



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ
ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ Α.Ε.**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΜΕΙΜΕΤΗΣ ΓΙΩΡΓΟΣ
ΜΙΝΤΙΛΟΓΛΙΤΗ ΜΑΡΙΑ**

ΕΠΟΠΤΕΥΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΝΙΚΟΛΟΠΟΥΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΑ

ΠΑΤΡΑ 5/3 /2011

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ολοκληρώνοντας την πτυχιακή μας εργασία, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους τους καθηγητές που μας δίδαξαν στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος του Τμήματος Λογιστικής του ΤΕΙ Πατρών, για τις πολύτιμες γνώσεις που μας μετέδωσαν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας. Ιδιαίτερα, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την επιβλέπουσα καθηγήτρια κ. Νικολοπούλου για την άριστη συνεργασία που είχαμε στα πλαίσια της εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πρώτη θεσμοθέτηση του ελέγχου, των βασικών κανόνων και πρακτικών ελεγκτικής, χρονολογείται από τα αρχαία χρόνια της ιστορίας του οικονομικού βίου και του πολιτισμού του ανθρώπου και ιδιαίτερα, από το χρόνο της εμφάνισης των πρώτων ανταλλαγών αγαθών μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων.

Τα λογιστικά σκάνδαλα που συνέβησαν κυρίως στις αρχές του 21^{ου} αιώνα (Enron, Worldcom, Parmalat κλπ) συγκλόνισαν ολόκληρο τον κόσμο και επανέφεραν στο προσκήνιο το θέμα της συμβολής του εξωτερικού ελέγχου στην αποκάλυψη της λογιστικής απάτης. Ο εξωτερικός ελεγκτής ως ένα από τα κύρια θεσμικά όργανα λειτουργίας του θεσμού της ανώνυμης εταιρίας, έχει την κυριότερη ευθύνη για την αποκάλυψη της λογιστικής απάτης. Η αναγκαιότητα της ύπαρξης του εξωτερικού ελέγχου στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, όπου η λήψη οικονομικών αποφάσεων στηρίζεται, επί το πλείστον, στις πληροφορίες, είναι αδιαμφισβήτητη.

Στην παρούσα εργασία προσπαθήσαμε να παρουσιάσουμε τον οικονομικό και λογιστικό έλεγχο, όπως αυτός διεξάγεται στο λογιστήριο ανώνυμης εταιρίας. Για την υλοποίηση του σκοπού της εργασίας επισκεφθήκαμε βιβλιοθήκες εκπαιδευτικών ιδρυμάτων όπου συλλέξαμε υλικό από τη σχετική βιβλιογραφία καθώς και από διπλωματικές και διδακτορικές διατριβές με ανάλογο αντικείμενο. Επιπλέον, υλικό αντλήσαμε και από επίσημες ιστοσελίδες του διαδικτύου.

Τα οφέλη που αποκομίσαμε από την εκπόνηση της παρούσης εργασίας ήταν ιδιαίτερος σημαντικά, καθώς εμπλουτίσαμε τις γνώσεις μας σε θέματα όπως τα οφέλη του οικονομικού-λογιστικού ελέγχου, τα προσόντα του ορκωτού ελεγκτή, την οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, τα στάδια της διαδικασίας του ελέγχου κλπ. Ιδιαίτερος σημαντικό ήταν και το πρακτικό κεφάλαιο με τις μελέτες περιπτώσεων όπου κληθήκαμε ν' αναμορφώσουμε τις οικονομικές καταστάσεις εισηγμένων ανωνύμων εταιριών, εφαρμόζοντας στην πράξη τις θεωρητικές γνώσεις που αποκομίσαμε.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ένα από τα τρία θεσμικά όργανα λειτουργίας του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρίας στις ανεπτυγμένες οικονομίες είναι ο Ελεγκτής. Ο ρόλος αυτού του θεσμικού οργάνου έχει ανατεθεί στον Ορκωτό Ελεγκτή-Λογιστή, άτομο με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα και προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία. Με την έκθεση ελέγχου οι ορκωτοί ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη τους επί των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας. Η γνώμη τους έχει βαρύνουσα σημασία καθώς λαμβάνεται υπόψιν απ' όλους τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Η παρούσα εργασία στοχεύει να μελετήσει το θεσμό του εξωτερικού ελεγκτή, τη διαδικασία του οικονομικού και λογιστικού ελέγχου των λογιστηρίων των ανωνύμων εταιριών και να αναδείξει τη βαρύνουσα σημασία της έκθεσης ελέγχου ειδικά όταν υπάρχουν παρατηρήσεις που αναμορφώνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	5
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ : Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΕΝΙΚΑ	9
1.1 Έννοια Ελέγχου	9
1.2 Ιστορική Εξέλιξη Ελεγκτικής	9
1.3 Είδη Ελέγχου.....	11
1.4 Σημασία και Αναγκαιότητα Ελεγκτικής.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	14
2.1 Σκοπός του Οικονομικού-Λογιστικού Ελέγχου	14
2.2 Από Ποιους Διενεργείται ο Οικονομικός-Λογιστικός Έλεγχος..	16
2.3 Οφέλη από τον Οικονομικό-Λογιστικό Έλεγχο	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΙΣ ΑΕ	18
3.1 Νομική Ρύθμιση του Ελεγκτικού Επαγγέλματος	18
3.1.1 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	18
3.1.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.....	19
3.1.3 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	23
3.1.4 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας Ελεγκτών	24
3.1.5 Κριτήρια Διενέργειας Υποχρεωτικού Ελέγχου από Ορκωτό Ελεγκτή-Λογιστή.....	26
3.2 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	28
3.3 Σχέση Ελεγκτή-Ελεγχόμενου	31
3.3.1 Έννοια Ανεξαρτησίας Ελεγκτή	31
3.3.2 Ευθύνη Ελεγκτή	32
3.3.3 Πλεονεκτήματα από τη χρήση Ορκωτών Ελεγκτών για τις Α.Ε.....	33
3.4 Διαδικασία Ελέγχου.....	34
3.4.1 Μεθοδολογία του Εξωτερικού Ελέγχου.....	36
3.4.2 Έκθεση Ελέγχου	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	42
4.1 Μεθοδολογία Μελέτης Περιπτώσεων	42

4.2 Αναμόρφωση Αποτελεσμάτων Εταιριών	43
4.2.1 Μελέτη περίπτωσης «Compucon A.B.E.E.»	43
4.2.2 Μελέτη περίπτωσης «Πετζετάκης Α.Ε.» 	45
4.2.3 Μελέτη περίπτωσης «HITECH SNT A.E.»	48
4.2.4 Μελέτη περίπτωσης «Αλυσίδα Α.Β.Ε.Ε.»	51
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	55
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	57

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.	ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
Α.Β.Ε.Ε.	ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
Δ.Ε.Π.	ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
Δ.Ο.Λ.	ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
Δ.Ο.Υ.	ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
Ε.Ε.Ε.	ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΕΞΕΤΑΣΕΩΝ
Ε.Ε.Π.	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
Ε.Λ.Τ.Ε.	ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ
Π.Σ	ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
Σ.Λ.Ο.Τ.	ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
Σ.Ο.Ε.Λ.	ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
Χ.Α.Α.	ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΞΙΩΝ ΑΘΗΝΑΣ
ARC	ACCOUNTING REGULATORY COMMITTEE
EFRAG	EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP
IAASB	INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD
IFAC	INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS
IPSASB	INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1: Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΙ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ.....	13
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2 : ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΤΕ.....	22

ΠΙΝΑΚΕΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΥΠΩΝ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2006.....	40
ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «COMPUCON Α.Ε.».....	45
ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «ΠΕΤΖΕΤΑΚΗΣ Α.Ε.».....	48
ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «HITECH Α.Ε.».....	51
ΠΙΝΑΚΑΣ 5: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «ΑΛΥΣΙΔΑ Α.Β.Ε.Ε.».....	53

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το θέμα της παρούσας εργασίας είναι ο οικονομικός και λογιστικός έλεγχος όπως αυτός διενεργείται σε λογιστήριο ανώνυμης εταιρίας. Ο έλεγχος αυτός κορυφώνεται με την έκδοση της έκθεσης ελέγχου με την οποία ο εξωτερικός ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του για το αν οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας απεικονίζουν την πραγματική περιουσιακή και χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Η εργασία μας αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στον έλεγχο με τη γενικότερη έννοια του. Παραθέτουμε την έννοια του ελέγχου, εξιστορούμε συνοπτικά την ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής, περιγράφουμε τα είδη του ελέγχου και κλείνουμε το κεφάλαιο με τη σημασία και αναγκαιότητα της ελεγκτικής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο στοχεύουμε στην περιγραφή του οικονομικού-λογιστικού ελέγχου ειδικότερα. Αναφερόμαστε στον σκοπό του οικονομικού-λογιστικού ελέγχου, όπως αυτός προβλέπεται από τα Ελληνικά και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, στις ελεγκτικές εταιρίες και τους εξωτερικούς ελεγκτές που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του συγκεκριμένου είδους ελέγχου, και τέλος στα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τον έλεγχο για την ελεγχόμενη εταιρία.

Στο τρίτο κεφάλαιο η εργασία επικεντρώνεται στον οικονομικό και λογιστικό έλεγχο των ανωνύμων εταιριών. Αναλύουμε τη νομική ρύθμιση του ελεγκτικού επαγγέλματος και, πιο συγκεκριμένα, αναφερόμαστε στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, στον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας Ελεγκτών και στα κριτήρια υποχρεωτικής υπαγωγής μιας εταιρίας σε εξωτερικό έλεγχο. Συνεχίζουμε με την περιγραφή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, που σύντομα θα αντικαταστήσουν τα Ελληνικά, της σχέσης ελεγκτή και ελεγχόμενου, όπου θίγουμε το θέμα της ανεξαρτησίας και της ευθύνης του ορκωτού- ελεγκτή λογιστή. Το κεφάλαιο κλείνει με την παρουσίαση των βημάτων της ελεγκτικής διαδικασίας από την αποδοχή του πελάτη ως την έκδοση της έκθεσης ελέγχου, που αποτελεί το πιο σημαντικό στάδιο του ελέγχου, και αναλύονται τα διάφορα είδη εκθέσεων αναλόγως με τα ευρήματα του εξωτερικού ελεγκτή.

Το τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο αποτελεί την πρακτική διάσταση της εργασίας μας, καθώς επιχειρούμε να αναμορφώσουμε τις οικονομικές καταστάσεις τεσσάρων εισηγμένων εταιριών που εμφανίζουν παρατηρήσεις στην έκθεση ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ : Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΕΝΙΚΑ

1.1 Έννοια Ελέγχου

Η επιχείρηση αποτελεί μία μορφή οργάνωσης προσώπων και μέσων που επιδιώκει συγκεκριμένους στόχους. Στην προσπάθεια επίτευξης των στόχων αυτών στηρίζεται από διαδικασίες και δεδομένα που καθοδηγούν και προσανατολίζουν τις όποιες ενέργειες της. Κάθε όμως ενέργεια εκτελείται αποτελεσματικότερα όταν τα δεδομένα (κανονισμοί, συστήματα πληροφόρησης, οργανωτική δομή κλπ) που τη στηρίζουν είναι τα κατάλληλα¹.

Μια αρχική προσέγγιση της έννοιας του ελέγχου, τον ορίζει ως ένα σύνολο αξιολογήσεων, προκειμένου να εκφρασθεί μία αντικειμενική κρίση για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.

Ένας σημαντικός προβληματισμός που τίθεται σε κάθε μορφή οργάνωσης-επιχείρησης είναι σχετικά με το γεγονός ότι οι διοικούντες την επιχείρηση δεν είναι τις περισσότερες φορές δυνατό να έχουν την άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών και για αυτό τις αναθέτουν στα στελέχη τους. Είναι λοιπόν προφανής ο κίνδυνος ανακολουθιών και παρεκκλίσεων μεταξύ αυτού που πραγματοποιείται και αυτού που έχει προβλεφθεί. Οι όποιες παρεκκλίσεις γίνουν αντιληπτές από τους διοικούντες καθυστερημένα θα έχουν δυσμενείς συνέπειες. Καθήκον λοιπόν του ελέγχου είναι να αξιολογήσει το σύστημα οργάνωσης και πληροφόρησης της επιχείρησης προκειμένου να επαληθεύσει ότι:

- Το σύστημα οργάνωσης της επιχείρησης αποδίδει τα αναμενόμενα αποτελέσματα.
- Το σύστημα πληροφόρησης παράγει δεδομένα που απεικονίζουν ορθά την πραγματικότητα και επιτρέπουν στους χρήστες τους να διαθέτουν στοιχεία κατάλληλα για τις ανάγκες τους.

Η κριτική εξέταση των συστημάτων πληροφόρησης είναι αναπόσπαστη από αυτήν του συστήματος οργάνωσης που παράγει και χρησιμοποιεί την πληροφόρηση. Γι' αυτό ο έλεγχος ορίζεται και ως η διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της πληροφορίας που παράγεται από την επιχείρηση.

1.2 Ιστορική Εξέλιξη Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική ως πρακτική έχει τις ρίζες της στους αρχαίους πολιτισμούς. Η αρχαιολογική έρευνα έχει εντοπίσει στοιχεία ότι η διενέργεια ελέγχων

¹ Παπαδάτου Θ., (2005), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

ήταν συνηθισμένη πρακτική στη Βαβυλώνα, στην Κίνα, στην Αίγυπτο και στην Αρχαία Ελλάδα. Συγκεκριμένα στην Αρχαία Ελλάδα, στην περίοδο 500-300 π.Χ., απαντάται ο θεσμός του ελεγκτή για την εξέταση της διαχείρισης των οικονομικών του Κράτους. Στην Αθήνα δημιουργήθηκε ο θεσμός των «Λογιστών» και των «Εύθυνων» οι οποίοι με προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία και συγκρότηση, είχαν ως κύριο έργο, τον έλεγχο της χρηστής διαχείρισης του πλούτου των πόλεων, των ναών και των Λογαριασμών Διαχείρισης των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα². Αργότερα, στα χρόνια της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας οι ελεγκτές ήταν υπάλληλοι του βασιλιά ή ηγεμόνα και το βασικό τους έργο ήταν η συλλογή φόρων. Μάλιστα, το όνομα της ελεγκτικής στα αγγλικά auditing έρχεται από αυτή την περίοδο. Συγκεκριμένα, προέρχεται από το λατινικό ρήμα “audire” που σημαίνει «ακούω», καθώς οι ελεγκτές του αυτοκράτορα «άκουγαν» τους φορολογούμενους οι οποίοι υπέβαλαν προφορικά τις φορολογικές τους δηλώσεις³.

Ωστόσο, η Ελεγκτική άρχισε να γνωρίζει μεγάλη ανάπτυξη και να αποκτά πολλά από τα σημερινά χαρακτηριστικά της στη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης στη Μ. Βρετανία. Το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως το γνωρίζουμε σήμερα, οργανώθηκε το δεύτερο μισό του 19^{ου} αιώνα στο Εδιμβούργο (Walker,1995). Από τη Μ. Βρετανία η Ελεγκτική μεταλαμπαδεύτηκε στις ΗΠΑ, στις άλλες αποικίες της Βρετανικής Αυτοκρατορίας (Αυστραλία, Ν. Ζηλανδία, Καναδάς) και από κει σε ολόκληρο τον κόσμο.

Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα η μεγάλη τεχνολογική πρόοδος κατέστησε δυνατή τη μαζική παραγωγή προϊόντων και έδωσε ώθηση στη μεγέθυνση των επιχειρήσεων και την αυξημένη πολυπλοκότητα της οργάνωσης τους. Οι εξελίξεις αυτές οδήγησαν στη διεύρυνση της μετοχικής τους βάσης και άρχισαν να αναπτύσσονται οι σύγχρονες κεφαλαιαγορές. Οι αλλαγές αυτές είχαν και ελεγκτικές συνέπειες καθώς αναγνωρίστηκε ότι ο έλεγχος αποσκοπεί στην επιβεβαίωση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της εταιρίας, πέραν από της αποτροπής λαθών και απατών.

Το σύγχρονο, παγκοσμιοποιημένο, πολύπλοκο και δυναμικό οικονομικό περιβάλλον έχουν προσθέσει νέες προκλήσεις και προβληματισμούς για τη Λογιστική και την Ελεγκτική. Κυρίαρχο θέμα είναι η αντιμετώπιση των κινδύνων που απειλούν την επιχείρηση και που επηρεάζουν ή θα επηρεάσουν τα λογιστικά μεγέθη των επιχειρήσεων.

² Καζαντζής Χ., (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων», εκδόσεις Business Plus

³ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

1.3 Είδη Ελέγχου

Στη σχετική βιβλιογραφία υπάρχουν αρκετές απόψεις για τα είδη του ελέγχου και τις διακρίσεις της ελεγκτικής. Θεωρήσαμε ότι για τη συγκεκριμένη εργασία και τους σκοπούς που αυτή επιδιώκει ταιριάζει περισσότερο η κατηγοριοποίηση της Παπαδάτου Θ., σύμφωνα με τη οποία ανάλογα με τις μορφές στόχων και την ομάδα πληροφοριών που ο έλεγχος κάθε φορά αντιμετωπίζει για να αξιολογήσει και κρίνει, διακρίνονται οι διάφοροι τομείς- είδη ελέγχων⁴.

1. Οικονομικός έλεγχος

Ο έλεγχος αυτός ασχολείται με τις ενέργειες της επιχείρησης που έχουν επίπτωση στη διασφάλιση της περιουσίας της επιχείρησης, στη λογιστική απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων της επιχείρησης καθώς και στη δημοσιευόμενη οικονομική πληροφορία από την επιχείρηση. Ειδικότερα ενδιαφέρεται για την αξιοπιστία, την κανονικότητα και την ειλικρίνεια της λογιστικής και οικονομικής πληροφορίας.

2. Εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης και το σύνολο των συντονισμένων ενεργειών που έχει υιοθετήσει η επιχείρηση προκειμένου να:

- προστατεύσει την περιουσία της
- διασφαλίσει την ποιότητα της πληροφόρησης
- εγγυηθεί την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της
- επαληθεύσει ότι εφαρμόζονται η πολιτική και οι οδηγίες της διοίκησης.

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ορισθεί ως «το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν στην επιχείρηση την προστασία της περιουσίας της και την αποτελεσματική εφαρμογή της στρατηγικής της».

3. Έλεγχος της διαχείρισης

Το είδος αυτό του ελέγχου προέρχεται από την εξέλιξη της έννοιας του ελέγχου μέσα στο χρόνο και περικλείει την ιδέα της ικανότητας να προσδιορισθούν οι σκοποί-στόχοι της επιχείρησης και να μετρηθούν τα επιτεύγματα. Θέτει επίσης το πρόβλημα του βέλτιστου τρόπου εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών.

Δεν ελέγχει απευθείας τα αποτελέσματα της επιχείρησης, αλλά τις διαδικασίες, τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για να φθάσει σ' αυτά τα αποτελέσματα. Το σημαντικότερο όμως χαρακτηριστικό του είναι ότι εξετάζει τα επιτεύγματα της επιχείρησης σε σχέση με το περιβάλλον της (εσωτερικό και εξωτερικό).

⁴ Παπαδάτου Θ., (2005), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Σε σχέση με το δεύτερο επίπεδο ελέγχου, αυτό της επαλήθευσης-αξιολόγησης, ο έλεγχος της διαχείρισης μπορεί να ορισθεί ως εξής:

«Η αξιολόγηση και κρίση των επιτευγμάτων της επιχείρησης, βραχύχρονα και μακρόχρονα, σε σχέση με το περιβάλλον της (εσωτερικό και εξωτερικό) και με τον τρόπο εκμετάλλευσης των χρησιμοποιημένων πηγών.»

4. Έλεγχος φυσικού περιβάλλοντος

Ο έλεγχος φυσικού περιβάλλοντος θεωρείται προέκταση του ελέγχου της διαχείρισης και αφορά τη διαπίστωση σε πρώτο στάδιο και την αξιολόγηση σε δεύτερο, των επιπτώσεων των ενεργειών της επιχείρησης στο φυσικό περιβάλλον.

1.4 Σημασία και Αναγκαιότητα Ελεγκτικής

Τα τελευταία πενήντα χρόνια έχουν υποστηριχθεί διάφορες βάσεις για τη θεμελίωση της Ελεγκτικής. Οι σημαντικότερες από αυτές είναι⁵:

A) Οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης

Σύμφωνα με την άποψη αυτή, η αναγκαιότητα του ελέγχου οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας, πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσεως. Η ανειλικρίνεια, οι καταδολιεύσεις και οι απάτες οφείλονται στις ατέλειες της ανθρώπινης ηθικής. Η καταπολέμηση τους επιτυγχάνεται με την οργάνωση, σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης παρουσίας, ουσιαστικού και ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου, ο οποίος πρέπει να συμπληρώνεται και με οργάνωση πλήρους συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

B) Ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές αυτής της προσέγγισης, τη βάση θεμελίωσης της Ελεγκτικής αποτελεί ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, τα οποία ανεξάρτητα του ηθελημένου ή αθέλητου χαρακτήρα τους, παραποιούν τις οικονομικές καταστάσεις με συνέπεια να παρουσιάζουν μια αλλοιωμένη και ανακριβή εικόνα της επιχείρησης. Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι η παραπληροφόρηση και πιθανόν η εξαπάτηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων που ενδιαφέρονται για την πορεία της επιχείρησης.

Γ) Σχέση Ιδιοκτήτη και Διαχειριστή

Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, η λογιστική και η ελεγκτική παίζουν ένα σημαντικό ρόλο στη σχέση ιδιοκτήτη και διαχειριστή (principal-agent relationship). Η σχέση αυτή, όπως είναι φυσικό, δημιουργεί μια σύγκρουση συμφερόντων λόγω κυρίως της ασυμμετρίας των πληροφοριών που υπάρχει μεταξύ του διαχειριστή μιας οικονομικής

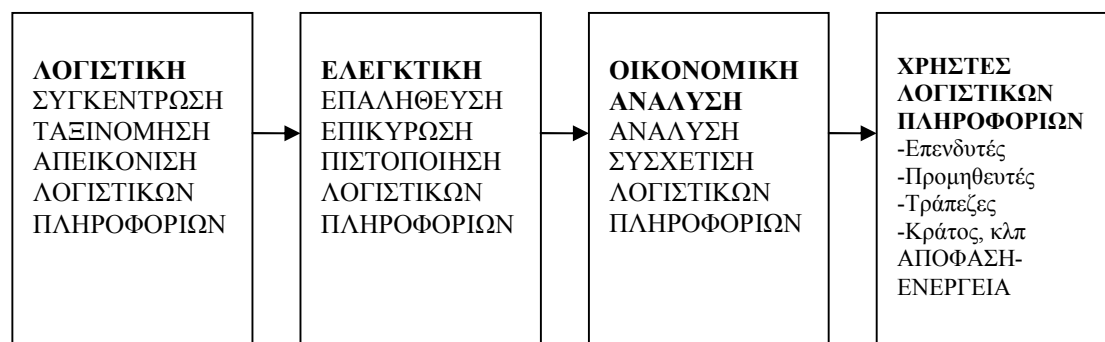
⁵ Καζαντζής X., (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων», εκδόσεις Business Plus

οντότητας και του ιδιοκτήτη-μετόχου. Ασυμμετρία πληροφοριών σημαίνει ότι οι διοικούντες μιας επιχείρησης έχουν γενικά περισσότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση για την πραγματική οικονομική θέση και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης που διοικούν, σε σχέση με την πληροφόρηση που διαθέτουν οι εκτός της επιχείρησης ιδιοκτήτες-μέτοχοι.

Δ) Η ανάγκη για αξιόπιστες πληροφορίες

Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται σε κάθε οργανωμένη κοινωνία, βασίζονται σε πληροφορίες που υπάρχουν κατά το χρόνο που λαμβάνεται η κάθε απόφαση. Για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι απαραίτητο οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται να είναι αξιόπιστες, ακριβείς, δίκαια απεικονισμένες και ελεύθερες προκαταλήψεων και σκοπιμοτήτων. Ανακριβείς πληροφορίες σε μια κοινωνία μπορεί να προκαλέσουν την αναποτελεσματική και μη αποδοτική κατανομή και χρησιμοποίηση των παραγωγικών πόρων, η οποία τελικά μπορεί να αποβεί σε βάρος της κοινωνίας και όλων εκείνων που λαμβάνουν σχετικές αποφάσεις. Η θέση της ελεγκτικής στα πλαίσια της διαδικασίας λήψεως οικονομικών αποφάσεων απεικονίζεται στο Διάγραμμα 1.

Διάγραμμα 1: Ο ρόλος της ελεγκτικής στη διαδικασία παροχής και αξιοποίησης οικονομικών πληροφοριών



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

2.1 Σκοπός του Οικονομικού-Λογιστικού Ελέγχου

Με την αναθεώρηση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων τον Οκτώβριο του 2004, μεγάλο μέρος των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ΔΕΠ) προσαρμόστηκε στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα. Με βάση το ΔΕΠ 200.2 «...ο σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να δώσει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να εκφέρει γνώμη εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί, από όλες τις ουσιώδεις πλευρές, σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο κανονιστικό πλαίσιο. Οι φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφραστεί η γνώμη των ελεγκτών είναι «*give a true and fair view*» ή «*present fairly, in all material respects*», οι οποίοι είναι ισοδύναμοι όροι.»

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα υιοθέτησαν τη φράση «*παρουσιάζουν εύλογα*» για να αποδώσουν στα ελληνικά τη φράση «*present fairly*». Συγκεκριμένα, η παράγραφος έκφρασης γνώμης στην έκθεση ελέγχου διαμορφώνεται ως εξής:

«Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά τη χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.»

Με βάση την προηγούμενη ανάλυση, ο γενικός σκοπός του ελέγχου των επιχειρήσεων ορίζεται ως η έκφραση επαγγελματικής γνώμης από τον ελεγκτή σχετικά με το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με τις εφαρμοζόμενες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τη σχετική νομοθεσία. Το κρίσιμο στοιχείο είναι εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ουσιώδη σφάλματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών για τους οποίους προορίζεται η έκθεση ελέγχου.

Η λογιστική απάτη μιας οικονομικής μονάδας μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στους εργαζομένους και τις οικογένειές τους, στους δανειστές, στους μετόχους, στους επενδυτές, στους πελάτες, στους προμηθευτές, στα τραπεζικά ιδρύματα, στην κεφαλαιαγορά, στο Κράτος, και όχι μόνο. Το πλήθος όλων αυτών των ενδιαφερομένων μερών υπογραμμίζει την επιτακτική ανάγκη για αξιόπιστες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Σ' αυτό το σημείο ακριβώς έρχεται ο εξωτερικός ελεγκτής να ελέγξει, επισκοπήσει, αξιολογήσει, πιστοποιήσει τις πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις.

Με το ΕΕΠ 2240, προβλέπεται σαφώς η ευθύνη του ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ενδεχόμενο εκούσιων ή ακούσιων λαθών. Όταν, δε, εντοπίζει λάθος, οφείλει να εξετάζει το ενδεχόμενο το εντοπισθέν λάθος να είναι απόρροια απατηλών ενεργειών και, στο βαθμό που υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις περί τούτου, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει τις συνέπειες του λάθους σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, και ειδικότερα, το θέμα της αξιοπιστίας των παραστάσεων της διοίκησης. Τέλος, αν ο ελεγκτής α) έχει εντοπίσει εκούσια λάθη ή β) έχει ενδείξεις ότι έχουν διαπραχθεί απατηλές πράξεις, οφείλει να γνωστοποιήσει τα ευρήματα του έγκαιρα στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης του ελεγχόμενου οργανισμού και να εξετάσει το ενδεχόμενο της ανάγκης ενημέρωσης των προσώπων που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση του οργανισμού.

Ο κίνδυνος που υπάρχει να δημοσιευτούν, εν αγνοία του ελεγκτή, οικονομικές καταστάσεις που λόγω ουσιωδών σφαλμάτων ή παραλείψεων δεν παρουσιάζουν τη «πραγματική εικόνα» της περιουσιακής διάρθρωσης, της οικονομικής θέσης καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσεων της επιχείρησης, σύμφωνα με τις εφαρμοζόμενες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τη σχετική νομοθεσία, ονομάζεται ελεγκτικός κίνδυνος (Audit Risk)⁶. Ο ελεγκτικός κίνδυνος, που ελλοχεύει πάντοτε, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μπορεί να αναλυθεί σε τρεις βασικές συνιστώσες:

I) Εγγενής ή Ενδογενής ή Σύμφυτος κίνδυνος (Inherent Risk): Ο κίνδυνος αυτός έχει να κάνει με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησης που ελέγχεται, όπως ο κλάδος, το μέγεθος της, το ιδιοκτησιακό καθεστώς, το είδος των εργασιών της κ.ά.

II) Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου (Control Risk): Στην περίπτωση αυτή, ο κίνδυνος σχετίζεται με την εμφάνιση ενός ουσιαστικού σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις λόγω της αδυναμίας του εσωτερικού έλεγχου να τις αποτρέψει ή εντοπίσει.

III) Κίνδυνος Διαδικασιών Ελέγχου ή Εντοπισμού (Detection Risk): Πρόκειται για την πιθανότητα οι διαδικασίες και τα τεστ του ελεγκτή να μην εντοπίσουν ή αποτρέψουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Γίνεται αντιληπτό, ότι δεν είναι εύκολο ένας ελεγκτής να ανταπεξέλθει πάντα στο ρόλο του και να αποκαλύψει τις πιθανές παραποιήσεις μέσα σε μια επιχείρηση. Οι λόγοι εστιάζονται κυρίως α) στη δυσκολία εντοπισμού των τεχνικών που οι εμπλεκόμενοι χρησιμοποιούν, β) στον τεράστιο όγκο των δεδομένων και των πληροφοριών και στην πολυπλοκότητα των συναλλακτικών πράξεων, όπου ο δειγματοληπτικός

⁶ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

έλεγχος που πραγματοποιείται, εξαιτίας της δυσκολίας να συλλέξει, να ταξινομήσει και να αναλύσει τόσο μεγάλο αριθμό ποσοτικών και ποιοτικών δεδομένων σε τόσο μικρό χρονικό διάστημα μπορεί να οδηγήσει σε λάθη ή πιθανές παραλήψεις και γ) στις προσπάθειες αποπροσανατολισμού του ελεγκτικού έργου από τη διοίκηση. Ακόμη όμως και να τις εντοπίσει, δεν είναι βέβαιο ότι θα τις αποκαλύψει και θα ζητήσει διόρθωση, λόγω της σύγκρουσης συμφερόντων και της έλλειψης ανεξαρτησίας από τις οποίες χαρακτηρίζονται συχνά, οι σχέσεις ελεγχόμενου και ελεγκτή.

2.2 Από Ποιους Διενεργείται ο Οικονομικός-Λογιστικός Έλεγχος

Ο βασικός φορέας παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών είναι οι ελεγκτικές εταιρίες. Οι εταιρίες αυτές μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες με βάση το μέγεθος τους⁷:

- A) Μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες
- B) Μεσαίες διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες
- Γ) Εθνικές ελεγκτικές εταιρίες

Μέχρι τη δεκαετία του 1990 υπήρχαν οκτώ μεγάλες πολυεθνικές εταιρίες αλλά με μια σειρά από συγχωνεύσεις και με την κατάρρευση της Arthur Andersen το 2002 με το σκάνδαλο της Enron, σήμερα υπάρχουν τέσσερις, γνωστές με το όνομα Big 4. Οι εταιρίες αυτές σε αλφαβητική σειρά στα αγγλικά είναι οι εξής:

1. Deloitte, ιδρύθηκε αρχικά το 1845 στο Λονδίνο.
2. Ernst & Young, ιδρύθηκε αρχικά το 1903 στο Σικάγο των ΗΠΑ.
3. KPMG, ιδρύθηκε αρχικά το 1870 στο Λονδίνο.
4. PricewaterhouseCoopers, ιδρύθηκε αρχικά το 1850 στο Λονδίνο.

Το ελεγκτικό προσωπικό των διεθνών ελεγκτικών εταιριών διακρίνεται συνήθως σε τέσσερις βαθμίδες:

1. Βοηθός (junior assistant)
2. Προϊστάμενος (senior accountant)
3. Διευθυντής (manager)
4. Εταίρος (partner)

Εκτός από τις διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες, σε κάθε χώρα λειτουργούν και εθνικές εταιρίες ελεγκτών, δηλαδή εταιρίες που δραστηριοποιούνται εντός των εθνικών συνόρων της χώρας, όπως είναι στη χώρα μας η ΣΟΛ Α.Ε.

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως αυτές ορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα της I.F.A.C. προβλέπουν ότι⁸:

⁷ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

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, προς την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Συμβουλίου Επικρατείας.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές-Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας. [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/92]

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. 226/92]

Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα νομοθεσία εσωτερική και Κοινοτική. [Π.Δ.226/92]

2.3 Οφέλη από τον Οικονομικό-Λογιστικό Έλεγχο

Όπως αναφέραμε και ανωτέρω, η αξιοπιστία και η αντικειμενικότητα αποτελούν δύο πρωτεύοντα ποιοτικά χαρακτηριστικά των λογιστικών πληροφοριών, που κάνουν τις πληροφορίες χρήσιμες για τη λήψη αποφάσεων. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αναζητούν μέσα από τον έλεγχο των ανεξάρτητων ορκωτών ελεγκτών την αναγκαία για αυτούς διασφάλιση ότι τα δύο αυτά χαρακτηριστικά ενυπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος και η έκθεση ελέγχου αποτελούν για τους χρήστες διασφάλιση της ποιότητας των δημοσιευόμενων οικονομικών πληροφοριών.

Από την άλλη πλευρά, οι έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων παρέχουν πολλά οικονομικά οφέλη και στην ελεγχόμενη επιχείρηση. Μεγάλοι οργανισμοί στη χώρα μας αποφασίζουν να καταβάλλουν περισσότερα από 250.000€ για αμοιβή του ελέγχου των οικονομικών τους καταστάσεων για να μπορούν έτσι να αξιοποιούν τις τεράστιες δυνατότητες των κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών. Επειδή ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μειώνει τον κίνδυνο αναξιόπιστης πληροφόρησης και την αβεβαιότητα για την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, οι πιθανοί πιστωτές μπορεί να προσφέρουν πιστώσεις με χαμηλότερο επιτόκιο. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων βελτιώνει την πιστοληπτική ικανότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, στο μέτρο που παρουσιάζει την πραγματική εικόνα της οικονομικής θέσης και των προοπτικών της επιχείρησης⁹.

⁸ Πληροφορίες από www.soel.gr

⁹ Καζαντζής Χ., (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων», εκδόσεις Business Plus

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων συχνά έχει επίσης θετικές επιπτώσεις στην αποδοτικότητα και ακεραιότητα του προσωπικού της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η γνώση ότι θα πραγματοποιηθεί ένας ανεξάρτητος έλεγχος της συμμόρφωσης προς συγκεκριμένες πολιτικές της επιχείρησης και της ορθής εφαρμογής των κανόνων και πολιτικών λογιστικής περιορίζει τα σφάλματα και μειώνει τη σπατάλη πόρων. Ο ελεγκτής στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων συνήθως υποβάλλει προτάσεις βελτίωσης των δικλίδων ασφαλείας με αποτέλεσμα να επιτυγχάνεται βελτίωση της αποδοτικότητας των λειτουργιών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Ο ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΙΣ ΑΕ

3.1 Νομική Ρύθμιση του Ελεγκτικού Επαγγέλματος

Στη χώρα μας η πρώτη σοβαρή προσπάθεια θεσμοθέτησης του ελεγκτικού επαγγέλματος μετά της αποτυχημένης που έγινε με το νόμο 5076/1931, ήταν το 1956 με τη σύσταση και λειτουργία του ΣΟΛ. Μέχρι τότε το μόνο νομοθετικό διάταγμα που περιείχε έστω και με τυπικές ρυθμίσεις για το ελεγκτικό επάγγελμα ήταν ο Ν.2190/1920.

Στις μέρες μας η οργάνωση και νομική ρύθμιση του επαγγέλματος έχει εξελιχθεί και περιλαμβάνει ένα πλήθος νομοθετημάτων και θεσμών μεταξύ των οποίων οι σημαντικότεροι είναι ο αναθεωρημένος Ν.2190/1920, το Π.Δ 226/92 «Ιδρυτικός νόμος του ΣΟΕΛ» και το Σώμα ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (ΦΕΚ 364,7 Μαΐου 1997), τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΦΕΚ 1589, 22 Οκτωβρίου 2004).

3.1.1 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) αποτελεί την επαγγελματική οργάνωση των ορκωτών ελεγκτών στην Ελλάδα. Ιδρύθηκε με το Π.Δ 226/1992, κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του νόμου 1969/1991, που ρύθμιζε τις λεπτομέρειες του απελευθερωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος και αποτελεί το βασικό νομοθέτημα ως σήμερα. Λειτουργεί με τη μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου και σκοπός του, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ 226/1992, είναι «η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής

(ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία»¹⁰.

Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.

. Τα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. είναι¹¹:

- η Γενική Συνέλευση
- το Εποπτικό Συμβούλιο
- το Επιστημονικό Συμβούλιο
- το Πειθαρχικό Συμβούλιο

Το Σ.Ο.Ε.Λ. διοικείται από το επταμελές Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση αυτού.

Το Σ.Ο.Ε.Λ. αποτελείται από:

Α) τους Ορκωτούς Ελεγκτές, οι οποίοι έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελεύθερα και υπό ίδια ευθύνη τις ελεγκτικές εργασίες

Β) τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές

Γ) τους Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές

Δ) τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές

Οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του έργου τους, ενεργώντας πάντοτε επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

Τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ είναι εγγεγραμμένα σε μητρώα που τηρούνται από αυτό. Επίσης σε ειδική μερίδα του μητρώου είναι εγγεγραμμένες και οι εταιρείες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

3.1.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικού-λογιστικού επαγγέλματος και ο κατεξοχήν ρυθμιστικός θεσμός διασφάλισης της ποιότητας του

¹⁰ Π.Δ 226/1992, «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή», ΦΕΚ 120/14.7.1992

¹¹ Πληροφορίες από την επίσημη ιστοσελίδα του ΣΟΕΛ <http://www.soel.gr/>

ελεγκτικού έργου¹². Συστάθηκε με τον Ιδρυτικό Νόμο 3148/2003 και απέκτησε διευρυμένες αρμοδιότητες με την Εναρμόνιση της Εθνικής Νομοθεσίας με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας περί Υποχρεωτικών Ελέγχων. Είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και η λειτουργία της εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων είναι αρμόδια για τη θέσπιση και εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Αποστολή της είναι η συνεχής ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα. Στόχοι της είναι η διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ενίσχυση της αξιοπιστίας και διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Πιο συγκεκριμένα, το έργο της ΕΛΤΕ περιλαμβάνει:

Λογιστικός θεσμός:

- Την εισήγηση για τη θέσπιση, εναρμόνιση και τροποποίηση των λογιστικών προτύπων
- Τη γνωμοδότηση και έκδοση οδηγιών για θέματα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων
- Την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων

Ελεγκτικός θεσμός:

- Τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων στις ελεγκτικές εργασίες που πραγματοποιούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία
- Την προστασία της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων
- Τη χορήγηση, διατήρηση και ανάκληση αδείας των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων
- Τη συνεργασία με τις αρχές δημόσιας εποπτείας των κρατών μελών και τρίτων χωρών
- Είναι υπεύθυνη για τον καθορισμό και εποπτεία του πλαισίου επαγγελματικών εξετάσεων, συνεχούς εκπαίδευσης και ελάχιστης πρακτικής άσκησης των νομίμων ελεγκτών

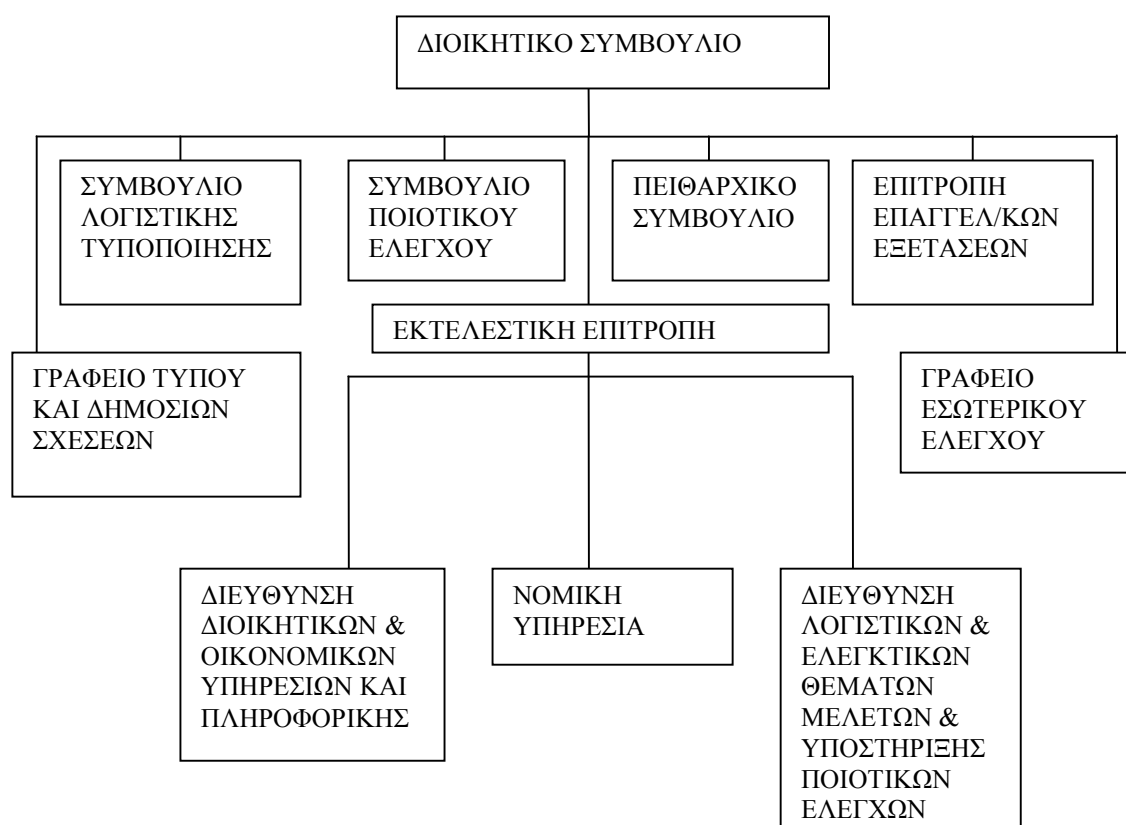
Εποπτεία επαγγέλματος:

- Τη χορήγηση, διατήρηση και ανάκληση αδείας άσκησης επαγγέλματος των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων
- Τον καθορισμό και εποπτεία του πλαισίου των επαγγελματικών εξετάσεων
- Την επάρκεια της πρακτικής άσκησης των νομίμων ελεγκτών

¹² Οι πληροφορίες για την ΕΛΤΕ και τις επιτροπές της προέρχονται από την επίσημη ιστοσελίδα της http://www.elte.org.gr/index.php?option=com_content&view=ection&id=5&temid=27

- Τον καθορισμό της διάρκειας και επάρκειας των προγραμμάτων συνεχούς εκπαίδευσης και της επάρκειας των φορέων που τα παρέχουν
 - Την τήρηση δημοσίου μητρώου των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων
 - Την έγκριση της παύσης ή παραίτησης νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου
 - Τον καθορισμό του συστήματος πειθαρχικής διαδικασίας και ελέγχου.
- Η ΕΛΤΕ διοικείται από το Διοικητικό Συμβούλιο και ασκεί τις αρμοδιότητες της μέσω της Εκτελεστικής Επιτροπής και των επιμέρους εποπτικών συμβουλίων: το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου, το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης, το Πειθαρχικό Συμβούλιο και την Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων.

Διάγραμμα 2 : Οργανόγραμμα ΕΛΤΕ¹³



Στη συνέχεια παρουσιάζεται ο ρόλος των εποπτικών συμβουλίων:

Α) Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου

¹³ Πηγή: www.elte.org.gr

Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου είναι η αρμόδια επιτροπή για τα θέματα που αφορούν στον ποιοτικό έλεγχο του έργου των ελεγκτικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Στόχος του είναι να διασφαλίσει την ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών. Οι αρμοδιότητες του ΣΠΕ είναι οι ακόλουθες:

- Διενεργεί ποιοτικούς ελέγχους στις υπηρεσίες που παρέχουν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία
- Επεξεργάζεται νομοθετικές προτάσεις επί θεμάτων που άπτονται της λειτουργίας του ελεγκτικού θεσμού
- Εισηγείται στο ΔΣ της ΕΛΤΕ τη θέσπιση κανόνων ασκήσεως των υποχρεωτικών ελέγχων που διενεργούνται από μη ορκωτούς ελεγκτές
- Εκθέτει τις προτάσεις της ΕΛΤΕ επί των διαμορφούμενων ελεγκτικών προτύπων στα πλαίσια του Διεθνούς Οργανισμού Ελεγκτικών Προτύπων (IAASB) και των οργάνων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής & του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου
- Η ρύθμιση, εξειδίκευση και ερμηνεία του πλαισίου επαγγελματικής δεοντολογίας και των επαγγελματικών προτύπων στα οποία υπάγεται το ελεγκτικό επάγγελμα
- Η αναπροσαρμογή του πλαισίου αστικής ευθύνης - ασφαλιστικής κάλυψης των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων

B) Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης

Η αποστολή του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) είναι να ενισχύσει την εμπιστοσύνη του επενδυτικού κοινού στην ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Για την επίτευξη της αποστολής του, το ΣΛΟΤ έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Εισηγείται την τροποποίηση υφιστάμενων ή την εφαρμογή νέων λογιστικών προτύπων
- Μεριμνά για την εφαρμογή σταθερών και αναγνωρισμένων λογιστικών προτύπων
- Εποπτεύει την αποτελεσματικότητα εφαρμογής των υφιστάμενων λογιστικών προτύπων
- Γνωματεύει επί θεμάτων λογιστικών προτύπων τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου ή της Εκτελεστικής Επιτροπής της ΕΛΤΕ
- Απαντά σε ερωτήματα λογιστικής φύσης επιμέρους ενδιαφερομένων τα οποία τίθενται είτε απευθείας στο ΣΛΟΤ είτε μέσω των άλλων οργάνων της ΕΛΤΕ
- Επεξεργάζεται κείμενα εργασίας λογιστικού και ελεγκτικού ενδιαφέροντος στο πλαίσιο του European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), της Accounting Regulatory Committee (ARC) και άλλων διεθνών οργανισμών υπεύθυνων για λογιστικά θέματα

➤ Μεριμνά για την ενεργό συμμετοχή της ΕΛΤΕ στα αρμόδια Ευρωπαϊκά όργανα ή σε άλλους διεθνείς οργανισμούς

Γ) Πειθαρχικό Συμβούλιο

Στόχος του Πειθαρχικού Συμβουλίου (ΠΣ) είναι η τήρηση της νομιμότητας των ελεγκτικών εργασιών. Το ΠΣ είναι αρμόδιο για τις πειθαρχικές κρίσεις κάθε παράβασης της νομοθεσίας που διέπει την εργασία των ελεγκτών. Για το σκοπό αυτό, έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Παρακολουθεί την τήρηση των κανόνων δεοντολογίας
- Κρίνει κάθε παράβαση της ελεγκτικής νομοθεσίας
- Επιβάλλει κυρώσεις σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων

Δ) Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων

Η Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων (ΕΕΕ) έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Επιλέγει και θέτει τα θέματα των εξετάσεων
- Μεριμνά ώστε οι εξετάσεις να καλύπτουν την εξεταστέα ύλη
- Διενεργεί ελέγχους ποιότητας στις εξετάσεις
- Εγκρίνει απαλλαγές από γνωστικά αντικείμενα

3.1.3 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) συντάχθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, έπειτα από την εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, και δημοσιεύτηκαν στο ΦΕΚ 1589 στις 22 Οκτωβρίου του 2004. Στο κείμενο τους (ΕΕΠ 1100) αναφέρεται ότι «στόχος τους είναι να βοηθήσουν τους ελεγκτές να επιτελέσουν το έργο τους κατά τρόπο ικανοποιητικό και να επιτρέψουν την αξιολόγηση του επιτελούμενου έργου κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό»¹⁴. Διαμορφώθηκαν στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) και πρόθεση είναι να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωση τους με τα ΔΕΠ, και κυρίως με τις αποφάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σύμφωνα με το ΕΕΠ 2200 «στόχος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι η διατύπωση γνώμης από τον ελεγκτή ως προς το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το δεδηλωμένο λογιστικό πλαίσιο και, ειδικότερα, είτε σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, είτε σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα, που προδιαγράφονται από την ελληνική εταιρική νομοθεσία. Ο ελεγκτής

¹⁴ Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, τεύχος Β', ΦΕΚ 1589, 22 Οκτωβρίου 2004

οφείλει να συμμορφώνεται με τον κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.»

Ορισμένα από τα θέματα στα οποία αναφέρονται είναι η ευθύνη του ελεγκτή, ο σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου, η ελεγκτική σηματικότητα, η ελεγκτική μαρτυρία αλλά και ο ποιοτικός έλεγχος της ελεγκτικής εργασίας.

3.1.4 Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας Ελεγκτών

Οι επαγγελματικές οργανώσεις των Ορκωτών Λογιστών-Ελεγκτών σε όλο τον κόσμο προβάλλουν την υπευθυνότητα των μελών τους απέναντι στους πελάτες τους και σε διάφορους τρίτους όταν προσφέρουν τις υπηρεσίες τους και την αφοσίωση των μελών τους σ' ένα σύνολο ηθικών αρχών και κανόνων (Κώδικας Δεοντολογίας-Code of Ethics). Έτσι και στη χώρα μας, ρυθμιστική παρέμβαση για τη διασφάλιση της ποιότητας του έργου των εξωτερικών ελεγκτών αποτελεί ο Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), πρώην Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, που συντάχθηκε από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ και δημοσιεύτηκε με το ΦΕΚ 364 στις 7 Μαΐου του 1997.

Όπως αναγράφεται στο κείμενο του (άρθρο 1), σκοπός της σύνταξης του είναι «η διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές υπηρεσιών για την προστασία του ήθους και επαγγελματικού κύρους του ΣΟΕΛ και των μελών του, αλλά και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου»¹⁵. Ορισμένα από τα θέματα που ρυθμίζει είναι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα με τα οποία ο ελεγκτής οφείλει να ασκεί το ελεγκτικό έργο, η εχεμύθεια των γεγονότων και πληροφοριών που του γνωστοποιήθηκαν κατά την εκτέλεση του έργου του, οι συναδελφικές σχέσεις κ.ά.

Παράλληλα με τον Κώδικα του ΣΟΕΛ, οι εθνικές οργανώσεις του επαγγέλματος που είναι μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (ΔΟΛ) σε κάθε χώρα οφείλουν να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του Κώδικα Δεοντολογίας της ΔΟΛ. Το θεμέλιο του Κώδικα αυτού είναι οι πέντε βασικές αρχές δεοντολογίας οι οποίες είναι οι εξής¹⁶:

- I. Ακεραιότητα: ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να είναι ευθύς, έντιμος, και δίκαιος στην παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών και γενικότερα στις επαγγελματικές του σχέσεις.
- II. Αντικειμενικότητα: ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην επιτρέπει προκατάληψη ή μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή

¹⁵ Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, ΦΕΚ 364, Τεύχος Β', 7 Μαΐου 1997 http://www.soel.gr/fek/364_B.pdf

¹⁶ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

επιρροή από άλλους, να επηρεάζουν την αντικειμενικότητα της κρίσης του.

- III. Επαγγελματική ικανότητα και Επιμέλεια: ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να προσφέρει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες με την απαιτούμενη ικανότητα, φροντίδα και επιμέλεια και οφείλει να συντηρεί τις γνώσεις του και τις δεξιότητες του στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο πελάτης του να λαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις στην πράξη, στη νομοθεσία, στις τεχνικές και στα επαγγελματικά πρότυπα.
- IV. Εχεμύθεια: ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να τηρεί εχεμύθεια σχετικά με τις πληροφορίες που λαμβάνει γνώση κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης της εργασίας του και δεν πρέπει να αποκαλύπτει τις πληροφορίες αυτές, εκτός αν είναι νομικό ή επαγγελματικό δικαίωμα ή υποχρέωση να το κάνει. Ομοίως, ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μη χρησιμοποιεί τις γνώσεις που απέκτησε λόγω της επαγγελματικής του σχέσης για ίδιον όφελος ή για όφελος τρίτων προσώπων.
- V. Επαγγελματική Συμπεριφορά: ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να ενεργεί με τρόπο αρμόζοντα στην καλή φήμη και την κοινωνική θέση του επαγγέλματος και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά η οποία θα μπορούσε να δυσφημήσει το επάγγελμα. Ανάμεσα σε άλλα, ο επαγγελματίας λογιστής δεν πρέπει να διατυπώνει υπερβολές για τα προσόντα και την εμπειρία του ή για την ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει. Επίσης, πρέπει να αποφεύγει υποτιμητικές αναφορές ή μη στοιχειοθετημένες συγκρίσεις για την εργασία των άλλων.

Ο Κώδικας Δεοντολογίας της ΔΟΛ εντοπίζει και μια σειρά από απειλές (threats), οι οποίες θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο τη συμμόρφωση με τις παραπάνω αρχές. Οι απειλές αυτές κατατάσσονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- I. *Σύγκρουση οικονομικών ή άλλων συμφερόντων*: Η σύγκρουση συμφερόντων για τον ίδιο τον επαγγελματία λογιστή μπορεί να αφορά την άμεση οικογένεια του (ο/η σύζυγος, σύντροφος) ή τη στενή οικογένεια του (γονείς, αδελφοί).
- II. *Εξοικείωση και φιλικές σχέσεις*: Αυτό συμβαίνει όταν ο επαγγελματίας λογιστής αναπτύσσει στενές σχέσεις με άλλα πρόσωπα σε βαθμό που τον κάνουν να διάκειται ευνοϊκά για τα συμφέροντα αυτών των ατόμων.
- III. *Σύμπτωση κρινόμενου κριτή*: Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα όταν ο επαγγελματίας λογιστής καλείται να αξιολογήσει μια απόφαση που έχει λάβει ο ίδιος στο παρελθόν.

- IV. *Συνηγορία*: Η απειλή αυτή συμβαίνει όταν ο επαγγελματίας λογιστής υποστηρίζει μια θέση σε τέτοιο βαθμό που η αντικειμενικότητα μιας μετέπειτα κρίσης του επί του θέματος περιορίζεται.
- V. *Απειλές*: Αυτό συμβαίνει όταν ο ελεγκτής λόγω άμεσων ή έμμεσων προσωπικών απειλών αδυνατεί να κρίνει αντικειμενικά ένα ζήτημα.

3.1.5 Κριτήρια Διενέργειας Υποχρεωτικού Ελέγχου από Ορκωτό Ελεγκτή-Λογιστή

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Π.Δ 226/92 «Ιδρυτικός νόμος του ΣΟΕΛ» Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:

- α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
- β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
- γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
- δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.
- ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Σύμφωνα με άρθρο 36 του Ν.2190/1920 (όπως ισχύει από 08/08/2007) περί Ανωνύμων Εταιριών, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, ελέγχονται από έναν τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή - λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής περί ορκωτών ελεγκτών - λογιστών νομοθεσίας.

Τα κριτήρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42^α είναι τα εξής:

- α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων

Α μέχρι Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού που παραπέμπει το άρθρο 42γ

β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ

γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, 50 άτομα.

Σε κάθε περίπτωση, το καταστατικό εταιρείας που ιδρύεται με κεφάλαιο τουλάχιστον τρία εκατομμύρια (3.000.000) ευρώ πρέπει να προβλέπει ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσης ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή.

Ο έλεγχος από ορκωτό λογιστή-ελεγκτή αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση.

Οι ορκωτοί ελεγκτές - λογιστές διορίζονται από την τακτική γενική συνέλευση, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία. Το καταστατικό ή έκτακτη γενική συνέλευση, που συγκαλείται εντός τριμήνου από τη σύσταση της εταιρείας, μπορεί να ορίζει ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές για την πρώτη εταιρική χρήση. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ευθύνονται έναντι της εταιρείας για την παράλειψη διορισμού ορκωτών ελεγκτών - λογιστών, σύμφωνα με τα παραπάνω, αν δεν συγκάλεσαν εγκαίρως την τακτική γενική συνέλευση ή, στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, έκτακτη γενική συνέλευση, με θέμα ημερήσιας διάταξης το διορισμό ορκωτών ελεγκτών - λογιστών. Σε κάθε περίπτωση, ο διορισμός ορκωτών ελεγκτών - λογιστών από μεταγενέστερη γενική συνέλευση δεν επηρεάζει το κύρος του διορισμού τους. Οι ελεγκτές του παρόντος άρθρου μπορούν να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα, αν δεν έχουν παρέλθει δύο (2) πλήρεις χρήσεις.

Η αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών, που διορίζονται για τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου, καθορίζεται με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες σχετικές διατάξεις περί ορκωτών ελεγκτών - λογιστών. Ο διορισμός των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών γνωστοποιείται σε αυτούς από την εταιρεία. Οι ορκωτοί ελεγκτές - λογιστές θεωρούνται ότι αποδέχθηκαν το διορισμό τους, εφόσον δεν τον αποποιηθούν εντός πέντε εργάσιμων ημερών.

Σ' αυτό το σημείο να επισημάνουμε ότι από τις διατάξεις του Ν.2190/190 προκύπτει ότι υπάρχουν δυο κατηγορίες Ελεγκτών, οι Ορκωτοί Ελεγκτές - Λογιστές και οι μη Ορκωτοί Ελεγκτές - Λογιστές πτυχιούχοι ανώτατων σχολών που έχουν άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος (Ο.Ε.Ε), που συνηθίζεται να καλούνται στην πράξη «απλοί» ελεγκτές.

Ειδικότερα με το άρθρο 36α του Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι: «Όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ανώνυμης εταιρίας από Ορκωτό Ελεγκτή, ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανώτατων σχολών, που έχουν άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος».

3.2 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants- IFAC) ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο της Γερμανίας και από τότε εδρεύει στη Νέα Υόρκη. Πρόκειται για ένα διεθνή οργανισμό που δημιουργήθηκε για να ενισχύσει παγκοσμίως το επάγγελμα του ελεγκτή με βασικούς στόχους :

- την ανάπτυξη και ενίσχυση των διεθνών λογιστικών προτύπων,
- τη διευκόλυνση της συνεργασίας μεταξύ των μερών του,
- τη διευκόλυνση της συνεργασίας με άλλους διεθνείς οργανισμούς και
- τη διεθνή εκπροσώπηση του λογιστικού επαγγέλματος

Έχει εκδώσει τον Κώδικα Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) σχετικά με τις ιδιότητες που θα πρέπει να διαθέτουν οι επαγγελματίες λογιστές αναφέροντας ότι «ένα διακεκριμένο γνώρισμα του λογιστικού επαγγέλματος είναι η αποδοχή της ευθύνης να λειτουργεί προς όφελος του δημόσιου συμφέροντος. Επομένως, η ευθύνη του επαγγελματία λογιστή δεν είναι αποκλειστικά η ικανοποίηση των αναγκών ενός πελάτη ατομικά ή ενός εργοδότη».

Διαθέτει δύο σώματα υπεύθυνα για τη δημιουργία των διεθνών προτύπων: το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και το International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Το IAASB αναλαμβάνει την έκδοση και επικαιροποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Standards on Auditing), καθώς και τη σύγκλιση αυτών με τα εθνικά πρότυπα. Το IPSASB, εστιάζει στις λογιστικές απαιτήσεις για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων των εθνικών, περιφερειακών και τοπικών κυβερνήσεων¹⁷.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.) περιέχουν βασικές αρχές και ουσιαστικές διαδικασίες, μαζί με άλλες σχετικές οδηγίες με μορφή επεξηγηματικού και άλλου υλικού. Οι βασικές αρχές και ουσιαστικές διαδικασίες πρέπει να ερμηνεύονται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού και λοιπού υλικού που παρέχει καθοδήγηση για την εφαρμογή τους. Για την κατανόηση τους είναι ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη όλο το κείμενο των Δ.Ε.Π.

¹⁷ Πληροφορίες από επίσημη ιστοσελίδα Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών www.ifac.org/History

Στα βασικά πλεονεκτήματα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων συμπεριλαμβάνεται και η ύπαρξη πολλών διαφορετικών προτύπων εκθέσεων ελέγχου (τακτικός έλεγχος, ειδικός έλεγχος, επισκόπηση, διαχειριστικός έλεγχος κ.λ.π.), καθώς και μεθόδων για την προσαρμογή των ελέγχων σε πολύπλοκα μηχανογραφικά συστήματα που επιτρέπουν τη χρήση σύγχρονων στατιστικών μοντέλων.

Μέχρι και το Δεκέμβριο του 2009 ίσχυαν δύο(2) πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο, τριάντα ένα(31) ελεγκτικά πρότυπα, δύο(2) πρότυπα επισκόπησης, δύο(2) λοιπών ελεγκτικών εργασιών, δύο(2) για μη ελεγκτικές εργασίες και οκτώ(8) οδηγοί για πρακτική εφαρμογή. Συνολικά δηλαδή υπήρχαν σαράντα επτά(47) κείμενα. Στο παρελθόν έχουν καταργηθεί τέσσερα(4) ελεγκτικά πρότυπα και επτά(7) οδηγοί για πρακτική εφαρμογή, που είχαν εκδοθεί, δηλαδή συνολικά έντεκα(11) κείμενα. Από το Δεκέμβρη του 2009 καταργήθηκαν τα τριάντα ένα(31) ελεγκτικά πρότυπα και τα δύο(2) πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο, δηλαδή τριάντα τρία(33) κείμενα συνολικά και αντικαταστάθηκαν από δύο(2) αναδιατυπωμένα πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο και τριάντα πέντε(35) ελεγκτικά πρότυπα που συνήθως αντικαθιστούν παλαιότερα και σε ορισμένες περιπτώσεις συμπληρώνουν. Εκδόθηκαν δηλαδή τριάντα επτά(37) νέα κείμενα που ρυθμίζουν διάφορα θέματα του ελέγχου, όπως την τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, την αξιολόγηση και αντιμετώπιση του ελεγκτικού κινδύνου, θέματα ελεγκτικής μαρτυρίας, την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τη χρησιμοποίηση εργασίας τρίτων, θέματα σχετικά με τα ελεγκτικά συμπεράσματα και τις εκθέσεις ελέγχου¹⁸ κλπ.

Αναλυτικά, οι κατηγορίες των αναδιατυπωμένων Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Standards Of Auditing-ISA), όπως αυτά ισχύουν από το Δεκέμβριο του 2009, είναι οι εξής¹⁹:

- ISA 200: Γενικοί στόχοι του ελεγκτή και ο τρόπος διενέργειας ο τρόπος διενέργειας ελέγχων σύμφωνα με τα ΔΕΠ
- ISA 210: Συμφωνία των όρων εργασιών ελέγχου
- ISA 220: Ποιοτικός έλεγχος για ελέγχους ιστορικών οικονομικών καταστάσεων
- ISA 230: Τεκμηρίωση του ελέγχου (αναδιατυπωμένο)
- ISA 240: Η ευθύνη του ελεγκτή για τον εντοπισμό απατών για έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (αναδιατυπωμένο)
- ISA 250: Εφαρμογή νόμων και νομικών ρυθμίσεων σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

¹⁸ Πληροφορίες από την επίσημη ιστοσελίδα του κ. Ντζανάτου www.dntzanatos.gr

¹⁹ http://www.dntzanatos.gr/index.php?page=protipa_table

- ISA 260: Επικοινωνία για τα ευρήματα του ελέγχου με τους αρμόδιους για την εταιρική διακυβέρνηση (αναθεωρημένο και αναδιατυπωμένο)
- ISA 265: Επικοινωνία για τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου με την εταιρική διακυβέρνηση
- ISA 300: Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων
- ISA 315: Κατανόηση της ελεγχόμενης μονάδας και τους περιβάλλοντός της και εκτίμηση των κινδύνων για σημαντικά λάθη
- ISA 320: Σημαντικότητα, σχεδιασμός και εκτέλεση του ελέγχου
- ISA 330: Ελεγκτικές διαδικασίες και εκτιμημένοι κίνδυνοι
- ISA 402: Προσέγγιση του ελέγχου για ελεγχόμενες μονάδες που χρησιμοποιούν εταιρίες παροχής υπηρεσιών
- ISA 450: Αξιολόγηση των λαθών στις οικονομικές καταστάσεις, που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο
- ISA 500: Ελεγκτικές Αποδείξεις
- ISA 501: Ελεγκτικές Αποδείξεις για ειδικά θέματα
- ISA 505: Εξωτερικές επιβεβαιώσεις
- ISA 510: Πρώτος έλεγχος και Ισολογισμός Ανοίγματος
- ISA 520: Αναλυτικές διαδικασίες
- ISA 530: Δειγματοληπτικός έλεγχος
- ISA 540: Έλεγχοι λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των εκτιμήσεων για εύλογες αξίες και των σχετικών γνωστοποιήσεων (αναθεωρημένο και αναδιατυπωμένο)
- ISA 550: Συνδεδεμένα μέρη
- ISA 560: Μεταγενέστερα γεγονότα
- ISA 570: Συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης
- ISA 580: Γραπτές διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση
- ISA 600: Ειδικά θέματα: Έλεγχοι ενοποιημένων καταστάσεων (περιλαμβανομένης της εργασίας συνεργαζόμενων ελεγκτών) (αναθεωρημένο και αναδιατυπωμένο)
- ISA 610: Χρησιμοποίηση του έργου του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας
- ISA 620: Χρησιμοποίηση από τον ελεγκτή, εμπειρογνώμονα
- ISA 700: Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων
- ISA 705: Διαφοροποιημένη γνώμη στις εκθέσεις ελέγχου
- ISA 706: Ζητήματα έμφασης και άλλα ζητήματα στις εκθέσεις ελέγχου
- ISA 710: Συγκρίσιμη πληροφόρηση: Αντίστοιχα ποσά και συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις
- ISA 720: Η ευθύνη του ελεγκτή σε σχέση με άλλα έγγραφα στα οποία περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις (αναδιατυπωμένο)

- ISA 800: Ειδικά θέματα: Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί με λογιστικά πλαίσια ειδικού σκοπού
 - ISA 805: Ειδικά θέματα: Έλεγχοι ξεχωριστών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή αντικειμένων οικονομικών καταστάσεων
 - ISA 810: Έλεγχοι συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων
 - ISQC 1 (International Standard on Quality Control): Ποιοτικός έλεγχος για εταιρίες που ασκούν ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών οικονομικών καταστάσεων και άλλες σχετικές εργασίες.
- Με την Ελεγκτική Οδηγία που εκδόθηκε στις 16 Μαΐου 2006 ενισχύθηκε η χρήση των Δ.Ε.Π. σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής ένωσης. Μέσω της όγδοης Ελεγκτικής Οδηγίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα θα υιοθετηθούν πλήρως από τη χώρα μας. Ως τότε εφαρμόζονται τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, ενώ παρέχεται στους ελεγκτές η δυνατότητα επικουρικής επίκλησης του πλήρους κειμένου των Δ.Ε.Π., είτε για σκοπούς ερμηνείας ή για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων²⁰.

3.3 Σχέση Ελεγκτή-Ελεγχόμενου

Ο ελεγκτής έχει θεσμικά ένα διαμεσολαβητικό ρόλο στη διακίνηση και γνωστοποίηση των λογιστικών πληροφοριών. Ο ελεγκτής από τη θέση του πρέπει να είναι ανεξάρτητος τόσο από αυτούς που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις όσο και από τους χρήστες των πληροφοριών που περιέχουν αυτές. Κατά την άσκηση του έργου του πρέπει να εφαρμόζει τις αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας, να επιδεικνύει τη δέουσα επιμέλεια και επαγγελματισμό, καθώς παραλείψεις στο έργο του επισύρουν ευθύνη απέναντι στους χρήστες των καταστάσεων.

3.3.1 Έννοια Ανεξαρτησίας Ελεγκτή

Το θέμα της ανεξαρτησίας του ορκωτού λογιστή-ελεγκτή είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τους ορκωτούς ελεγκτές όταν αυτοί προσφέρουν κάθε είδους υπηρεσίες διασφάλισης. Στις υπηρεσίες διασφάλισης ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του με σκοπό να αυξηθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης τρίτων προσώπων (χρήστες) π.χ. στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ιδεατά, ανεξαρτησία σημαίνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής είναι ανεπηρέαστος από κάθε οικονομική ή άλλη σχέση με τον ελεγχόμενο πελάτη. Αυτού του βαθμού η ανεξαρτησία σήμερα είναι συνήθως στην πράξη ανέφικτη. Συνεπώς, η σπουδαιότητα της οικονομικής ή άλλης

²⁰ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

σχέσης πρέπει να αξιολογείται με βάση το τι ευλόγως θεωρείται αποδεκτό ή μη αποδεκτό²¹.

Η έννοια της ανεξαρτησίας έχει δύο διατάσεις: α) την ανεξαρτησία στην εμφάνιση (independence of mind) και την ανεξαρτησία στη σκέψη (independence in appearance). Η ανεξαρτησία στη σκέψη είναι η νοητική και ψυχική κατάσταση που επιτρέπει στον ορκωτό ελεγκτή να παραμένει στην πράξη ανεπηρέαστος από επιρροές που θα μπορούσαν να θίξουν την επαγγελματική του κρίση και του επιτρέπουν έτσι να ενεργεί με ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και επαγγελματικό σκεπτικισμό. Η ανεξαρτησία στην εμφάνιση σημαίνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής αποφεύγει να εμπλακεί σε γεγονότα και καταστάσεις τέτοιας σημασίας που θα οδηγούσαν ένα λογικά σκεπτόμενο τρίτο πρόσωπο, έχοντας γνώση όλων των σχετικών πληροφοριών, να συμπεράνει ότι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα ή ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτικού φορέα ή ενός μέλους της ομάδας υπηρεσιών διασφάλισης έχει πληγεί ή τίθεται υπό αμφισβήτηση. Τονίζεται ότι και οι δύο διαστάσεις της έννοιας της ανεξαρτησίας είναι ιδιαίτερα σημαντικές και πρέπει να συνυπάρχουν.

3.3.2 Ευθύνη Ελεγκτή

Η ευθύνη των ελεγκτών για την ποιότητα του ελεγκτικού τους έργου μπορεί να διακριθεί διεθνώς σε τρία είδη²²: αστική ευθύνη (ευθύνη αποζημίωσης προς ζημιωθέντα πρόσωπο), ποινική ευθύνη (ευθύνη για παράβαση του ποινικού δικαίου), πειθαρχική ευθύνη (ευθύνη για παράβαση του πειθαρχικού κανονισμού που ρυθμίζει τη λειτουργία του επαγγέλματος)

Α) Αστική Ευθύνη: Στην Ελλάδα, κάθε τρίτος έχει δικαίωμα να κάνει σύμφωνα με το νόμο χρήση της δημοσιευμένης έκθεσης ελέγχου των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με βάση το Π.Δ. 226/1992 ο ορκωτός ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία από ενέργεια ή παράλειψη του κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση της έκθεσης ελέγχου, εφόσον η ενέργεια ή παράλειψη αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Ως προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση ευθύνης αποζημίωσης ο νόμος απαιτεί η ζημία να προκλήθηκε από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω, η παράγραφος 1 του άρθρου 19 θέτει ως ανώτατο όριο αποζημίωσης το πενταπλάσιο των εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του

²¹ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

²¹ Παπαδάτου Θ., (2005), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

²² Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

συγκεκριμένου ορκωτού ελεγκτή κατά το προηγούμενο έτος, εφόσον το δεύτερο ποσό είναι μεγαλύτερο. Η ελεγκτική εταιρία στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής είναι αλληλέγγυα υπεύθυνη για την κάλυψη της ζημίας.

Ακολουθώντας την πρακτική άλλων χωρών, η παράγραφος 2 του άρθρου 19 του Π.Δ. 226/1992 κατέστησε υποχρεωτική την ασφαλιστική κάλυψη των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών σε ασφαλιστική επιχείρηση. Το ποσό της ασφαλιστικής κάλυψης ορίστηκε, ως ελάχιστο όριο, στο 150% του συνόλου των αμοιβών τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής ή ελεγκτική εταιρία έλαβαν κατά την προηγούμενη χρήση.

Β) Ποινική Ευθύνη: Σε ό,τι αφορά στις ποινικές ευθύνες του ελεγκτή, το θέμα ρυθμίζεται από τα άρθρα 63β και 63γ του Ν.2190/1920. Συγκεκριμένα, το άρθρο 63β ορίζει ότι ο ελεγκτής υποπίπτει σε ποινικό αδίκημα όταν, έστω από απλή αμέλεια, θεωρεί οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν κατά παράβαση του νόμου και του καταστατικού της επιχείρησης. Περαιτέρω, το άρθρο 63γ ορίζει ότι αποτελεί ποινική παράβαση η μη τήρηση εχεμύθειας εκ μέρους του ορκωτού ελεγκτή ή η μη δήλωση κωλύματος διενέργειας ελέγχου στις περιπτώσεις που ο νόμος ορίζει.

Γ) Πειθαρχική Ευθύνη: Η πειθαρχική ευθύνη αποδίδεται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ, όπως αναλύθηκε σε προηγούμενη παράγραφο. Παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο γίνεται με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ή του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ. Οι ποινές που μπορεί να επιβάλλει είναι οι εξής:

- Σύσταση
- Επίπληξη
- Πρόστιμο μέχρι 50.000€
- Προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος
- Οριστική διαγραφή από τα μητρώα του ΣΟΕΛ

3.3.3 Πλεονεκτήματα από τη χρήση Ορκωτών Ελεγκτών για τις Α.Ε

Ανώνυμες Εταιρίες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, απολαμβάνουν των «περί Ανωνύμων Εταιριών», επιπλέον των όσων ήδη αναφέρθηκαν, πλεονεκτημάτων²³.

Α) Απαλλαγή επανελέγχου από ασφαλιστικό οργανισμό: Επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή και έχουν λάβει μετά τον έλεγχο ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσονται οιοδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

Β) Έκδοση πιστοποιητικό για φορολογικούς σκοπούς: Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας διευθύνσεως Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιριών, μπορεί να περιοριστεί και να λάβει υπ' όψιν του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφ' όσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπ' όψιν οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετικού νόμου. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παράσχει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία ή εξήγηση την οποία ο τελευταίος μπορεί να ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σε αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

3.4 Διαδικασία Ελέγχου

Η ελεγκτική εργασία είναι το σύνολο των ενεργειών του ελεγκτή, που απαιτούνται για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου. Η ελεγκτική διαδικασία ξεκινάει αμέσως μόλις αναθέσει η κάθε επιχείρηση τον έλεγχο των οικονομικών της υποθέσεων στην ευθύνη του ελεγκτή²⁴. Με βάση το άρθρο 16 "Ελεγκτικό Έργο", του Π.Δ. 226/1992, ο Ορκωτός Ελεγκτής-Λογιστής ξεκινώντας την ελεγκτική του εργασία, καθορίζει την έκταση του ελέγχου, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτικών Προτύπων που θα χρησιμοποιήσει. Ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει επαρκώς όλες τις πτυχές της ελεγχόμενης μονάδας που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Για να διαμορφώσει το πόρισμά του επί των οικονομικών καταστάσεων, ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει την επάρκεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων καθώς και των άλλων πηγών πληροφοριών στις οποίες βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την διαμόρφωση του πορίσματος του ο Ορκωτός Ελεγκτής πρέπει ακόμη να κρίνει αν τα δεδομένα της διαχειρίσεως απεικονίζονται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις. Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την αξιοπιστία και επάρκεια των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και στις άλλες πηγές πληροφοριών με:

²⁴ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

α) Τη μελέτη και αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων έχει πρόθεση να βασίσει την εξέταση τούτων για να καθορίσει την φύση, έκταση και εφαρμογή των Ελεγκτικών διαδικασιών και τεκμηριώσεων.

β) Τη διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών, στον βαθμό που κρίνει σε κάθε περίπτωση αναγκαίο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής κρίνει αν οι σχετικές πληροφορίες και τα πραγματικά δεδομένα απεικονίζονται ακριβοδίκαια με:

α) Την αντιπαράθεση των οικονομικών καταστάσεων προς τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών.

β) Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής αξιολογεί την επιλογή και την συνεπή ή μη εφαρμογή των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινομήσεως των πληροφοριών και πραγματικών δεδομένων και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχομένων στοιχείων.

Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα πως, η ελεγκτική διαδικασία πρέπει να είναι ορθολογική, συστηματική και αποτελεσματική. Αυτό επιτυγχάνεται μόνον όταν ο εκάστοτε ελεγκτής ακολουθεί τα απαραίτητα βήματα κατά την διενέργεια του ελεγκτικού του έργου.

Παρακάτω παρατίθενται τα βήματα από τα οποία απαρτίζεται η ελεγκτική διαδικασία²⁵:

- 1) Προκαταρκτική Εργασία
- 2) Μελέτη του Συστήματος του Εσωτερικού Ελέγχου
- 3) Αξιολόγηση της Αποτελεσματικότητας του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου
- 4) Κατάρτιση Προγράμματος Ελέγχου Τεκμηρίωσης
- 5) Έλεγχος Τεκμηρίωσης Συναλλαγών
- 6) Έλεγχος Τεκμηρίωσης Υπολοίπων Λογαριασμών
- 7) Έκφραση Γνώμης

Το τελευταίο βήμα της ελεγκτικής εργασίας είναι ίσως και το πλέον σημαντικό, παρακάτω εξηγούμε πως λειτουργεί και τι συνέπειες ενέχει για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το τελικό βήμα της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η έκφραση της γνώμης του ελεγκτή όπως αυτή προκύπτει από όλα τα προηγούμενα στάδια του ελεγκτικού του έργου. Ο ελεγκτής κατά τα προηγούμενα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας, συλλέγει τα αποδεικτικά στοιχεία που χρειάζεται, ανακαλύπτει λάθη, σφάλματα και νοθείες, αξιολογεί την σοβαρότητα των επιπτώσεων αυτών των λαθών και εν τέλει εκφράζει την άποψη του για

²⁵ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

την κατάσταση της επιχείρησης. Η άποψη του ελεγκτή αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου, το οποίο υποβάλλεται στη Γενική Συνέλευση των μετόχων και εν συνεχεία δημοσιεύεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, όπως αυτό απαιτείται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

3.4.1 Μεθοδολογία του Εξωτερικού Ελέγχου

Ο εξωτερικός ελεγκτής κατά την διενέργεια του έργου του χρησιμοποιεί δύο μεθόδους, αυτές του Οριζόντιου ή Προοδευτικού Ελέγχου και του Κάθετου ή Αναδρομικού Ελέγχου²⁶.

A) Οριζόντιος ή Προοδευτικός Έλεγχος

Ο ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου αυτού, επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ακολουθώντας την ίδια ροή καταχωρήσεων την οποία ακολούθησε ο λογιστής της επιχείρησης ελέγχει εάν:

- Τα δικαιολογητικά του δείγματος έχουν καταχωρηθεί πλήρως και νόμιμα.
- Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα δικαιολογητικά έχουν μεταφερθεί με ακρίβεια στα ημερολόγια και στα αναλυτικά καθολικά.
- Υπάρχουν σφάλματα και παραλείψεις κατά τη μεταφορά των καταχωρήσεων στο γενικό καθολικό.
- Υπάρχουν σφάλματα και ελλείψεις στην κατάρτιση των ισοζυγίων και στην τήρηση του βιβλίου αποθήκης, και τέλος εάν
- Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων έχει γίνει νόμιμα.

B) Κάθετος ή Αναδρομικός έλεγχος

Ο ελεγκτής κατά την διενέργεια του ελέγχου αυτού, επιλέγει ένα δείγμα παραστατικών για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και ακολουθεί την αντίστροφη ροή καταχωρήσεων από αυτήν που ακολούθησε αρχικά ο λογιστής της επιχείρησης και ελέγχει εάν:

- Είναι ακριβή το Οριστικό Ισοζύγιο και τα Ισοζύγια των Αναλυτικών καθολικών.
- Το βιβλίο απογραφής είναι πλήρες και οι διαδικασίες απογραφής νόμιμες.
- Η μεταφορά των λογιστικών πληροφοριών από τα ημερολόγια στα καθολικά είναι νόμιμη.
- Τα δικαιολογητικά έγγραφα του δείγματος των καταχωρήσεων που έχει επιλέξει είναι πλήρη και νόμιμα.

Στο τέλος, ο ελεγκτής συγκρίνει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τον Οριζόντιο και τον Κάθετο έλεγχο, ώστε να εξάγει χρήσιμα συμπεράσματα σχετικά με τη νομιμότητα των λογιστικών διαδικασιών,

²⁶ Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

την ειλικρίνεια των λογιστικών στοιχείων και την αντικειμενικότητα των λογιστικών καταστάσεων.

Στη βιβλιογραφία όμως αναφέρεται και άλλη μία διάκριση ελεγκτικών μεθόδων, η οποία είναι ο Συστηματικός και ο Μη Συστηματικός έλεγχος²⁷.

A) Συστηματικός Έλεγχος

Ο Συστηματικός Έλεγχος περιλαμβάνει τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου, τη συνεχή επαφή με την διοίκηση και το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Τα στάδια από τα οποία απαρτίζεται ο Συστηματικός έλεγχος είναι τα εξής:

- Προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση
- Σχεδιασμός, προγραμματισμός και επάνδρωση του ελέγχου
- Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου
- Ενδιάμεσες εργασίες
- Εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων
- Σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση

B) Μη Συστηματικός Έλεγχος

Ο Μη Συστηματικός Έλεγχος χρησιμοποιεί ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας, σύντομες και συνοπτικές διαδικασίες ελέγχου με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες. Ο ελεγκτής ουσιαστικά κάνει auditing by exceptions, αυτό που στην διοικητική αποκαλείται management by exceptions, δηλαδή προσεγγίζει τον Συστηματικό Έλεγχο αλλά αντί να τον ακολουθεί πιστά, τον διευρύνει ανάλογα με τις ενδείξεις της κριτικής ανάλυσης και των ποιοτικών μεθόδων που έχει επιλέξει να χρησιμοποιεί εξ' αρχής.

3.4.2 Έκθεση Ελέγχου

Η έκδοση της έκθεσης έλεγχου του ελεγκτή αποτελεί ουσιαστικά την κορύφωση και τον τερματισμό της όλης ελεγκτικής διαδικασίας στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας. Η έκθεση έλεγχου συγκεντρώνει και κωδικοποιεί τα ουσιώδη συμπεράσματα που μπορούν να εξαχθούν από το σύνολο των ελεγκτικών τεκμηρίων που ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει και αξιολογήσει και τα οποία αποτελούν τη βάση για την επαγγελματική του γνώμη, η οποία διατυπώνεται στην έκθεση αυτή²⁸.

²⁷ Κάντζος Κ., (2006), «Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

²⁸ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Με βάση το ΔΕΠ 700, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τα συμπεράσματα που μπορεί να εξαχθούν από τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκέντρωσε κατά τον έλεγχο του. Οι εκθέσεις ελέγχου κατατάσσονται σύμφωνα με τα ΔΕΠ στις παρακάτω κατηγορίες²⁹:

A. Απλή σύμφωνη γνώμη

Η ανεπιφύλακτη γνώμη του ελεγκτή είναι και η πλέον επιθυμητή από τη Διοίκηση μιας επιχείρησης κι αυτό γιατί αυξάνεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζονται αλλά ταυτόχρονα βελτιώνεται και η εικόνα της επιχείρησης σε μετόχους και επενδυτές. Ο ελεγκτής εκφράζει ανεπιφύλακτη γνώμη όταν:

- Το ελεγκτικό του έργο ασκήθηκε βασιζόμενο πλήρως στα ελεγκτικά πρότυπα.
- Οι παραλείψεις και οι νοθεύσεις που παρατήρησε κατά την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου δεν ήταν ουσιώδεις.
- Η επιχείρηση εφαρμόζει πιστά τις αρχές και τους κανόνες του Λογιστικού Σχεδίου, και τέλος όταν,
- Οι λογιστικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της.

B. Διαφοροποιημένες εκθέσεις χωρίς επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή

β1) Θέματα δυνατότητας ομαλής συνέχισης δραστηριότητας

β2) Άλλα θέματα ουσιώδους αβεβαιότητας

β3) Θέματα που δεν επηρεάζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Γ. Διαφοροποιημένες εκθέσεις με επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή

γ1) Γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις³⁰

Έκθεση με γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις εκδίδεται όταν ο ελεγκτής συμφωνεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκφράζουν εύλογα την κατάσταση της οικονομικής μονάδας, μόνον αφού ληφθούν υπόψη οι εξαιρέσεις που αναφέρει, με την προϋπόθεση ότι οι εξαιρέσεις αυτές δεν υπαγορεύουν έκδοση αρνητικής γνώμης. Συνήθεις περιπτώσεις σύμφωνης γνώμης με εξαιρέσεις:

- Διαφωνία με τη Διοίκηση, χωρίς ουσιώδη και γενικευμένη επίπτωση, για i) Καταλληλόλητα λογιστικών πολιτικών που έχουν επιλεγεί ii) Τρόπο εφαρμογής επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών. iii) Επάρκεια γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα.
- Παράβαση νόμου με σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Περιορισμός του πεδίου ελέγχου χωρίς ουσιώδη και γενικευμένη επίπτωση.

²⁹ Στο παράρτημα υπάρχουν τα υποδείγματα των τύπων έκθεσης ελέγχου όπως προβλέπονται από τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

³⁰ Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

- Ύπαρξη θέματος ενδεχόμενης αδυναμίας (ομαλής) συνέχισης της δραστηριότητας που ορθά δεν έχει ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά δεν γίνεται γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

γ2) Άρνηση γνώμης³¹

Συχνά οι ελεγκτές προκειμένου να εκφράσουν μια αρνητική γνώμη χρειάζονται περισσότερα στοιχεία από το να στηρίζουν μια ανεπιφύλακτα θετική, τόσο για τις σοβαρές συνέπειες που θα υποστεί η ελεγχόμενη όσο και η ίδια η ελεγκτική εταιρία η οποία θα υποστεί πιθανότατα απώλεια του πελάτη της. Γι' αυτό και οι ελεγκτές προσπαθούν να εξαντλήσουν κάθε πιθανότητα να έχουν κάνει λάθος εις βάρος της επιχείρησης. Δεν είναι λοιπόν σπάνιο φαινόμενο να αρνούνται οι ελεγκτές να εκφέρουν γνώμη, από το να εκφράσουν αρνητική γνώμη. Οι λόγοι για τους οποίους ένας ελεγκτής θα εκφράσει άρνηση γνώμης είναι οι παρακάτω:

- Ο έλεγχος μπορεί να μην είναι επαρκής για να στηρίξει την οποιαδήποτε γνώμη(π.χ. μη συνεργασία εκ μέρους του πελάτη).
- Σημαντικά μεγέθη μπορεί να μην κατέστη δυνατό να ελεγχθούν(π.χ. αδυναμία ελέγχων σε μακρινά υποκαταστήματα).
- Σοβαρή παράκαμψη ή παραβίαση των ελεγκτικών προτύπων και ειδικότερα αυτών περί ανεξαρτησίας και αμεροληψίας του ελεγκτή(π.χ. οικονομικές σχέσεις ή συμφέροντα με τον ελεγχόμενο).
- Όταν στη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων έχει συσχετιστεί ο ίδιος ο ελεγκτής (π.χ. απλή βοήθεια κατά την σύνταξη).

γ3) Αρνητική γνώμη

Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής θα εκφράσει αρνητική γνώμη είναι σπάνιες, μιας και αυτό συνεπάγεται αυτόματα δυσμενέστερες συνέπειες για τη Διοίκηση και την εικόνα της επιχείρησης. Ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη όταν διαπιστώσει μη αξιόπιστες λογιστικές καταστάσεις ή όταν σημαντικά λογιστικά μεγέθη δεν αποδίδουν πιστά την πραγματικότητα. Μερικές περιπτώσεις που ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη είναι όταν:

- Η κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων δεν είναι σύμφωνη με όσα προβλέπει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζει ουσιώδεις ελλείψεις, είναι χαλαρό ή ανεπαρκές.
- Δεν συντάσσονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ενώ υπάρχει σχετική υποχρέωση.
- Δεν συντάσσεται κατάσταση ταμειακών ροών.

³¹ Κάντζος Κ., (2006), «Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

Στον παρακάτω πίνακα φαίνεται η κατανομή των τύπων έκθεσης ελέγχου που εκδόθηκαν για τις εισηγμένες εταιρίες το 2006.

Πίνακας 1: Κατανομή τύπων έκθεσης ελέγχου εισηγμένων εταιριών τη χρήση 2006

<u>Τύπος Έκθεσης Ελέγχου</u>	<u>Αριθμός εταιριών</u>	<u>Ποσοστό%</u>
Σύμφωνη γνώμη	158	50,5
Σύμφωνη γνώμη με θέματα έμφασης	136	43,5
Σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση	5	1,6
Σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση και θέματα έμφασης	2	0,6
Αρνητική γνώμη	5	1,6
Άρνηση γνώμης	0	0
Εταιρίες σε αναστολή	7	2,2
Σύνολο	313	100

Πηγή: έρευνα Grant Thornton(2006) σελ.310

Για να εκφράσει άποψη ο ελεγκτής για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει προηγουμένως να εξετάσει τα εξής επιμέρους θέματα (ΔΕΠ 700.13):

1. Εάν οι λογιστικές πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις της επιχείρησης και συνεπείς με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόστηκε για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
2. Εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης είναι λογικές και εύλογες για τις περιστάσεις της επιχείρησης.
3. Εάν οι πληροφορίες για την οικονομική μονάδα που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών πολιτικών, είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές.
4. Εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική θέση, στα αποτελέσματα και στις ταμειακές ροές της οικονομικής μονάδας.

Βάσει του Ελληνικού Ελεγκτικού Προτύπου 7700 “Η Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων”, κάθε έκθεση ή πιστοποιητικό ελέγχου οφείλει να έχει τα εξής στοιχεία:

- α) Τίτλος της έκθεσης
- β) Αποδέκτης της έκθεσης
- γ) Εισαγωγική παράγραφος
 - i. Προσδιορισμός των ελεγχθεισών οικονομικών καταστάσεων
 - ii. Συνοπτικός προσδιορισμός των ευθυνών της διοίκησης και των ελεγκτών
- δ) Προσδιορισμός του εύρους του πεδίου του ελέγχου
 - i. Αναφορά στα Διεθνή και Ελληνικά Πρότυπα
 - ii. Συνοπτική περιγραφή του ελεγκτικού έργου
- ε) Παράγραφος διατύπωσης του συμπεράσματος του ελέγχου
 - i. Αναφορά στα Λογιστικά Πρότυπα βάσει των οποίων έχουν συνταχθεί οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις
 - ii. Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων
- στ) Χρονολόγηση της Έκθεσης
- ζ) Διεύθυνση του ελεγκτή
- η) Ονοματεπώνυμο του ελεγκτή
- θ) Αριθμό Μητρώου ΣΟΕΛ του ελεγκτή
- ι) Όνομα της ελεγκτικής εταιρίας
- κ) Αριθμό Μητρώου ΣΟΕΛ της ελεγκτικής εταιρίας.

Όσον αφορά στο χρόνο έκδοσης της έκθεσης ελέγχου, το άρθρο 43β του Κ.Ν.2190/1920 και συγκεκριμένα οι παράγραφοι 4 και 5 επιτάσσουν τη δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων της χρήσης και του πιστοποιητικού ελέγχου που τις συνοδεύει είκοσι(20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης. Επίσης, το άρθρο 43α, ορίζει ότι η έκθεση διαχειρίσεως του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει να τίθεται υπόψη του ελεγκτή τριάντα μέρες(30) πριν από τη Γενική Συνέλευση. Συμπεραίνουμε, λοιπόν, ότι ο ελεγκτής πρέπει να παραδώσει το πιστοποιητικό ελέγχου μεταξύ είκοσι (20) και τριάντα (30) ημερών.

Οι ημερομηνίες της υποβολής της έκθεσης ελέγχου έχουν ιδιαίτερη σημασία για τον ελεγκτή, ο οποίος ευθύνεται για τον εντοπισμό των γεγονότων που παρουσιάζονται μετά το τέλος της χρήσης και των οποίων οι επιπτώσεις στην αξιοπιστία των ελεγμένων λογιστικών καταστάσεων είναι σοβαρές. Όμως, τα γεγονότα αυτά είναι δυνατόν να εμφανιστούν στο διάστημα που μεσολαβεί από το τέλος της χρήσης μέχρι την υποβολή του πιστοποιητικού ελέγχου ή και μετά³².

³² Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων είναι μια διαδικασία ιδιαίτερος σημαντική όταν ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής εκφράζει εξαιρέσεις και θέματα έμφασης στην έκθεση ελέγχου. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να λάβουν υπόψη τις παρατηρήσεις στις οποίες επιστά την προσοχή ο εξωτερικός ελεγκτής γιατί σε αρκετές περιπτώσεις διαφοροποιούν βασικά λογιστικά μεγέθη και, πιθανόν, την κερδοφορία, τη ρευστότητα, την αποδοτικότητα και άλλους βασικούς χρηματοοικονομικούς δείκτες της επιχείρησης.

4.1 Μεθοδολογία Μελέτης Περιπτώσεων

Το κεφάλαιο αυτό αποτελεί το πρακτικό μέρος της εργασίας μας όπου θα προσπαθήσουμε να αναμορφώσουμε τις οικονομικές καταστάσεις τεσσάρων επιχειρήσεων βάσει των παρατηρήσεων που έκαναν οι ορκωτοί ελεγκτές στις εκθέσεις ελέγχου. Αποφασίσαμε να ασχοληθούμε με εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθήνας (ΧΑΑ) καθώς ήταν πιο εύκολη η αναζήτηση οικονομικών στοιχείων για τις εταιρίες μέσω της επίσημης ιστοσελίδας του χρηματιστηρίου και των εταιρικών ιστοσελίδων κάθε επιχείρησης.

Ξεκινώντας την αναζήτηση εκθέσεων ελέγχου με παρατηρήσεις ανακαλύψαμε ότι ήταν αρκετά δύσκολο να βρούμε εκθέσεις με παρατηρήσεις. Η πλειοψηφία των εκθέσεων ήταν με απλή σύμφωνη γνώμη, όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο (έρευνα Grant Thornton, 2006). Έτσι, κατευθύναμε την έρευνα μας στις εταιρίες που βρίσκονται σε επιτήρηση και αναστολή διαπραγμάτευσης μετοχής, αφού θεωρήσαμε ότι υπήρχαν περισσότερες πιθανότητες οι εκθέσεις ελέγχου των επιχειρήσεων αυτών να περιέχουν παρατηρήσεις που να επηρεάζουν λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων. Σ' αυτό το σημείο να επισημάνουμε ότι ενώ εντοπίσαμε σε πολλές εκθέσεις ελέγχου θέματα έμφασης, όπως για παράδειγμα παρατήρηση που αφορά στις φορολογικά ανέλεγκτες χρήσεις για την έκβαση του φορολογικού ελέγχου των οποίων δεν μπορεί να γίνει πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις, δεν μπορούσαμε να τη συμπεριλάβουμε στη μελέτη περίπτωσης γιατί τέτοιες παρατηρήσεις δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι εισηγμένες ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι εκθέσεις ελέγχου θα αποτελέσουν αντικείμενο αναμόρφωσης είναι οι:

1) COMPUCON ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ Α.Β.Ε.Ε. που βρίσκεται σε επιτήρηση από 21/4/2009

- 2) ΠΕΤΖΕΤΑΚΙΣ Α.Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΛΑΣΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΥ που βρίσκεται σε αναστολή από 31/1/2011
3) HI TECH SNT Α.Ε που βρίσκεται σε αναστολή από 26/2/2007
4) ΑΛΥΣΙΔΑ ΑΒΕΕ που βρίσκεται σε αναστολή από 19/4/2006

4.2 Αναμόρφωση Αποτελεσμάτων Εταιριών

4.2.1 Μελέτη περίπτωσης «Compucon A.B.E.E.»

Η εταιρία COMPUCON ιδρύθηκε στη Θεσσαλονίκη το 1987 ως εταιρεία ανάπτυξης εφαρμογών λογισμικού για το κέντημα και πολύ σύντομα, αξιοποιώντας την τεχνολογική της τεχνογνωσία, εξελίχθηκε σε διεθνή δύναμη με δραστηριοποίηση στην ανάπτυξη εξειδικευμένων εφαρμογών λογισμικού, προϊόντων και υπηρεσιών τηλεματικής και ηλεκτρονικών αυτοματισμών³³. Εισήχθη στο ΧΑΑ στις 2/4/2002 και τέθηκε σε επιτήρηση στις 21/4/2009. Στη συνέχεια παραθέτουμε το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου με τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών που αφορά τη χρήση 1/1/2006-31/12/2006:

«Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας³⁴.

Ευρήματα Ελέγχου

Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα κατωτέρω θέματα:

1) Σημειώνουμε ότι ενδέχεται να συντρέχει η προϋπόθεση για τη μειωτική προσαρμογή της αξίας της επένδυσης της μητρικής εταιρίας στη θυγατρική της Compite A.B.E.E. (ποσοστό 87,94%). Η επένδυση αυτή απεικονίζεται στην τιμή κτήσεώς της, συνολικού ύψους € 905.832,00 ενώ το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Compite A.B.E.E., κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, ανερχόταν σε € 15.241,85. Αδυνατούμε να διαμορφώσουμε και να εκφράσουμε γνώμη εάν συντρέχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη μειωτική προσαρμογή της αξίας της προαναφερθείσας επένδυσης, δεδομένου ότι ο προσδιορισμός του ακριβούς ύψους της εύλογης τρέχουσας αξίας της επένδυσης αυτής, είναι ιδιαίτερα δυσχερής λόγω του ειδικού αντικειμένου της εταιρίας.

Διευκρινίζεται ότι: (α) το ανωτέρω γεγονός δεν έχει οποιαδήποτε επίπτωση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δεδομένου ότι η αξία κτήσεως της επένδυσης απαλείφεται κατά την ενοποίηση και (β) κατά την κλειόμενη διαχειριστική χρήση, με αποφάσεις των Διοικητικών Συμβουλίων της μητρικής εταιρίας και της θυγατρικής Compite A.B.E.E.

³³ Πληροφορίες από επίσημη ιστοσελίδα της εταιρίας www.compucon.gr

³⁴ http://www.ase.gr/content/gr/Companies/ListedCo/AnnualReports/files/00895_2006_GR.PDF

αποφασίσθηκε η αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της Compite A.B.E.E. κατά το ποσό των € 1.035.000,00. Μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2006 το ανωτέρω ποσό είχε καταβληθεί εξ' ολοκλήρου.

2) Στον λογαριασμό «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» περιλαμβάνονται ακίνητα και βραδέως κινούμενα υπόλοιπα συνολικού ύψους € 1.200 χιλιάδων περίπου. Δεν διενεργήθηκε καμία πρόβλεψη εις βάρος των αποτελεσμάτων για την πιθανή ζημία που ενδεχομένως θα προκύψει από την μη ρευστοποίησή τους. Κατά τις εκτιμήσεις μας θα έπρεπε να διενεργηθεί πρόβλεψη ύψους € 250 χιλιάδων περίπου με ισόποση επιβάρυνση των Αποτελεσμάτων και των Ιδίων Κεφαλαίων τόσο της μητρικής όσο και του ομίλου.

Γνώμη

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της εταιρίας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, την χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις Ταμειακές τους Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου μας, επιστούμε την προσοχή σας στη σημείωση Γ.14 που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι, η μητρική εταιρία δεν έχει ελεγχθεί από τις Φορολογικές Αρχές για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 και την κλειόμενη 2006 και η θυγατρικής της Compite A.B.E.E., από συστάσεώς της (27.12.2003), με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα εξετασθούν και οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ' τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.»

Αναμόρφωση

Παρατήρηση 1^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων προς το παρόν.

Παρατήρηση 2^η:

- δημιουργία πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων 250.000€

Εγγραφή³⁵

30.97	Πελάτες επισφαλείς	1.200.000	
-------	--------------------	-----------	--

³⁵ Αληφαντής Γ., (2008), «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

30.00	Πελάτες		1.200.000
Χαρακτηρισμός πελατών ως επισφαλείς			
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	250.000	
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		250.000
Σχηματισμός πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων			

- μείωση αποτελεσμάτων χρήσεως κατά 250.000€

Έτσι, ο λογαριασμός «Κέρδη/(ζημίες) προ φόρων χρηματοδοτικών επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων» της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως μειώνεται για τον όμιλο από 829.016,50€ σε 579.016,5€ (μείωση 30%) και για την εταιρία από 1.720.179,50€ σε 1.470.179,50€ (μείωση 14,5%).

- μείωση Ιδίων Κεφαλαίων κατά 250.000€

Έτσι, ο Λογαριασμός «Ίδια Κεφάλαια» μειώνεται για τον όμιλο από 5.833.687,69€ σε 5.583.687,69€ (μείωση 4,3%) και για τη μητρική από 8.234.802,10€ σε 7.984.802,10€ (μείωση 3 %).

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «COMPUCON A.E»

	Αποτελέσματα Χρήσεως		Ίδια Κεφάλαια	
	όμιλος	εταιρία	όμιλος	εταιρία
Ποσά πριν την αναμόρφωση	829.016,50	1.720.179,50	5.833.687,69	8.234.802,10
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων		250.000		250.000
Ποσά μετά την αναμόρφωση	579.016,5	1.470.179,50	5.583.687,69	7.984.802,10
Ποσοστιαία Μείωση	30%	14,5%	4,3%	3%

4.2.2 Μελέτη περίπτωσης «Πετζετάκης Α.Ε.»|

Η εταιρία «Πετζετάκης Α.Ε.» ιδρύθηκε το 1960 με δραστηριότητα την παραγωγή συστημάτων σκληρών και εύκαμπτων σωλήνων παγκοσμίως. Έχει εξελιχθεί σε όμιλο, ο οποίος απασχολεί σήμερα περισσότερα από 1.500 άτομα. Η παγκόσμια παρουσία του υποστηρίζεται από έντεκα παραγωγικές μονάδες σε έξι χώρες και ένα εκτεταμένο δίκτυο

θυγατρικών εταιριών και αποκλειστικών αντιπροσώπων το οποίο εκτείνεται σε Ευρώπη, Αμερική και στη Μέση Ανατολή³⁶. Εισήχθη στο ΧΑΑ στις 29/08/1973 και τέθηκε σε αναστολή στις 31/1/2011. Στη συνέχεια παραθέτουμε το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου με τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών που αφορά στη χρήση 1/1/2006-31/12/2006:

«Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε λάβει είναι επαρκή και κατάλληλα για να αποτελέσουν μια βάση της ελεγκτικής μας γνώμης³⁷.

Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα κάτωθι θέματα:

- 1. Υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλές της Εταιρείας α) δανείων Ευρώ 64 εκ. περίπου και β) ασφαλιστικού οργανισμού Ευρώ 0,5 εκ. περίπου (τρέχουσα οφειλή, περιλαμβανομένου Ελληνικού Δημοσίου 1 εκ. περίπου).*
- 2. Δεν έγιναν προβλέψεις εις βάρος των αποτελεσμάτων για α) απομείωση Υπεραξίας (Goodwill) Ομίλου Ευρώ 7 εκ. περίπου και απομείωση κόστους συμμετοχών της μητρικής εταιρείας Ευρώ 13 εκ. περίπου β) επισφαλείς απαιτήσεις Ομίλου Ευρώ 10 εκ. περίπου και εταιρείας Ευρώ 2 εκ. περίπου γ) βραδέως κινούμενα αποθέματα Ομίλου και εταιρείας Ευρώ 1 εκ. περίπου και δ) δεδουλευμένα έξοδα Ομίλου και εταιρείας Ευρώ 2 εκ. περίπου. Τα ανωτέρω απομειώνουν την Καθαρά Θέση και τα Αποτελέσματα του Ομίλου κατά Ευρώ 20 εκ. περίπου και της εταιρείας κατά Ευρώ 18 εκ. περίπου.*
- 3. Λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών προς προμηθευτές και αδυναμίας εξασφάλισης πρώτων υλών η παραγωγική δραστηριότητα της Εταιρείας το 2007 είναι αισθητά μειωμένη.*
- 4. Οι διαχειριστικές χρήσεις της Εταιρείας από 2003 και εντεύθεν δεν έχουν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές, με συνέπεια να υπάρξει ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα ελεγχθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και ως εκ τούτου δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.*
- 5. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν μη ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις θυγατρικών εταιριών του Ομίλου που αντιπροσωπεύουν ποσοστό 8% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών, ποσοστό 11% του συνόλου του ενοποιημένου Ισολογισμού και 30% των ενοποιημένων Αποτελεσμάτων Χρήσεως.*

Γνώμη

³⁶ Πληροφορίες από την επίσημη ιστοσελίδα της εταιρίας www.petzetakis.gr

³⁷

http://www.ase.gr/content/gr/Companies/ListedCo/AnnualReports/files/00127_2006_GR.PDF

Δεδομένων των ανωτέρω γεγονότων, η συνέχιση της δραστηριότητας της Εταιρείας είναι σε άμεση εξάρτηση με την ευόδωση των σε εξέλιξη διαπραγματεύσεων πώλησης θυγατρικής Εταιρείας σε συνδυασμό με σχεδιαζόμενη απόσχιση και πώληση κλάδου της Εταιρείας για εξασφάλιση, ρευστότητας και αναχρηματοδότησης. Υφίσταται σοβαρό ενδεχόμενο διακοπής της δραστηριότητας της Εταιρείας και σε τέτοια περίπτωση δημιουργούνται αμφιβολίες για το ύψος της ρευστοποιήσιμης αξίας των περιουσιακών στοιχείων ώστε να καλύψει τις υποχρεώσεις της στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το ενδεχόμενο αυτό δεν αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί βάσει της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας. Εξ αιτίας του γεγονότος αυτού και των ανωτέρων παρατηρήσεων μας, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου, 2006 τη χρηματοοικονομική δραστηριότητα και τις ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.»

Παρατήρηση 1^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

Παρατήρηση 2^η:

- σχηματισμός πρόβλεψης για:

α) απομείωση Υπεραξίας (Goodwill) Ομίλου 7 εκατ. €

β) απομείωση κόστους συμμετοχών της μητρικής εταιρίας 13 εκατ. €

γ) επισφαλείς απαιτήσεις Ομίλου 10 εκατ. €

δ) επισφαλείς απαιτήσεις εταιρίας 2 εκατ. €

ε) βραδέως κινούμενα αποθέματα Ομίλου και εταιρίας 1 εκατ. €

στ) δεδουλευμένα έξοδα Ομίλου και εταιρίας 2 εκατ. €

-μείωση αποτελεσμάτων χρήσεως Ομίλου κατά 20 εκατ. €. και εταιρίας κατά 18 εκατ. €

- μείωση ιδίων Κεφαλαίων Ομίλου κατά 20 εκατ. € και εταιρίας κατά 18 εκατ. €

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ
«ΠΕΤΖΕΤΑΚΗΣ Α.Ε.»

	Αποτελέσματα Χρήσεως		Ίδια Κεφάλαια	
	όμιλος	εταιρία	όμιλος	εταιρία
Ποσά πριν την αναμόρφωση	(31.643.000) ζημία	(23.767.000) ζημία	17.739.000	5.739.000
Πρόβλεψη Απομείωσης Υπεραξίας	7.000.000			

Πρόβλεψη Απομείωσης Κόστους Συμμετοχών		13.000.000		13.000.000
Πρόβλεψη απαξίωσης αποθεμάτων	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	10.000.000	2.000.000	10.000.000	2.000.000
Δεδουλευμένα έξοδα	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Συνολική μείωση	20.000.000	18.000.000	20.000.000	18.000.000
Ποσά μετά την αναμόρφωση	(51.643.000) ζημία	(41.767.000) ζημία	(2.261.000) Αρνητική θέση	(12.261.000) Αρνητική θέση
Ποσοστιαία Μεταβολή	63,2% Αύξηση ζημίας	75,7% Αύξηση ζημίας	113% Μείωση Ιδίων κεφαλαίων	314% Μείωση Ιδίων κεφαλαίων

Παρατήρηση 3^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

Παρατήρηση 4^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

Παρατήρηση 5^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

4.2.3 Μελέτη περίπτωσης «HITECH SNT A.E.»

Η εταιρία «HITECH SNT A.E.» έχει αντικείμενο δραστηριότητας τη διεξαγωγή μελετών ανάλυσης κλάδων οικονομικής δραστηριότητας, σκοπιμότητας για την υλοποίηση επενδυτικών σχεδίων, την ανάπτυξη software, την παροχή συμβούλων και υπηρεσιών με στόχο τη βελτίωση της οργάνωσης, λειτουργίας και της παραγωγικότητάς τους, την Έρευνα και Ανάπτυξη Υψηλής Τεχνολογίας. Εισήχθη στο ΧΑΑ στις 4/9/2002 και τέθηκε σε αναστολή στις 26/2/2007. Στη συνέχεια παραθέτουμε το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου με τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών που αφορά στη χρήση 1/1/2006-31/12/2006:

«Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας³⁸.

Από τον έλεγχο μας προέκυψαν τα κατωτέρω θέματα:

1. Στο κονδύλι του ενεργητικού «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» εμπεριέχονται έξοδα έρευνας και ανάπτυξης λογισμικών προγραμμάτων με αναπόσβεστο υπόλοιπο ποσού 1,8 εκατομμύρια € περίπου. Κατά την άποψη μας, το ανωτέρω ποσό έπρεπε να επιβαρύνει κατά 735 χιλιάδες € τα αποτελέσματα της παρούσας και κατά 1,065 εκατομμύρια € τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων, με συνέπεια και την ανάλογη επιβάρυνση των ιδίων κεφαλαίων.

2. Το μεγαλύτερο μέρος από το λογαριασμό αποθέματα, αφορά είδη που είναι ακίνητα ή βραδέως κινούμενα, για τα οποία δεν έχει γίνει πρόβλεψη εκ ποσού 120 χιλιάδων € λόγω απαξίωσης τους σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης με συνέπεια και την ανάλογη επιβάρυνση των ιδίων κεφαλαίων.

3. Στις απατήσεις της εταιρείας εμπεριέχονται ακίνητα υπόλοιπα από προηγούμενες χρήσεις ποσού 500 χιλιάδες € περίπου, τα οποία δεν καλύπτονται από την υπάρχουσα πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Κατά την άποψη μας έπρεπε να σχηματισθεί συμπληρωματική πρόβλεψη με το ανωτέρω ποσό, με συνέπεια την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως και των ιδίων κεφαλαίων.

4. Οι φορολογικές δηλώσεις των χρήσεων 2003-2006 δεν έχουν ελεγχθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατά συνέπεια οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας δεν είναι οριστικές. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

Γνώμη

Εξαιτίας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, ούτε την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.»

Αναμόρφωση

Παρατήρηση 1^η:

38

http://www.ase.gr/content/gr/Companies/ListedCo/AnnualReports/files/00915_2006_GR.PDF

- μείωση Ενεργητικού λογαριασμού άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά 1,8 εκατ. €,
- μείωση αποτελεσμάτων κατά 735.000 €
- μείωση αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων κατά 1,065 εκατ. €,
- μείωση Ιδίων Κεφαλαίων κατά 1,8 εκατ. €

86.00	Αποτελέσματα χρήσεως	735.000	
86.02.09	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	1.065.000	
16	Άυλα περιουσιακά στοιχεία		1.800.000
Μείωση λογαριασμού «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» και επιβάρυνση αποτελεσμάτων			

Παρατήρηση 2^η:

- δημιουργία πρόβλεψης για απαξίωση αποθεμάτων 120.000
- μείωση αποτελεσμάτων χρήσης κατά 120.000€
- μείωση Ιδίων Κεφαλαίων κατά 120.000€

Παρατήρηση 3^η:

- Αύξηση πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων κατά 500.000€

Εγγραφή³⁹

83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	500.000	
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		500.000
Αύξηση πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων			

- μείωση Ιδίων Κεφαλαίων κατά 500.000€
- μείωση Αποτελεσμάτων Χρήσεως κατά 500.000 €

Παρατήρηση 4^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «HITECH Α.Ε.»

	Αποτελέσματα Χρήσεως		Ίδια Κεφάλαια	
	όμιλος	εταιρία	όμιλος	εταιρία
Ποσά πριν την αναμόρφωση	(1.921.117,06) ζημία	(2.191.405,56) ζημία	2.673.400,8 8	2.740.979,98

³⁹ Παπαδάτου Θ., (2001), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών-πρακτικές εφαρμογές», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη

Μείωση άυλων περιουσιακών στοιχείων		1.800.000		1.800.000
Πρόβλεψη απαξίωσης αποθεμάτων		120.000		120.000
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων		<u>500.000</u>		<u>500.000</u>
Συνολική μείωση		2.420.000		2.420.000
Ποσά μετά την αναμόρφωση	(4.341.117,06) ζημία	(4.611.405,56) ζημία	253.400,88	320.979,98
Ποσοστιαία Μείωση	126%	110%	90%	88%

4.2.4 Μελέτη περίπτωσης «Αλυσίδα Α.Β.Ε.Ε.»

Η εταιρία «ΑΛΥΣΙΔΑ Α.Β.Ε.Ε.» ιδρύθηκε το 1934 ως ομόρρυθμη εταιρία και έλαβε τη μορφή ανώνυμης εταιρίας το 1980. Δραστηριοποιείται στον χώρο της εισαγωγής και εμπορίας όλων των ειδών υποδήματος. Διατηρεί δίκτυο πωλήσεων σε όλη την επικράτεια που αριθμεί σε 500 συνεργάτες, καθώς επίσης και σε δυο ιδιόκτητα πρατήρια λιανικής δια μέσω των οποίων εμπορεύεται και είδη ιματισμού γνωστών ελληνικών βιοτεχνιών καθώς και υλικά συντήρησης υποδημάτων⁴⁰. Εισήχθη στο ΧΑΑ στις 1/11/1990 και τέθηκε σε αναστολή στις 19/4/2006. Στη συνέχεια παραθέτουμε το απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου με τις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών που αφορά στη χρήση 1/1/2008-31/12/2008:

«Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας⁴¹.

Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα εξής θέματα:

1. Στο λογαριασμό του Ενεργητικού «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» περιλαμβάνονται ποσά σε καθυστέρηση εισπράξεως, κυρίως από πελάτες εξωτερικού, € 6,05 εκ. περίπου. Για τις απαιτήσεις αυτές η σχηματισθείσα πρόβλεψη για ενδεχόμενη ζημία από τη μη ρευστοποίησή τους ποσού € 0,35 εκ., υπολείπεται από αυτή που θα έπρεπε να είχε σχηματισθεί κατά το ποσό των € 5,70 εκ. περίπου. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα ο λογαριασμός «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» καθώς και τα Ίδια Κεφάλαια της Εταιρείας να εμφανίζονται αυξημένα κατά το ποσό των €

⁴⁰ Πληροφορίες από επίσημη ιστοσελίδα εταιρίας www.alysida.gr

⁴¹ http://www.alisida.com/AE00EAA_AAAA_NOTES_31_12_2008_final.pdf

5,70 εκ. περίπου, ενώ τα αποτελέσματα χρήσεως κατά το ποσό των € 0,38 εκ. περίπου.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις της Εταιρείας για τις χρήσεις 2003 έως και 2008 δεν έχουν εξετασθεί από τις φορολογικές αρχές, με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα εξετασθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και ως εκ τούτου δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με το θέμα αυτό.

Γνώμη

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στις ανωτέρω σημειώσεις μας 1 και 2 κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2008, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.»

Αναμόρφωση

Παρατήρηση 1^η:

- μείωση λογαριασμού «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» κατά 5,70 εκατ. € και μεταφορά σε «Πελάτες Επισφαλείς»,

- αύξηση λογαριασμού «Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων» κατά 5,70 εκατ. €

Εγγραφή⁴²

30.97	Πελάτες επισφαλείς	5.700.000	
30.00	Πελάτες		5.700.000
Χαρακτηρισμός πελατών ως επισφαλών			
83.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	5.700.000	
44.11	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		5.700.000
Αύξηση πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων			

- μείωση Ιδίων Κεφαλαίων κατά 5,70 εκατ.

- μείωση Αποτελεσμάτων κατά 0,38 εκατ. €.

⁴² Παπαδάτου Θ., (2001), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών-πρακτικές εφαρμογές», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Θεσσαλονίκη

ΠΙΝΑΚΑΣ 5: ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ «ΑΛΥΣΙΔΑ Α.Β.Ε.Ε.»

	Αποτελέσματα	Ίδια Κεφάλαια
Ποσά πριν την αναμόρφωση	(1.655.000) ζημία	3.816.000
Μείωση λόγω πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων	380.000	5.700.000
Ποσά μετά την αναμόρφωση	(2.035.000) ζημία	(1.884.000) Αρνητική θέση
Ποσοστιαία Μείωση	22,96%	149%

Παρατήρηση 2^η: δεν επηρεάζει λογιστικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, θα λέγαμε ότι ο βασικός σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να δώσει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να εκφέρει γνώμη εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί, από όλες τις ουσιώδεις πλευρές, σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο κανονιστικό πλαίσιο.

Η σημασία του οικονομικού λογιστικού ελέγχου είναι διττής φύσεως. Από τη μία πλευρά, η διενέργεια του διασφαλίζει την αξιοπιστία των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων και προστατεύει όσους συνδέουν κάποιο ενδιαφέρον με την πορεία της επιχείρησης και στους οποίους μια πιθανή λογιστική απάτη μπορεί να προκαλέσει προβλήματα, όπως οι μέτοχοι, οι εργαζόμενοι και οι οικογένειες τους, οι δανειστές, οι επενδυτές, οι πελάτες, οι προμηθευτές, τα τραπεζικά ιδρύματα, η κεφαλαιαγορά, το Κράτος.

Από την άλλη πλευρά, ο οικονομικός λογιστικός έλεγχος παρουσιάζει πολλά οικονομικά οφέλη και για την ελεγχόμενη επιχείρηση γιατί μειώνει τον κίνδυνο αναξιόπιστης πληροφόρησης και την αβεβαιότητα για την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και έτσι οι πιθανοί πιστωτές μπορεί να προσφέρουν πιστώσεις με χαμηλότερο επιτόκιο. Ο οικονομικός λογιστικός έλεγχος βελτιώνει την πιστοληπτική ικανότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, στο μέτρο που παρουσιάζει την πραγματική εικόνα της οικονομικής θέσης και των προοπτικών της επιχείρησης. Επιπλέον, συχνά έχει θετικές επιπτώσεις στην αποδοτικότητα και ακεραιότητα του προσωπικού της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η γνώση ότι θα πραγματοποιηθεί ένας ανεξάρτητος έλεγχος της συμμόρφωσης προς συγκεκριμένες πολιτικές της επιχείρησης και της ορθής εφαρμογής των κανόνων και πολιτικών λογιστικής περιορίζει τα σφάλματα και μειώνει τη σπατάλη πόρων. Ο ελεγκτής στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων συνήθως υποβάλλει προτάσεις βελτίωσης των δικλίδων ασφαλείας με αποτέλεσμα να επιτυγχάνεται βελτίωση της αποδοτικότητας των λειτουργιών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Όσον αφορά το πρακτικό κομμάτι της εργασίας μας, τα συμπεράσματα που προκύπτουν είναι ότι η έκθεση ελέγχου αποτελεί την κορύφωση του ελεγκτικού έργου και έχει μέγιστη σημασία για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Οι πρακτικές που εντοπίζουν οι ορκωτοί

ελεγκτές λογιστές στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εξετάσαμε, κατά τη γνώμη μας αποτελούν παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων, που έχουν στόχο την παραπλάνηση των χρηστών και των όποιων ενδιαφερόμενων μερών, παρουσιάζοντας αναληθή στοιχεία για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της κάθε εταιρίας.

Και στις τέσσερις μελέτες περίπτωσης η αναμόρφωση επηρεάζει αρνητικά τα αποτελέσματα χρήσης και τα Ίδια Κεφάλαια. Άλλωστε είναι γνωστό ότι οι επιχειρήσεις επιδιώκουν την εμφάνιση αυξημένων κερδών και Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς βελτιώνουν την εικόνα μιας εταιρίας και αυξάνουν τη χρηματιστηριακή της τιμή. Ειδικά στην περίπτωση της εταιρίας «Πετζετάκης Α.Ε.», τα Ίδια Κεφάλαια μετά τις προσαρμογές των παρατηρήσεων του ορκωτού ελεγκτή μειώνονται κατά 113% για τον όμιλο και κατά 314% για την εταιρία με αποτέλεσμα οι αρχικές Καθαρές Θέσεις από θετικές να γίνονται αρνητικές. Η εικόνα της επιχείρησης πριν λάβουμε υπόψη τις παρατηρήσεις είναι πολύ διαφορετική από αυτή που σχηματίζουμε μετά την αναμόρφωση. Για το λόγο αυτό βέβαια, ο ορκωτός ελεγκτής εξέδωσε και έκθεση ελέγχου με αρνητική γνώμη. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση της «Αλυσίδα Α.Β.Ε.Ε» όπου μετά την αναμόρφωση τα ίδια κεφάλαια μειώνονται κατά 149% και γίνονται αρνητικά. Επιπλέον, και στις τέσσερις περιπτώσεις τα αποτελέσματα χρήσης μετά την αναμόρφωση μειώνονται με αποκορύφωμα την εταιρία «HITECH Α.Ε.» όπου η ζημία για τον όμιλο αυξάνεται κατά 126% και για την εταιρία κατά 110%.

Εν κατακλείδι, ο οικονομικός λογιστικός έλεγχος έχει τεράστια σημασία για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και οι πιθανές παρατηρήσεις του ορκωτού ελεγκτή στην έκθεση ελέγχου θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να λάβουν κάποια οικονομική απόφαση που σχετίζεται με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφαντής Γ., (2008), «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα

Καζαντζής Χ., (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος: μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων», εκδόσεις Business Plus

Κάντζος Κ., (2006), «Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική», εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα

Καραμάνης Κ., (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική-Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα

Παπαδάτου Θ., (2005), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Παπαδάτου Θ., (2001), «Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιριών- πρακτικές εφαρμογές», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Παπάς Α., (1999), «Εισαγωγή στην Ελεγκτική», εκδόσεις Μπένου, Αθήνα

ΝΟΜΟΙ-ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, τεύχος Β', ΦΕΚ 1589, 22 Οκτωβρίου 2004

Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, ΦΕΚ 364, Τεύχος Β', 7 Μαΐου 1997
http://www.soel.gr/fek/364_B.pdf

Π.Δ 226/1992, «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή», ΦΕΚ 120/14.7.1992

Ν. 3693/2008 για την Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις.

ΕΠΙΣΗΜΕΣ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.allysida.com

<http://www.ase.gr/content/gr/Companies/ListedCo/AnnualReports>
(Χρηματιστήριο Αξιών Αθήνας)

www.compucon.gr

www.dntzanatos.gr/index.php?page=protipa_table

www.elte.org.gr (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου)

www.ifac.org/History

www.petzetakis.gr

www.soel.gr (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών)

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

Αγογλωσσάκης Ν., (2009), «Η συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στην αποκάλυψη της λογιστικής απάτης», Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης

Βασιλάκη Σ., (2010), « Η άσκηση ποιοτικού ελέγχου στην ελεγκτική εργασία ως μέσο για την αποκάλυψη της απάτης των οικονομικών καταστάσεων», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Κυμπρίτη Μ., (2010), ««Συγκριτική ανάλυση λογιστικών σκανδάλων και ο ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών: περιπτώσεις Enron και Satyam», Πάντειο Πανεπιστήμιο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

➤ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

1) ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ COMPUCON A.B.E.E.

Προς τους Μετόχους της «COMPUCON ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ»

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της «COMPUCON ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», που αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2006, και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση της εταιρίας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις.

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την

εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Ευρήματα Ελέγχου

Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα κατωτέρω θέματα:

1) Σημειώνουμε ότι ενδέχεται να συντρέχει η προϋπόθεση για τη μειωτική προσαρμογή της αξίας της επένδυσης της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική της Compite A.B.E.E. (ποσοστό 87,94%). Η επένδυση αυτή απεικονίζεται στην τιμή κτήσεώς της, συνολικού ύψους € 905.832,00 ενώ το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Compite A.B.E.E., κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, ανερχόταν σε € 15.241,85. Αδυνατούμε να διαμορφώσουμε και να εκφράσουμε γνώμη εάν συντρέχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη μειωτική προσαρμογή της αξίας της προαναφερθείσας επένδυσης, δεδομένου ότι ο προσδιορισμός του ακριβούς ύψους της εύλογης τρέχουσας αξίας της επένδυσης αυτής, είναι ιδιαίτερα δυσχερές λόγω του ειδικού αντικειμένου της εταιρείας.

Διευκρινίζεται ότι: (α) το ανωτέρω γεγονός δεν έχει οποιαδήποτε επίπτωση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δεδομένου ότι η αξία κτήσεως της επένδυσης απαλείφεται κατά την ενοποίηση και (β) κατά την κλειόμενη διαχειριστική χρήση, με αποφάσεις των Διοικητικών Συμβουλίων της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Compite A.B.E.E. αποφασίσθηκε η αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της Compite A.B.E.E. κατά το ποσό των € 1.035.000,00. Μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2006 το ανωτέρω ποσό είχε καταβληθεί εξ' ολοκλήρου.

2) Στον λογαριασμό «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» περιλαμβάνονται ακίνητα και βραδέως κινούμενα υπόλοιπα συνολικού ύψους € 1.200 χιλιάδων περίπου. Δεν διενεργήθηκε καμία πρόβλεψη εις βάρος των αποτελεσμάτων για την πιθανή ζημία που ενδεχομένως θα προκύψει από την μη ρευστοποίησή τους. Κατά τις εκτιμήσεις μας θα έπρεπε να διενεργηθεί πρόβλεψη ύψους € 250 χιλιάδων περίπου με ισόποση

επιβάρυνση των Αποτελεσμάτων και των Ιδίων Κεφαλαίων τόσο της μητρικής όσο και του ομίλου.

Γνώμη

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της εταιρίας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, την χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις Ταμειακές τους Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου μας, επιστούμε την προσοχή σας στη σημείωση Γ.14 που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι, η μητρική εταιρία δεν έχει ελεγχθεί από τις Φορολογικές Αρχές για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 και την κλειόμενη 2006 και η θυγατρικής της Compite A.B.E.E., από συστάσεώς της (27.12.2003), με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα εξετασθούν και οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ' τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του Διαχειριστή) είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Θεσσαλονίκη, 29 Μαρτίου 2007
Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ
Αθανάσιος Δ. Τσάκλης
Α.Μ. ΣΟΕΛ 14951
Μέλος της ΣΟΛ α.ε.ο.ε.

2) ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΤΖΕΤΑΚΗΣ Α.Ε

Προς τους Μετόχους της Α.Γ. ΠΕΤΖΕΤΑΚΙΣ Α.Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΛΑΣΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΥ

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές Καταστάσεις της Α.Γ. ΠΕΤΖΕΤΑΚΙΣ Α.Ε. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΠΛΑΣΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΥ που αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο Ισολογισμό της 31 Δεκεμβρίου, 2006 και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση της Εταιρείας έχει την ευθύνη της σύνταξης και εύλογης παρουσίασης αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει: σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση εσωτερικού ελέγχου σχετικού με τη σύνταξη και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδεις ανακρίβειες, είτε αυτές οφείλονται σε απάτη, είτε σε λάθος, επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων οι οποίες είναι λογικές υπό τις δεδομένες συνθήκες.

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επ' αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, βασιζόμενοι στον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Πρότυπα της Ελεγκτικής. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με απαιτήσεις ηθικής δεοντολογίας και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχό με σκοπό την αποκόμιση, σε λογικό επίπεδο, επιβεβαίωσης του ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για τη λήψη ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή περιλαμβανόμενης της εκτίμησης του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής συνεκτιμά τον εσωτερικό έλεγχο, σχετικά με τη σύνταξη και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με επιδίωξη το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις δεδομένες συνθήκες, όχι όμως για το σκοπό

έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λογικού επιπέδου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της όλης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε λάβει είναι επαρκή και κατάλληλα για να αποτελέσουν μια βάση της ελεγκτικής μας γνώμης.

Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα κάτωθι θέματα:

1. Υφίστανται ληξιπρόθεσμες οφειλές της Εταιρείας α) δανείων Ευρώ 64 εκ. περίπου και β) ασφαλιστικού οργανισμού Ευρώ 0,5 εκ. περίπου (τρέχουσα οφειλή, περιλαμβανομένου Ελληνικού Δημοσίου 1 εκ. περίπου).
2. Δεν έγιναν προβλέψεις εις βάρος των αποτελεσμάτων για α) απομείωση Υπεραξίας (Goodwill) Ομίλου Ευρώ 7 εκ. περίπου και απομείωση κόστους συμμετοχών της μητρικής εταιρείας Ευρώ 13 εκ. περίπου β) επισφαλείς απαιτήσεις Ομίλου Ευρώ 10 εκ. περίπου και εταιρείας Ευρώ 2 εκ. περίπου γ) βραδέως κινούμενα αποθέματα Ομίλου και εταιρείας Ευρώ 1 εκ. περίπου και δ) δεδουλευμένα έξοδα Ομίλου και εταιρείας Ευρώ 2 εκ. περίπου. Τα ανωτέρω απομειώνουν την Καθαρά Θέση και τα Αποτελέσματα του Ομίλου κατά Ευρώ 20 εκ. περίπου και της εταιρείας κατά Ευρώ 18 εκ. περίπου.
3. Λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών προς προμηθευτές και αδυναμίας εξασφάλισης πρώτων υλών η παραγωγική δραστηριότητα της Εταιρείας το 2007 είναι αισθητά μειωμένη.
4. Οι διαχειριστικές χρήσεις της Εταιρείας από 2003 και εντεύθεν δεν έχουν ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές, με συνέπεια να υπάρχει ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα ελεγχθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και ως εκ τούτου δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.
5. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν μη ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις θυγατρικών εταιρειών του Ομίλου που αντιπροσωπεύουν ποσοστό 8% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών, ποσοστό 11% του συνόλου του ενοποιημένου Ισολογισμού και 30% των ενοποιημένων Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Γνώμη

Δεδομένων των ανωτέρω γεγονότων, η συνέχιση της δραστηριότητας της Εταιρείας είναι σε άμεση εξάρτηση με την ευόδωση των σε εξέλιξη διαπραγματεύσεων πώλησης θυγατρικής Εταιρείας σε συνδυασμό με σχεδιαζόμενη απόσχιση και πώληση κλάδου της Εταιρείας για εξασφάλιση, ρευστότητας και αναχρηματοδότησης. Υφίσταται σοβαρό ενδεχόμενο διακοπής της δραστηριότητας της Εταιρείας και σε τέτοια περίπτωση δημιουργούνται αμφιβολίες για το ύψος της ρευστοποιήσιμης αξίας των περιουσιακών στοιχείων ώστε να καλύψει τις υποχρεώσεις της στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το ενδεχόμενο αυτό δεν αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί βάσει της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας. Εξ αιτίας του γεγονότος αυτού και των ανωτέρων παρατηρήσεων μας, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας και του Ομίλου κατά την 31 Δεκεμβρίου, 2006 τη χρηματοοικονομική δραστηριότητα και τις ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Έκθεση επί άλλων νομικών και ρυθμιστικών απαιτήσεων

Σύμφωνα με σχετική πρόβλεψη του νόμου 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών αναφέρουμε το κάτωθι:

Κατά τη γνώμη μας το περιεχόμενο της έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου που επισυνάπτεται είναι σε συνέπεια με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα, 30 Μαρτίου, 2007

Ο ΟΡΚΩΤΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ

ΔΑΜΙΑΝΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ

Α.Μ. ΣΟΕΛ 11141

ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ

ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.

3) ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ HITECH SNT A.E

Προς τους κ.κ. Μετόχους της Ανώνυμης Εταιρείας «ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ, ΔΙΚΤΥΑ, ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΥΨΗΛΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ Α.Ε.» «HITECH SNT Α.Ε.»

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις καθώς και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Ανώνυμης Εταιρείας «ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ, ΔΙΚΤΥΑ, ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ ΥΨΗΛΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ Α.Ε.», που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2006 και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση της εταιρείας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις.

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου

αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Από τον έλεγχο μας προέκυψαν τα κατωτέρω θέματα:

1. Στο κονδύλι του ενεργητικού «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» εμπεριέχονται έξοδα έρευνας και ανάπτυξης λογισμικών προγραμμάτων με αναπόσβεστο υπόλοιπο ποσού 1,8 εκατομμύρια € περίπου. Κατά την άποψη μας, το ανωτέρω ποσό έπρεπε να επιβαρύνει κατά 735 χιλιάδες € τα αποτελέσματα της παρούσας και κατά 1,065 εκατομμύρια € τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων, με συνέπεια και την ανάλογη επιβάρυνση των ιδίων κεφαλαίων.
2. Το μεγαλύτερο μέρος από το λογαριασμό αποθέματα, αφορά είδη που είναι ακίνητα ή βραδέως κινούμενα, για τα οποία δεν έχει γίνει πρόβλεψη εκ ποσού 120 χιλιάδων € λόγω απαξίωσης τους σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης με συνέπεια και την ανάλογη επιβάρυνση των ιδίων κεφαλαίων.
3. Στις απατήσεις της εταιρείας εμπεριέχονται ακίνητα υπόλοιπα από προηγούμενες χρήσεις ποσού 500 χιλιάδες € περίπου, τα οποία δεν καλύπτονται από την υπάρχουσα πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Κατά την άποψή μας έπρεπε να σχηματισθεί συμπληρωματική πρόβλεψη με το ανωτέρω ποσό, με συνέπεια την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως και των ιδίων κεφαλαίων.
4. Οι φορολογικές δηλώσεις των χρήσεων 2003-2006 δεν έχουν ελεγχθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατά συνέπεια οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας δεν είναι οριστικές. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

Γνώμη

Εξαιτίας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές

Καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2006, ούτε την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου είναι συνεπές με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αθήνα 30 Μαρτίου 2007

(Η ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου ισχύει και για τις τροποποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις που ενεκρίθησαν στις 17 Απριλίου 2007 από τη Διοίκηση της εταιρείας).

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Κωνσταντίνος Μαργαρίτης

A.M. ΣΟΕΛ 13881

4) ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΛΥΣΙΔΑ Α.Β.Ε.Ε.

Προς τους Μετόχους της εταιρείας «ΑΛΥΣΙΔΑ Α.Β.Ε.Ε.»

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις της «ΑΛΥΣΙΔΑ Α.Β.Ε.Ε.» (η «Εταιρεία»), που αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 2008, και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η Διοίκηση της εταιρείας έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδεις ανακρίβειες, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την

επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις.

Ευθύνη Ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Από τον έλεγχό μας προέκυψαν τα εξής θέματα:

1. Στο λογαριασμό του Ενεργητικού «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» περιλαμβάνονται ποσά σε καθυστέρηση εισπράξεως, κυρίως από πελάτες εξωτερικού, € 6,05 εκ. περίπου. Για τις απαιτήσεις αυτές η σχηματισθείσα πρόβλεψη για ενδεχόμενη ζημία από τη μη ρευστοποίησή τους ποσού € 0,35 εκ., υπολείπεται από αυτή που θα έπρεπε να είχε σχηματισθεί κατά το ποσό των € 5,70 εκ. περίπου. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα ο λογαριασμός «Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις» καθώς και τα Ίδια Κεφάλαια της Εταιρείας να εμφανίζονται αυξημένα κατά το ποσό των € 5,70 εκ. περίπου, ενώ τα αποτελέσματα χρήσεως κατά το ποσό των € 0,38 εκ. περίπου.

2. Οι φορολογικές δηλώσεις της Εταιρείας για τις χρήσεις 2003 έως και 2008 δεν έχουν εξετασθεί από τις φορολογικές αρχές, με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα εξετασθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και ως εκ τούτου δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σχετικά με το θέμα αυτό.

Γνώμη

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στις ανωτέρω σημειώσεις μας 1 και 2 κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 2008, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις Ταμειακές της Ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αναφορά επί άλλων νομικών θεμάτων

Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοίχιση του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α και 37 του Κ.Ν. 2190/20.

Αθήνα, 27 Μαρτίου 2009
Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
Ανδρέας Δημ. Τσαμάκης
Α.Μ. ΣΟΕΛ 17101

➤ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α) ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

(Το κάτωθι κείμενο αναφέρεται ως §4)

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Προς τους Μετόχους της _____.

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη

διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/στών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για την διαμόρφωση της έκθεσής μας.

Κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [καθώς και τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της Εταιρείας]* της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική εταιρική νομοθεσία) και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή του/των Διαχειριστή/στών) είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

B) ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

B1. Θέματα που ΔΕΝ Επηρεάζουν τη Γνώμη του Ελεγκτή
ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΦΑΣΗΣ (Πρόσθετη παράγραφος στο τέλος της έκθεσης Σύμφωνης γνώμης)

➤ ΑΒΕΒΑΙΑ ΕΚΒΑΣΗ ΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση X που παρατίθεται στο προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων. Κατά της Εταιρείας έχει κινηθεί αγωγή, στην οποία οι ενάγοντες ισχυρίζονται ότι υπήρξε καταπάτηση ορισμένων πνευματικών δικαιωμάτων και διεκδικούν

αποζημίωση. Η Εταιρεία έχει κινήσει ανταγωγή και η προκαταρκτική ακρόαση, συμπεριλαμβανομένης και της προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων, είναι διαδικασία που ευρίσκεται σε εξέλιξη. Η τελική έκβαση της υπόθεσης δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

➤ ΑΒΕΒΑΙΑ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση X που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά στη ζημιά, ύψους 6 XXX χιλιάδων, που υπέστη η Εταιρεία κατά τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 200X και στο γεγονός ότι, κατά την ως άνω ημερομηνία, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβαιναν το ενεργητικό της κατά 6 XXX χιλιάδες. Τα δεδομένα αυτά, σε συνδυασμό με τα άλλα θέματα που παρατίθενται στη Σημείωση X, υποδηλώνουν την ύπαρξη αβεβαιότητας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

[Η εναλλακτική προσέγγιση στο θέμα αυτό, που παρατίθεται κατωτέρω στην παράγραφο 5.4.1.2, επαφίεται στην κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης.]

[*] Η σε αγκύλες αναφορά παρατίθεται εφόσον εφαρμόζονται τα ΔΛΠ.

➤ ΑΒΕΒΑΙΑ ΕΚΒΑΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση X που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι οι φορολογικές δηλώσεις για τις χρήσεις 20XX μέχρι και 20XX δεν έχουν εξετασθεί από τις Φορολογικές Αρχές, με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που θα εξετασθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

B2. Θέματα που Επηρεάζουν τη Γνώμη του Ελεγκτή

B2.1 ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ ΜΕ ΕΞΑΙΡΕΣΗ (Η ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ)

➤ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Με εξαίρεση το θέμα που πραγματεύεται η επόμενη παράγραφος, ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Δεν παρακολούθησαμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων της 31 Δεκεμβρίου 20XX, δεδομένου ότι η ημερομηνία αυτή ήταν προγενέστερη της ημερομηνίας ορισμού μας ως ελεγκτών της Εταιρείας. Τα υπάρχοντα στοιχεία δεν ήταν επαρκή ώστε να μας επιτρέψουν να επαληθεύσουμε τις ποσότητες των αποθεμάτων, με την εφαρμογή εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Με εξαίρεση τις προσαρμογές που ενδεχόμενα θα απαιτούντο αν είχε καταστεί εφικτή η από πλευράς μας επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων, κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4)

➤ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ ΛΑΘΟΣ

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4) Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση XX

[*] Η σε αγκύλες αναφορά παρατίθεται εφόσον εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, δεν αποσβένονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της Εταιρείας πρακτική που, κατά τη γνώμη μας, δεν συνάδει με τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ή, εφόσον δεν εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, με τις απαιτήσεις της Ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας). Η αναγκαία πρόβλεψη για αποσβέσεις, με βάση τη μέθοδο της ομοιόμορφης απόσβεσης των παγίων μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής τους και με ετήσιους συντελεστές απόσβεσης 5% για τα κτίρια και 20% για τον εξοπλισμό, ανέρχεται, κατά τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX, σε € ____ χιλιάδες. Έπεται ότι η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας πρέπει να μειωθεί κατά τις μη διενεργηθείσες συσσωρευμένες αποσβέσεις, συνολικού ύψους € ____ χιλιάδων και η ζημιά της χρήσεως καθώς και οι συσσωρευμένες μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX ζημιές πρέπει να αυξηθούν κατά € ____ χιλιάδες και € ____ χιλιάδες, αντίστοιχα.

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές

καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4)

[Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση XX, που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων,] [τίθεται μόνο αν υπάρχουν -στο προσάρτημα- πρόσθετες αναφορές στο θέμα] η Εταιρεία έχει, από το νόμο, υποχρέωση να καταβάλλει στους εργοδοτούμενους της συγκεκριμένα χρηματικά οφέλη κατά το χρόνο της αφυπηρέτησής τους. Η σημερινή αξία των δεδουλευμένων αυτών υποχρεώσεων, που αναμένεται ότι θα καταβληθούν, υπολογίστηκε σε 6 ____ χιλιάδες. Σε σχέση με τις υποχρεώσεις αυτές δεν έχει γίνει πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις [ή η γενομένη πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις περιορίστηκε στο ποσό των € ____ χιλιάδων], με συνέπεια η καθαρή θέση της επιχείρησης να είναι κατά το ποσό αυτό [ή κατά € ____ χιλιάδες] μικρότερη από εκείνη που απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα κέρδη μετά από φόρους [ή οι ζημιές] της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσεως να είναι κατά € ____ χιλιάδες και € ____ χιλιάδες, αντίστοιχα, μικρότερα από αυτά [ή μεγαλύτερες από αυτές] που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

(1) Ο ποσοτικός προσδιορισμός της σημερινής αξίας των δεδουλευμένων υποχρεώσεων συνθέτει αντικείμενο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου # 19, που υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

➤ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4)

Οι δανειακές συμβάσεις της Εταιρείας εκπνέουν και τα συναφθέντα δάνεια πρέπει να αποπληρωθούν μέχρι την 31 Μαρτίου 20XX. Μέχρι της στιγμής, η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την ύπαρξη αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ'

επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το γεγονός αυτό δεν μνημονεύεται στις οικονομικές καταστάσεις (και στο προσάρτημα).

Με εξαίρεση την παράλειψη οποιασδήποτε αναφοράς στο θέμα που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4)

Την 15 Ιανουαρίου 20XX, η Εταιρεία συνήψε ομολογιακό δάνειο, ύψους 6 XXX χιλιάδων, για σκοπούς χρηματοδότησης της επέκτασης των βιομηχανικών της εγκαταστάσεων. Η δανειακή σύμβαση δεν επιτρέπει την καταβολή μερισμάτων προ της 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η παράθεση της πληροφορίας αυτής επιβάλλεται από τις διατάξεις

Με εξαίρεση την παράλειψη της πληροφορίας που παρατίθενται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

B2.2 ΑΡΝΗΣΗ ΓΝΩΜΗΣ

➤ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ορισθήκαμε ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων της _____ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών αυτών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. (Παραλείπεται η πρόταση περί της ευθύνης των ελεγκτών).

(Η παράγραφος που πραγματεύεται το εύρος του ελέγχου είτε παραλείπεται είτε διαφοροποιείται ανάλογα με τις περιστάσεις).

(Προστίθεται νέα παράγραφος που πραγματεύεται το περιορισμό του εύρους του ελέγχου ως εξής:)

Δεν κατέστη εφικτό να παρακολουθήσουμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων και να επαληθεύσουμε τις απαιτήσεις κατά πελατών, λόγω των περιορισμών που επιβλήθηκαν στο έργο μας από την ελεγχόμενη εταιρεία.

Δεδομένης της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, αδυνατούμε να εκφέρουμε και δεν εκφέρουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

B .2.3 ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΓΝΩΜΗ

➤ ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ ΛΑΘΟΣ Ή ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ

Γενική Διατύπωση Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

(Παράγραφος ή παράγραφοι που να επεξηγούν τη διαφωνία).

Εξαιτίας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο (ή παραγράφους), κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [ούτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων ή τις ταμειακές ροές της Εταιρείας]* της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία [, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση,]* και, κατά συνέπεια, δεν ικανοποιούν τις διατάξεις της Ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας.

Αδυναμία Συνέχισης της Λειτουργίας της Επιχείρησης

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε ... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην § 4).

Οι δανειακές συμβάσεις της Εταιρείας έχουν εκπνεύσει και τα δάνεια, που είχαν συναφθεί στο παρελθόν, έπρεπε να είχαν αποπληρωθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX. Η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης και εξετάζει το ενδεχόμενο της εκούσιας πτώχευσης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την ύπαρξη σοβαρής αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ' επέκταση, να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το γεγονός αυτό δεν αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις και δεν μνημονεύεται στο προσάρτημα.

Εξαιτίας της παράλειψης οποιασδήποτε αναφοράς στα στοιχεία της προηγούμενης παραγράφου, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της [ούτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων ή τις ταμειακές ροές της Εταιρείας]* της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία [, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση,]* και, κατά συνέπεια, δεν ικανοποιούν τις διατάξεις της Ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας.