσης τρίτων για ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα εμπορικών απαιτήσεων και η επισκόπηση, μεταγενέστερα της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων, εισπράξεις των εμπορικών απαιτήσεων έναντι των υπολοίπων κλεισίματος.
- Η εξέταση των απαντητικών επιστολών των δικηγόρων, για τον εντοπισμό περιπτώσεων εμπορικών απαιτήσεων που δεν είναι ανακτήσιμες στο μέλλον.
- Η εξέταση της ληκτότητας των υπολοίπων των εμπορικών απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης και τον εντοπισμό τυχόν οφειλετών με οικονομική αδυναμία.

5.7.2. Αποτίμηση αποθεμάτων

Οι ελεγκτές αναφέρουν το ύψος των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης καθώς και εάν έχουν σχηματιστεί προβλέψεις απομείωσης από την εταιρεία μέσα στη χρήση. Ακόμη εξηγούν ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας όπως αναφέρεται στις λογιστικές πολιτικές της εταιρείας, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μείον οποιαδήποτε σχετικά έξοδα πώλησης και ότι βάσει των ανωτέρω, η Διοίκηση της εταιρείας προβαίνει στις κατάλληλες εκτιμήσεις, στηριζόμενη στην κίνηση τους μέσα στην χρήση καθώς και στον προγραμματισμό για την επόμενη περίοδο. Για να εξετάσουν κατά πόσο είναι αληθείς οι παραδοχές της διοίκησης για την αποτίμηση της αξίας των αποθεμάτων προβήκανε στις παρακάτω ενέργειες:

- Την καταγραφή και έλεγχο των διαδικασιών και δικλίδων διαχείρισης αποθεμάτων που έχει σχεδιάσει η διοίκηση της εταιρείας αναφορικά με τα αποθέματα.
- Την παρακολούθηση της διαδικασίας καταμέτρησης των αποθεμάτων και διενέργεια φυσικής απογραφής στις αποθήκες της.
- Έλεγχο της εκτίμησης ανεξάρτητου πραγματογνώμονα της Διοίκησης της Εταιρείας σχετικά με τα ποσοτικά δεδομένα της απογραφής.
- Τη σύγκριση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των αποθεμάτων, η οποία προκύπτει από πωλήσεις, μετά την λήξη της περιόδου αναφοράς.

- Τη διενέργεια αναλυτικών διαδικασιών αναφορικά με την κίνηση των αποθεμάτων και τον εντοπισμό αποθεμάτων με χαμηλή εμπορευσιμότητα (ή κίνηση) .
- Την επιβεβαίωση, για δείγμα αποθεμάτων, του ορθού προσδιορισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων σύμφωνα με τα τιμολόγια αγορών και τον ορθό επιμερισμό των εξόδων αγοράς.
- Την εξέταση του ισοζυγίου αποθήκης με τη χρήση λογισμικού ανάλυσης δεδομένων για τον εντοπισμό ακίνητων και βραδέως κινούμενων αποθεμάτων.
- Αξιολόγηση της επάρκειας των γνωστοποιήσεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σε σχέση με το θέμα αυτό.

5.7.3. Αναγνώριση εσόδων

Αρχικά οι ανεξάρτητοι ορκωτοί ελεγκτές ενημερώνουν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σχετικά με το ύψος του κύκλου εργασιών της εταιρείας στο τέλος της χρήσης καθώς και από που προέρχονται τα έσοδά της. Στη συνέχεια παραθέτουν τις διαδικασίες που πραγματοποίησαν για τον παραπάνω έλεγχο και οι οποίες μεταξύ άλλων είναι:

- Εξέταση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών αναγνώρισης εσόδων του Ομίλου και την αξιολόγηση της συμμόρφωσης τους με τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα (ΔΠΧΑ).
- Κατανόηση των πολιτικών και διαδικασιών για την αναγνώριση των εσόδων σχετικά με τις εκπτώσεις λόγω επίτευξης στόχων πωλήσεων.
- Έλεγχος του ορθού διαχωρισμού των χρήσεων, εξετάζοντας πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν κοντά στην ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς και αμέσως μετά από αυτή, μέσω συσχέτισης των τιμολογίων με τα αντίστοιχα δελτία αποστολής.
- Σε δείγμα συμβάσεων πελατών, επαναυπολογισμό των εκπτώσεων βάσει του επιβεβαιωμένου τζίρου ανά περίπτωση και των όρων των συμβάσεων και συμφωνία με τα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια και λοιπά παραστατικά.

- Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων.

5.7.4. Αξιολόγηση απομείωσης μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

Οι ανεξάρτητοι ορκωτοί ελεγκτές, αρχικά αναφέρουν το ύψος της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων καθώς και τι αφορούν. Επίσης εξηγούν ότι, η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση ελέγχονται για απομείωση τουλάχιστον σε ετήσια βάση, ενώ τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις και οι επενδύσεις σε θυγατρικές και συγγενείς ελέγχονται για απομείωση όποτε υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Για το έλεγχο των παραπάνω οι ορκωτοί ελεγκτές:

- Αξιολόγησαν τις διαδικασίες εντοπισμού από τη διοίκηση τυχόν ενδείξεων απομείωσης σε μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού.
- Αξιολόγησαν τη διαδικασία της διοίκησης αναφορικά με τη κατάρτιση αξιόπιστων επιχειρηματικών πλάνων μέσω σύγκρισης της πραγματικής απόδοσης, σε σχέση με τις προηγούμενες προβλέψεις.
- Εξέτασαν τη λογικότητα των παραδοχών και εκτιμήσεων της διοίκησης.
- Εξέτασαν την μαθηματική ακρίβεια των μοντέλων των προεξοφλημένων ταμειακών ροών.
- Χρησιμοποίησαν ειδικό εμπειρογνώμονα της εταιρείας τους.
- Αξιολόγησαν την επάρκεια των σχετικών γνωστοποιήσεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

5.7.5. Εκτίμηση απομείωσης των συμμετοχών σε θυγατρικές

Αρχικά οι ελεγκτές ενημερώνουν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για το ύψος της λογιστικής αξίας των συμμετοχών σε θυγατρικές και εξηγούν ότι

αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως και ελέγχονται για απομείωση σε ετήσια βάση εάν παρουσιαστούν ενδείξεις απομείωσης. Επίσης τονίζουν ότι πέραν της σημαντικότητας του ύψους των συμμετοχών στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων, ο προσδιορισμός της αξίας των θυγατρικών εμπεριέχει υποκειμενικότητα ως προς την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών των θυγατρικών, λόγω του γεγονότος ότι εξαρτάται από πλήθος παραγόντων, συμπεριλαμβανομένων των εκτιμήσεων επί των πωλήσεων σε μελλοντικές περιόδους, εκτιμήσεις του κόστους πωλήσεων και χρήση κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου. Μεταξύ των διαδικασιών που ακολούθησαν οι ορκωτοί για την διενέργεια του ελέγχου τους, ήταν και οι ακόλουθες:

- Αξιολόγηση των εκτιμήσεων της Διοίκησης αναφορικά με την ενδεχόμενη απομείωση των συμμετοχών σε θυγατρικές εταιρείες, εστιάζοντας στις περιπτώσεις όπου προέκυψαν ζημίες, που επιβάρυναν την ελεγχόμενη χρήση.
- Πραγματοποίηση συζητήσεων με τη Διοίκηση της Εταιρείας που σχετίζονται με τη διενέργεια του ελέγχου απομείωσης των συμμετοχών σε θυγατρικές.
- Αξιολόγηση της καταλληλότητας του χρηματοοικονομικού μοντέλου, του προεξοφλητικού επιτοκίου και της λογικότητας των εισροών και παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της ανακτήσιμης αξίας των συμμετοχών.
- Αξιολόγηση της μαθηματικής ακρίβειας του χρηματοοικονομικού μοντέλου.
- Αξιολόγηση της επάρκειας και καταλληλότητας των σχετικών γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

5.7.6. Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Στο σημαντικό αυτό θέμα, οι ελεγκτές κάνουν αναφορά είτε στις πολυάριθμες και σύνθετες δικαστικές υποθέσεις και διαδικασίες επιδιαιτησίας στα πλαίσια της λειτουργίας της εταιρείας, είτε σε εκκρεμείς φορολογικούς ελέγχους. Τονίζουν ότι ο προσδιορισμός των προβλέψεων ή γνωστοποιήσεων ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων που σχετίζονται με τις δικαστικές υποθέσεις και διαδικασίες επιδιαιτησίας θεωρείται ως περιοχή ιδιαίτερου ελεγκτικού ενδιαφέροντος καθώς περιλαμβάνει σημαντικές κρίσεις

της διοίκησης βασιζόμενες σε εκτιμήσεις των νομικών και φορολογικών συμβούλων της. Στη συνέχεια παραθέτουν κάποιες από τις διαδικασίες που ακολούθησαν για την προσέγγιση αυτού του ζητήματος:

- Αξιολόγηση των διαδικασιών της διοίκησης αναφορικά με τη συλλογή, παρακολούθηση και αξιολόγηση της έκβασης των εκκρεμών υποθέσεων.
- Εξέταση και αξιολόγηση των απαντητικών επιστολών των νομικών συμβούλων και συζήτηση με τη διοίκηση και τους νομικούς και φορολογικούς συμβούλους, όπου αυτό κρίθηκε σκόπιμο.
- Αξιολόγηση των συμπερασμάτων της διοίκησης αναφορικά με την επίδραση των εκκρεμών υποθέσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση του ομίλου και της εταιρείας και εξέταση της επάρκειας των διενεργηθέντων προβλέψεων.
- Αξιολόγηση της επάρκειας των σχετικών γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

5.7.7. Αποτίμηση αξίας ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι ορκωτοί ελεγκτές αρχικά αναφέρουν το ύψος των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων και ενημερώνουν το κοινό για την τελευταία εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Για την διενέργεια της εκτίμησης οι ελεγκτές είχαν διενεργήσει τις παρακάτω ελεγκτικές διαδικασίες:

- Αξιολόγηση του σχεδιασμού των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου του ομίλου σχετικά με την αποτίμηση ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία.
- Αξιολόγηση της καταλληλότητας και της επάρκειας των προσόντων, της εμπειρίας και της αντικειμενικότητας του ανεξάρτητου εκτιμητή που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Έλεγχο των λογιστικών εγγραφών για την εξακρίβωση της ορθής καταχώρησης της εύλογης αξίας κάθε ακινήτου.

- Αξιολόγηση των παραδοχών της διοίκησης ότι δεν υφίσταται ανάγκη επανεκτίμησης της εύλογης αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
- Αξιολόγηση της επάρκειας των γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων που κατάρτισε η Διοίκηση για την περίοδο αναφοράς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία εξετάστηκαν οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες. Διαπιστώθηκε ότι οι ελεγκτές για την πλειονότητα των εταιρειών έχουν διατυπώσει σύμφωνη γνώμη χωρίς θέματα έμφασης. Όμως μόνο για ένα πολύ μικρό αριθμό εταιρειών έχουν διατυπώσει διαφοροποιημένη γνώμη. Από τις δεκαοκτώ (18) εταιρείες που είχαν παράγραφο έμφασης θέματος, μόνο για δύο (2) εταιρείες οι ελεγκτές εξέφρασαν γνώμη με επιφύλαξη.

Συνοπτικά τα θέματα έμφασης για τα οποία κάνουν λόγο οι ανεξάρτητοι ορκωτοί ελεγκτές είναι:

- Το σύνολο της αξίας των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων υπερβαίνει τη συνολική αξία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.
- Το σύνολο των Ιδίων Κεφαλαίων είναι κατώτερο του 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου.
- Η άσκηση αγωγής κατά της εταιρείας.
- Διόρθωση λάθους που αφορούσε την προηγούμενη χρήση.
- Προσαρμογή των κονδυλίων των υποχρεώσεων που αφορούν σε δανεισμό και υποχρεώσεις.
- Ληξιπρόθεσμα υπόλοιπα δανειακών υποχρεώσεων.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης.
- Αρνητικά αποτελέσματα.
- Ύπαρξη εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων.
- Αναπροσαρμογή κονδυλίων λόγω λάθους προηγούμενης χρήσης.
- Λόγω συγχώνευσης εταιρειών, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενσωματώνουν τα στοιχεία των απορροφούμενων εταιρειών.
- Συγκεκριμένα για την εταιρεία «Ε.ΥΔ.Α.Π. Α.Ε.», ο προσδιορισμός του τιμήματος του μη επεξεργασμένου ύδατος που προμηθεύεται η εταιρεία από το Ελληνικό Δημόσιο.

Παρατηρείται ότι τα τρία (3) από τα δώδεκα (12) θέματα έμφασης σχετίζονται με την ουσιώδες αβεβαιότητα για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας, ενώ μόνο για μία (1) από αυτές τις εταιρείες διατυπώθηκε γνώμη με επιφύλαξη.

Σύμφωνα με τα νέα και αναθεωρημένα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, σε περίπτωση που κάποιος ελεγκτής έχει κάποια ανησυχία σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας, θα πρέπει να εισάγει ξεχωριστή παράγραφο με τίτλο την ουσιώδη αβεβαιότητα για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας αλλά να μην το συμπεριλάβει και στα θέματα έμφασης. Επίσης ένα θέμα έμφασης δεν θα πρέπει να αναφερθεί και ως σημαντικό θέμα. Στην παρούσα έρευνα παρατηρήθηκε ότι:

- Για τις εταιρείες «ΑΓΡΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ ΣΠΥΡΟΥ Α.Ε.Β.Ε.» και «ΔΟΜΙΚΗ ΚΡΗΤΗΣ Α.Ε.», υπάρχει θέμα έμφασης, το οποίο αναφέρεται και ως σημαντικό θέμα.
- Για την εταιρεία «ΒΙΟΤΕΡ Α.Ε.», υπάρχει θέμα έμφασης για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας και ταυτόχρονα υπάρχει ξεχωριστή παράγραφος για την ουσιώδη αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.
- Για την εταιρεία «ΕΥΡΩΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε.», υπάρχουν δύο θέματα έμφασης που αναφέρονται στη συνέχιση της δραστηριότητας, ενώ θα έπρεπε να υπάρχει ξεχωριστή παράγραφος για το θέμα αυτό.
- Οι εταιρείες «ΝΤΟΠΛΕΡ Α.Ε.» και «DIVERSA Α.Ε.Β.Ε.» έχουν εκθέσεις ελέγχου οι οποίες είναι γραμμένες σύμφωνα με τα παλιά διεθνή πρότυπα ελέγχου.

Είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι το 2017 ήταν μια μεταβατική περίοδος όσον αφορά τις αλλαγές στη δομή των εκθέσεων ελέγχου. Επομένως τα παραπάνω θέματα μπορεί να οφείλονται στη λάθος κατανόηση των νέων και αναθεωρημένων Διεθνών Προτύπων Ελέγχου.

Η μεγαλύτερη και σημαντικότερη αλλαγή που πραγματοποιήθηκε στις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών είναι τα σημαντικά θέματα. Τα σημαντικά θέματα που αναφέρονται συχνότερα είναι:

- Ανακτησιμότητα εμπορικών απαιτήσεων
- Αποτίμηση αποθεμάτων

- Αναγνώριση εσόδων
- Αξιολόγηση απομείωσης μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
- Εκτίμηση απομείωσης επενδύσεων σε θυγατρικές
- Αξιολόγηση απομείωσης υπεραξίας
- Εκτίμηση απομείωσης των συμμετοχών σε θυγατρικές
- Προβλέψεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Τα σημαντικά θέματα, σε αντίθεση με τα θέματα έμφασης, δεν είναι παρατηρήσεις αλλά μια επιπλέον πληροφορία για τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με τον τρόπο αυτό οι ελεγκτές αναφέρουν τα θέματα στα οποία έδωσαν μεγαλύτερη προσοχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου τους, και εξηγούν τον τρόπο και τις ελεγκτικές διαδικασίες με τις οποίες διενέργησαν τον έλεγχο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Εξετάστηκαν τις γνώμες των ελεγκτών για τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο Αθηνών για το έτος 2017. Από το σύνολο των 191 εταιρειών, το δείγμα ήταν οι 162 εταιρείες. Διαπιστώθηκε ότι κατά πολύ μεγάλο ποσοστό τηρούνται τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εκθέσεων ελέγχου είχαν ανεπιφύλακτη γνώμη. Επιπλέον, μόνο ένα πολύ μικρό ποσοστό των εκθέσεων είχαν θέματα έμφασης και ένα ακόμα μικρότερο ποσοστό είχε παρατήρηση για την συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας. Σύμφωνα με τα παλιά ελεγκτικά πρότυπα, οι ελεγκτές μπορούσαν να εκδώσουν γνώμη χωρίς επιφυλάξεις και στη συνέχεια να αναφέρουν στην παράγραφο έμφασης θέματος την ύπαρξη σημαντικής αβεβαιότητας εάν έχουν αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Επομένως, με την εφαρμογή των αναθεωρημένων προτύπων και με την εισαγωγή ξεχωριστής παραγράφου για τη συνέχιση της δραστηριότητας γίνεται πιο άμεση η πληροφόρηση, σε περίπτωση που ο ελεγκτής θέλει να εκφράσει τον προβληματισμό του σχετικά με το θέμα αυτό. Τέλος, οι αλλαγές στις εκθέσεις, με τα νέα πρότυπα ελέγχου, φαίνεται να παρέχουν μεγαλύτερη ενημέρωση στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς προβάλλονται τα θέματα, που σύμφωνα με τη κρίση του ελεγκτή, είχαν τη μεγαλύτερη σπουδαιότητα στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΕΔΙΑ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στην παραπάνω έρευνα χρησιμοποιήθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου των εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών μόνο για το έτος 2017, επομένως τα αποτελέσματα είναι ενδεικτικά για τη συγκεκριμένη χρήση. Επίσης από το σύνολο των εισηγμένων εταιρειών εξαιρέθηκαν οι 26 οι οποίες αναφέρονται στον τραπεζικό, χρηματοοικονομικό, ασφαλιστικό και επενδυτικό κλάδο.

Ένα πεδίο για μελλοντική έρευνα είναι η μελέτη των εκθέσεων ελέγχου των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρειών, για την περίοδο 2014-2016 και 2017-2019, όπου και γίνονται αλλαγές στη δομή τους, και σύγκριση των αποτελεσμάτων τους.

Επιπλέον, ένα ακόμη πεδίο για περαιτέρω έρευνα, είναι η μελέτη των εκθέσεων ελέγχου των εισηγμένων εταιρειών οι οποίες αναφέρονται στον τραπεζικό, χρηματοοικονομικό, ασφαλιστικό και επενδυτικό κλάδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βελβεντίνος, Α. (2015). *Η αξιοπιστία των εκθέσεων ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών*. Διαθέσιμο σε:
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/18568/6/VeltevinosAthanasiosMsc2015.pdf>
(Ανακτήθηκε 9 Ιανουαρίου, 2019).
- Γιαννοπούλου, Ε. (2009). *Το πιστοποιητικό των Ορκωτών Ελεγκτών και η συμβολή του στην ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων*. Διαθέσιμο σε:
<http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/3443/Giannopoulou.pdf?sequence=2&isAllowed=y> (Ανακτήθηκε 21 Δεκεμβρίου, 2018).
- Δρίτσας, Σ. (2018). Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων: Η Νέα Έκθεση Ελέγχου. *Accountancy Greece Τα Νέα του Σ.Ο.Ε.Λ*. Διαθέσιμο σε:
<https://www.accountancygreece.gr/%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CF%87%CE%BFCF%82-%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%AC%CF%83%CE%B5%CF%89%CE%BD-%CE%B7-%CE%BD%CE%AD/> (Ανακτήθηκε 17 Δεκεμβρίου 2018)
- Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις ΟΠΑ.
- Λουμιώτης, Β. (2015). *Εφαρμοσμένη Ελεγκτική των Επιχειρήσεων*. Αθήνα: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- Σαλπικίδου, Γ. (2017). *Εκθέσεις Ελέγχου Ορκωτών Ελεγκτών: Ανάλυση Παρατηρήσεων*. Διαθέσιμο σε:
<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/21231/4/SalpigkidouGeorgiaMsc2017.pdf> (Ανακτήθηκε 22 Δεκεμβρίου, 2018).
- Τσακλάγκανος, Α. & Σπαθής, Χ. (2005). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη: Αφοί Κυριακίδη Εκδόσεις Α.Ε.

- PWC, (2015). Τα νέα διεθνή πρότυπα ανοίγουν τον δρόμο για εκθέσεις ελέγχου που στοχεύουν σε πληρέστερη πληροφόρηση και καλύτερη κατανόηση. *Accountancy Greece* (18). Διαθέσιμο σε:
<http://www.accountancygreece.gr/%CF%84%CE%B1-%CE%BD%CE%AD%CE%B1-%CE%B4%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE-%CF%80%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1-%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CE%AF%CE%B3%CE%BF%CF%85%CE%BD-%CF%84%CE%BF%CE%BD-%CE%B4%CF%81%CF%8C/> (Ανακτήθηκε 25 Απριλίου 2019)

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Arifuddin, Hanafi, K. & Usman A. (2017). *Company Size, Profitability, and Auditor Opinion Influence to Audit Report Lag on Registered Manufacturing Company in Indonesia Stock Exchange*. Διαθέσιμο σε:
<https://core.ac.uk/download/pdf/132584436.pdf> (Ανακτήθηκε 19 Απριλίου, 2019).
- Boone, J., Khurana, I. & Raman, K. (Αύγουστος 2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *ScienceDirect* 29, (4). Διαθέσιμο σε:
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425410000426> (Ανακτήθηκε 14 Φεβρουαρίου 2019).
- Carson, E. (2015). *Trends in Auditor Reporting in Australia: A Synthesis and Opportunities for Research*. Διαθέσιμο σε:
<http://eprints.qut.edu.au/89271/8/89271.pdf> (Ανακτήθηκε 19 Απριλίου, 2019).
- Francis, J. & Yu, M. (Σεπτέμβριος 2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *American Accounting Association* 84, (5). Διαθέσιμο σε:
<https://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr.2009.84.5.1521> (Ανακτήθηκε 13 Φεβρουαρίου 2019).
- Ghio, A., Marangi, L., Risaliti, G. & Verona, R. (2016). *The informativeness of Going Concern Opinion: evidence from Italy*. Διαθέσιμο σε:

- https://www.researchgate.net/profile/Alessandro_Ghio2/publication/305038426_The_informativeness_of_going_concern_opinion_Evidence_from_Italy/links/57d66a6208ae601b39aa7a82/The-informativeness-of-going-concern-opinion-Evidence-from-Italy.pdf (Ανακτήθηκε 20 Απριλίου, 2019).
- Hassan, Y. (2016). *evidence from Palestine*.. Διαθέσιμο σε:
<https://fada.birzeit.edu/bitstream/20.500.11889/5199/1/auditlag-palestine.pdf> (Ανακτήθηκε 20 Απριλίου, 2019).
- Meigs, W., Larsen, E. & Meigs, R. (1984). *Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.
- Sirois, L., Bera, P., Bédard, J. & Jha, A. (2013). *The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from an Eye-tracking Study*. Διαθέσιμο σε:
<https://research.mbs.ac.uk/accounting-finance/Portals/0/docs/The%20Informational%20Value%20of%20Emphasis%20of%20Matter%20Paragraphs.pdf> (Ανακτήθηκε 20 Απριλίου, 2019).

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Έκδοση 2009. Διαθέσιμο σε:
<https://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Elegktika-Protipa/Diethni-Protypa-Elegxou.pdf> (Ανακτήθηκε 5 Νοεμβρίου 2018)
- Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014. Διαθέσιμο σε:
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/19613> (Ανακτήθηκε 24 Απριλίου 2019)
- Κ.Ν. 2190/1920. Διαθέσιμο σε:
<https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/el/gr/gr293el.pdf> (Ανακτήθηκε 8 Απριλίου 2019)
- Νόμος 4449/2017. Διαθέσιμο σε:

<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=60B76D03DA75FF80.1D031AEA53&version=2017/01/24> (Ανακτήθηκε 28 Μαρτίου 2019) (Ανακτήθηκε 14 Απριλίου 2019)

- Τα νέα και αναθεωρημένα ΔΠΕ. Διαθέσιμο σε:
<https://www.ifac.org/publications-resources/701> (Ανακτήθηκε 6 Νοεμβρίου 2018)
- Το Χρηματιστήριο Αθηνών. Διαθέσιμο σε:
<http://www.helex.gr/web/guest/companies-map> (Ανακτήθηκε 20 Οκτωβρίου 2018)
- International Ethics Standards Board for Accountants – Εγχειρίδιο Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές (2015). Διαθέσιμο σε:
<https://www.ifac.org/publications-resources/translated-title-be-confirmed-1>
(Ανακτήθηκε 27 Μαρτίου 2019)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

| |
|---|
| ΚΛΑΔΟΙ ΠΟΥ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΥΝ ΣΤΟ ΔΕΙΓΜΑ |
| ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ |
| ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ |
| ΑΝΑΨΥΚΤΙΚΑ |
| ΑΠΟΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΟΙΝΟΠΑΡΑΓΩΓΗ |
| ΒΑΣΙΚΑ ΧΗΜΙΚΑ |
| ΓΕΩΡΓΙΑ ΚΑΙ ΑΛΙΕΙΑ |
| ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ |
| ΔΙΑΡΚΗ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΑ ΑΓΑΘΑ |
| ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΕΣ |
| ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ |
| ΕΙΔΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΦΡΟΝΤΙΔΑΣ |
| ΕΚΔΟΣΕΙΣ |
| ΕΜΠΟΡΙΚΑ ΟΧΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΦΟΡΤΗΓΑ |
| ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ |
| ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΣ |
| ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΑ ΧΗΜΙΚΑ |
| ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟ ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ |
| ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ |
| ΕΠΙΠΛΑ |
| ΗΛΕΚΤΡΙΚΑ ΜΕΡΗ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ |
| ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΓΡΑΦΕΙΩΝ |
| ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ |
| ΙΑΤΡΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ |
| ΚΑΘΕΤΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ |
| ΚΑΠΝΟΣ |
| ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ |

| |
|--|
| ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ |
| ΛΙΑΝΙΚΟ ΚΑΙ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ |
| ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ |
| ΜΗ ΣΙΔΗΡΟΥΧΑ ΜΕΤΑΛΛΑ |
| ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ |
| ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ |
| ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑ ΥΛΙΚΑ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΑ |
| ΟΡΥΧΕΙΑ |
| ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ |
| ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑΣ |
| ΡΟΥΧΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΞΕΣΟΥΑΡ |
| ΣΤΑΘΕΡΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ |
| ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΣ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΣ |
| ΤΑΞΙΔΙΑ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ |
| ΤΗΛΕΟΡΑΣΗ ΚΑΙ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑ |
| ΤΡΟΦΙΜΑ |
| ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΧΝΙΔΙΑ |
| ΥΔΡΕΥΣΗ |
| ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ |
| ΥΛΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ |
| ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ |
| ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ |
| ΥΠΟΣΤΗΡΙΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ |
| ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ |
| ΧΑΛΥΒΑΣ |

| |
|---|
| ΚΛΑΔΟΙ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΕΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟ ΔΕΙΓΜΑ |
| ΑΣΦΑΛΕΙΕΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΚΑΙ ΖΗΜΙΩΝ |
| ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ Ε.Ε.Α.Π. |

| |
|--|
| ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ |
| Ε.Ε.Α.Π. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ |
| ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΕΣ Ε.Ε.Α.Π. |
| ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ |
| ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ |
| ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ |
| ΜΕΣΙΤΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ |
| ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ |
| ΤΡΑΠΕΖΕΣ |
| ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ |