

Σχολή Κοινωνικών Επιστημών

Εξ' αποστάσεως Κοινό Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα

Τραπεζική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Διπλωματική Εργασία (ΤΛΧΔΕ)

**«Παρατηρήσεις ορκωτών ελεγκτών και η συμβολή τους στις
οικονομικές καταστάσεις»**

Μούχαϊ Ερνέλα

AM 158727

Επιβλέπων Καθηγητής: Σώρρος Ιωάννης

Αθήνα, Μάρτιος 2025

Η παρούσα εργασία αποτελεί πνευματική ιδιοκτησία της φοιτήτριας Μούχαϊ Ερνέλα που την εκπόνησε. Στο πλαίσιο της πολιτικής ανοικτής πρόσβασης ο συγγραφέας/δημιουργός εκχωρεί στο ΕΑΠ, μη αποκλειστική άδεια χρήσης του δικαιώματος αναπαραγωγής, προσαρμογής, δημόσιου δανεισμού, παρουσίασης στο κοινό και ψηφιακής διάχυσής τους διεθνώς, σε ηλεκτρονική μορφή και σε οποιοδήποτε μέσο, για διδακτικούς και ερευνητικούς σκοπούς, άνευ ανταλλάγματος και για όλο το χρόνο διάρκειας των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Η ανοικτή πρόσβαση στο πλήρες κείμενο για μελέτη και ανάγνωση δεν σημαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρηση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας του συγγραφέα/δημιουργού ούτε επιτρέπει την αναπαραγωγή, αναδημοσίευση, αντιγραφή, αποθήκευση, πώληση, εμπορική χρήση, μετάδοση, διανομή, έκδοση, εκτέλεση, «μεταφόρτωση» (downloading), «ανάρτηση» (uploading), μετάφραση, τροποποίηση με οποιονδήποτε τρόπο, τμηματικά ή περιληπτικά της εργασίας, χωρίς τη ρητή προηγούμενη έγγραφη συναίνεση του συγγραφέα/δημιουργού. Ο συγγραφέας/δημιουργός διατηρεί το σύνολο των ηθικών και περιουσιακών του δικαιωμάτων.

**«Παρατηρήσεις ορκωτών ελεγκτών και η συμβολή τους στις
οικονομικές καταστάσεις»**

«Notes of certified auditors and their contribution to the financial statements»

Μούχαϊ Ερνέλα

Επιτροπή Κρίσης

Επιβλέπων Καθηγητής:
Δρ. Ιωάννης Σώρρος

Συν-Επιβλέπων Καθηγητής:
Δρ. Πέτρος Λοής

Αθήνα, Μάρτιος 2025

Ερνέλα Μούχαϊ, Παρατηρήσεις ορκωτών ελεγκτών και η συμβολή τους στις οικονομικές καταστάσεις

Η παρούσα διπλωματική είναι αφιερωμένη στους καθηγητές μου και στην οικογένειά μου για την αμέριστη βοήθεια, την ψυχολογική υποστήριξη και την συμπαράσταση που μου έχουν εκφράσει σε κάθε μου βήμα.

Περίληψη

Οι συνεχείς εξελίξεις που παρατηρούνται στον κλάδο της λογιστικής και κατ' επέκταση της ελεγκτικής, έχουν δημιουργήσει ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον, το οποίο συνοδεύεται από αυξημένο βαθμό κινδύνου τόσο για τις επιχειρήσεις, όσο και για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Η αβεβαιότητα και οι διαρκείς μεταβολές που επικρατούν, καθιστούν απαραίτητη τη συνεχή επιμόρφωση των επαγγελματιών του κλάδου προκειμένου να αποφεύγονται τα λάθη που μπορούν να προκύψουν, είτε εκούσια είτε ακούσια. Μέσα από τη διαδικασία της ελεγκτικής, εξασφαλίζεται η ακρίβεια και η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης απαλλαγμένη από κάθε στοιχείο λάθους ή απάτης. Η παρούσα διπλωματική εργασία επικεντρώνεται στην ανάλυση των παρατηρήσεων, όπως αυτές διατυπώνονται στις εκθέσεις των ελεγκτών και στη διερεύνηση της επίδρασής τους στις οικονομικές καταστάσεις. Σε πρώτη φάση, γίνεται μια βιβλιογραφική επισκόπηση παρουσιάζοντας το ελεγκτικό και νομικό πλαίσιο, και στη πορεία, ακολούθησε το ερευνητικό κομμάτι, για το οποίο αξιοποιήθηκε ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα εταιρειών από διάφορους κλάδους. Η ανάλυση επικεντρώθηκε στη διερεύνηση των επιπτώσεων των παρατηρήσεων σε διάφορα επιμέρους στοιχεία του ισολογισμού και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως και στη συστηματική καταγραφή και αξιολόγηση της συχνότητας εμφάνισης των διαφορετικών τύπων γνώμης που εκφράζονται από τους ορκωτούς ελεγκτές. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης υπογραμμίζουν τη σημασία των παρατηρήσεων αυτών, καθώς επηρεάζουν σε ουσιαστική βάση την εικόνα που παρουσιάζουν οι εξεταζόμενες επιχειρήσεις έπειτα από τις σχετικές διορθώσεις και αναμορφώσεις. Επιπλέον, συμβάλλουν καθοριστικά στη δημιουργία μιας πιο αξιόπιστης και διαφανούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η οποία αποτελεί βασικό εργαλείο για την λήψη των αποφάσεων από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Λέξεις – Κλειδιά

ελεγκτική, οικονομικές καταστάσεις, εκθέσεις, γνώμη, παρατηρήσεις, σημειώσεις, αναμόρφωση αποτελεσμάτων

«Notes of certified auditors and their contribution to the financial statements»

Ernela Mouchai

Abstract

The ongoing developments in the field of accounting, and consequently auditing, have created a constantly evolving environment accompanied by an increased level of risk for both businesses and users of financial statements. The uncertainty and continual changes prevailing in this landscape necessitate the ongoing education and training of professionals in the field, in order to prevent errors that may arise either intentionally or unintentionally. Through the auditing process, the accuracy and reliability of financial reporting are ensured, free from any element of error or fraud. This diploma thesis focuses on analyzing the notes made by auditors as outlined in their reports and examining their impact on financial statements. To achieve the above objective, a representative sample of companies from various sectors was utilized. Initially, a literature review was conducted to present the auditing and legal framework, followed by the research component, which utilized a representative sample of companies from various sectors. The analysis focused on investigating the effects of the notes on specific elements within the balance sheet and financial statements, as well as systematically recording and assessing the frequency of different types of opinions expressed by auditors. The results of the analysis highlight the importance of these observations, as they substantially influence the image presented by the analyzed companies following the relevant corrections and adjustments. Furthermore, they play a decisive role in creating more reliable and transparent financial reporting, which serves as a vital tool for decision-making by stakeholders or relevant users of them.

Keywords

audit, financial statements, reports, notes, restatement of results

Περιεχόμενα

| | |
|---|-----|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ..... | v |
| ABSTRACT..... | vi |
| ΚΑΤΑΛΟΓΟΙ ΠΙΝΑΚΩΝ..... | ix |
| ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ..... | vii |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ..... | 01 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ | 02 |
| 2.1 Εννοιολογική σημασία..... | 02 |
| 2.2 Αναγκαιότητα και σκοπός | 02 |
| 2.3 Είδη ελεγκτικής και ελέγχου..... | 04 |
| 2.4 Κατηγορίες ελεγκτών..... | 05 |
| 2.5 Νομικό πλαίσιο ελεγκτικής..... | 05 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 08 |
| 3.1 Εισαγωγικά στοιχεία | 08 |
| 3.2 Παραποίηση οικονομικών καταστάσεων | 09 |
| 3.3 Ελεγκτική οικονομικών καταστάσεων | 12 |
| 3.4 Η έκθεση ελέγχου | 14 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ | 18 |
| 4.1 Έκθεση με σύμφωνη γνώμη | 18 |
| 4.2 Έκθεση με αρνητική γνώμη..... | 21 |
| 4.3 Έκθεση με άρνηση γνώμης | 26 |
| 4.4 Έκθεση με γνώμη επιφύλαξης | 31 |
| 4.5 Έκθεση γνώμης με θέμα έμφασης | 38 |
| 4.6 Διάφορες παραλλαγές εκθέσεων..... | 41 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΒΟΛΗ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ..... | 43 |
| 5.1 Συμβολή παρατηρήσεων..... | 43 |
| 5.2 Τρόπος επίδρασης παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις..... | 44 |

| | |
|---|----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ..... | 49 |
| 6.1 Γενικά | 49 |
| 6.2 Ανάλυση και παρουσίαση ποσοτικών δεδομένων έρευνας..... | 49 |
| 6.2.1 Διαχείριση και αξιολόγηση ετήσιων και συγκεντρωτικών δεδομένων..... | 49 |
| 6.2.2 Διαχείριση και αξιολόγηση δεδομένων εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιρειών..... | 51 |
| 6.2.3 Διαχείριση και αξιολόγηση δεδομένων κερδοφόρων και ζημιογόνων εταιρειών..... | 52 |
| 6.2.4 Διαχείριση και αξιολόγηση δεδομένων ανά κλάδο..... | 53 |
| 6.3 Εφαρμογή αναμορφώσεων λόγω ελεγκτικών παρατηρήσεων..... | 56 |
| 6.4 Αποτελέσματα έρευνας..... | 60 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ..... | 63 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 65 |

ΚΑΤΑΛΟΓΟΙ ΠΙΝΑΚΩΝ

| ΠΙΝΑΚΕΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ | ΣΕΛΙΔΕΣ |
|--|---------|
| Πίνακας 1 : Διαχρονική διαμόρφωση των στόχων της ελεγκτικής, <i>Πηγή:</i> Brown R. G. (1962), ‘Changing Audit Objectives and Techniques’, <i>The Accounting Review</i> , Vol. 37, No.4, pp. 696–703 | 03 |
| Πίνακας 2: Καθορισμός οντοτήτων βάση του Ν. 4308/2014 | 09 |
| Πίνακας 3: Ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, Σχεδιάγραμμα 1.3, σελ. 56 | 13 |
| Πίνακας 4 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 196- 197 | 18 |
| Πίνακας 5 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη του ελεγκτή (ΔΕΠ 700) <i>Πηγή:</i> Καραμάνης Κ & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ. 15-20 | 19 |
| Πίνακας 6 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω αξιοσημείωτου λάθους ή παράλειψης δεδομένων από την μεριά της οικονομικής οντότητας <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 199-200 | 22 |
| Πίνακας 7 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω αδυναμίας συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 202 | 23 |
| Πίνακας 8 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη του ελεγκτή (ΔΕΠ 705) <i>Πηγή:</i> Καραμάνης Κ & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 53-54 | 24 |
| Πίνακας 9 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με άρνηση γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 201 | 26 |
| Πίνακας 10 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με άρνηση γνώμης του ελεγκτή (ΔΕΠ 705) λόγω αδυναμίας συγκέντρωσης των ελεγκτικών στοιχείων για ένα στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων <i>Πηγή:</i> Καραμάνης Κ & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 55-56 | 27 |
| Πίνακας 11 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με άρνηση γνώμης του ελεγκτή (ΔΕΠ 705) λόγω αδυναμίας συλλογής των ελεγκτικών αποδείξεων για πολλά επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων <i>Πηγή:</i> Καραμάνης Κ & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 56-57 | 29 |
| Πίνακας 12 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω περιορισμών στο φάσμα του πεδίου ελέγχου <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 198 | 31 |
| Πίνακας 13 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω σημαντικού λάθους (περίπτωση απόσβεσης παγίων) <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 199 | 32 |
| Πίνακας 14 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω σημαντικού λάθους (περίπτωση προβλέψεων) <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 199-200 | 34 |

| | |
|---|----|
| Πίνακας 15 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω σημαντικής παράλειψης <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 200 | 35 |
| Πίνακας 16 : Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή και θέμα έμφασης (ΔΕΠ 701) <i>Πηγή:</i> Καραμάνης Κ & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 58-59 | 37 |
| Πίνακας 17 : Υπόδειγμα έκθεσης γνώμης με θέμα έμφασης από τον ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) <i>Πηγή:</i> Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 206 | 38 |
| Πίνακας 18 : Υπόδειγμα έκθεσης γνώμης με θέμα έμφασης από τον ελεγκτή (ΔΕΠ 701) <i>Πηγή:</i> Καραμάνης Κ & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 58 | 39 |
| Πίνακας 19 : <i>Ανάλυση Δεδομένων Ανά Έτος Και Στο Σύνολο</i> <i>Πηγή:</i> Ανάλυση δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 50 |
| Πίνακας 20 : <i>Ανάλυση Δεδομένων Εισηγμένων και Μη Εισηγμένων Εταιρειών</i> <i>Πηγή:</i> Ανάλυση δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 51 |
| Πίνακας 21 : <i>Ανάλυση Δεδομένων Κερδοφόρων και Ζημιογόνων Εταιρειών</i> <i>Πηγή:</i> Ανάλυση δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 53 |
| Πίνακας 22 : <i>Ανάλυση Δεδομένων Εταιρειών ανά Κλάδο</i> <i>Πηγή:</i> Ανάλυση δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 54 |

| ΠΙΝΑΚΕΣ ΓΡΑΦΙΚΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ | ΣΕΛΙΔΕΣ |
|--|----------------|
| Γράφημα 1 : Το τρίγωνο της απάτης <i>Πηγή:</i> Harrison, etal.(2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα. Μετάφραση 10η αγγλική έκδοση, Λευκωσία: Ιατρικές Εκδόσεις Π.Χ. Πασχαλίδης, Πίνακας 4-1, σελ. 218 | 11 |
| Γράφημα 2 : <i>Απεικόνιση Ανάλυσης Δεδομένων Ανά Έτος Και Στο Σύνολο</i> <i>Πηγή:</i> Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 50 |
| Γράφημα 3 : <i>Απεικόνιση Ανάλυσης Δεδομένων Εισηγμένων και Μη Εισηγμένων Εταιρειών</i> <i>Πηγή:</i> Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 51 |
| Γράφημα 4 : <i>Απεικόνιση Ανάλυσης Δεδομένων Κερδοφόρων και Ζημιογόνων Εταιρειών</i> <i>Πηγή:</i> Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 53 |
| Γράφημα 5 : <i>Απεικόνιση Ανάλυσης Εταιρειών ανά Κλάδο</i> <i>Πηγή:</i> Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από Data Prisma της ICAP GROUP | 55 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η παρούσα διπλωματική εργασία επικεντρώνεται στη σημαντικότητα των ελεγκτικών παρατηρήσεων, οι οποίες αποτελούν θεμελιώδες εργαλείο για την αναβάθμιση της αξιοπιστίας και της διαφάνειας στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Μέσα από την μελέτη αυτή, διερευνώνται οι πολλαπλές διαστάσεις της ελεγκτικής διαδικασίας, υπογραμμίζοντας τον κρίσιμο ρόλο που έχουν οι παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών τόσο στη διαμόρφωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όσο και στη διασφάλιση της συμμόρφωσης με τα θεσπισμένα πρότυπα που έχουν οριστεί σε εθνικό και σε διεθνές επίπεδο.

Παράλληλα, εστιάζεται η συστηματική εξέταση και ανάλυση των διαφορετικών τύπων ελεγκτικών γνώμεων, ανακαλύπτοντας τη συχνότητα εμφάνισής τους και τη συμβολή τους στη συνολική εικόνα των οικονομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, οι παρατηρήσεις αυτές αποτελούν καθοριστικό παράγοντα για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των ενδιαφερόμενων μερών, προσφέροντας ένα αδιαμφισβήτητο εργαλείο αξιολόγησης και στρατηγικής λήψης των αποφάσεων.

Με την παρούσα εργασία, επιδιώκεται να αναδειχθεί όχι μόνο η θεωρητική υπόσταση των παρατηρήσεων αλλά και η πρακτική τους επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις. Ειδικότερα, εξετάζονται επιμέρους στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης τόσο πριν όσο και μετά τις απαραίτητες αναμορφώσεις. Ο σκοπός της ανάλυσης είναι η δημιουργία μιας πιο ολοκληρωμένης και σφαιρικής εικόνας των επιδόσεων των επιχειρήσεων που είναι υπό μελέτη, οδηγώντας σε σαφή και ουσιαστικά συμπεράσματα στο τέλος της έρευνας. Η συλλογή δεδομένων για την παρούσα μελέτη βασίστηκε κυρίως στη βάση δεδομένων της ICAP, ενώ για το θεωρητικό υπόβαθρο χρησιμοποιήθηκαν τόσο έντυπα όσο και διαδικτυακά μέσα. Ταυτόχρονα, έγινε προσπάθεια παράθεσης ορισμένων παραδειγμάτων με σκοπό να καλυφθούν ορισμένες πτυχές στην εργασία που παρουσίαζαν κενό λόγω έλλειψης πλήρων δεδομένων από το αρχειοθετημένο υλικό που ανακτήθηκε από τη βάση δεδομένων. Αυτή η προσέγγιση στοχεύει να ενισχύσει την εγκυρότητα και τη χρησιμότητα των συμπερασμάτων που θα εξαχθούν.

Πριν εστιάσουμε στα τελικά συμπεράσματα, είναι απαραίτητο να αναλύσουμε μεθοδικά βασικά στοιχεία που αφορούν τη διαδικασία της ελεγκτικής αλλά και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ώστε να αποκτήσουμε μια σαφέστερη εικόνα και κατανόηση των σχετικών δεδομένων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΣΗΜΑΣΙΑ

Κάθε επιχείρηση οφείλει να αποτυπώνει ορθά τα οικονομικά της αποτελέσματα όπως και την θέση της. Ο έλεγχος συμβάλλει καθοριστικά στην διαπίστωση περί της ορθότητας ή μη της παραπάνω έκθεσης. Ακολουθώντας τις κοινώς παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή την διοικητική πολιτική της εταιρείας (εσωτερικός έλεγχος), η ελεγκτική είναι υπεύθυνη για την διαπίστωση περί της ορθής ή μη παρουσίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Shaohua et al., 2025)

Σύμφωνα με την Αμερικάνικη Ένωση Λογιστών (American Accounting Association – AAA)¹ η Ελεγκτική ορίζεται ως «μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία έχουν να κάνουν με την πιστοποίηση οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

2.2 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ

Η αναγκαιότητα ύπαρξης της Ελεγκτικής εντοπίζεται από τον Μεσαίωνα κι έπειτα με την ανοδική πορεία του κλάδου της Λογιστικής. Μέχρι τη σήμερα ημέρα, η Ελεγκτική θεωρείται αρκετά σημαντική και η αναγκαιότητα του ελέγχου τεράστια. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Shaohua et al., 2025, U.S. Treasury, 2008).

Αρκεί να αναφέρουμε ένα ρεαλιστικό παράδειγμα για να καταδείξουμε την ανάγκη για έλεγχο. Αν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση αποφασίζει την λήψη δανείου, τότε ο τραπεζικός υπάλληλος θα πρέπει να εξετάσει ορισμένες πληροφορίες προκειμένου να αποφασίσει εάν θα της χορηγήσει το δάνειο ή όχι. Τέτοιες πληροφορίες αφορούν τις οικονομικές σχέσεις που είχε στο παρελθόν η επιχείρηση με την Τράπεζα και η οικονομική κατάσταση της εταιρείας όπως αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις. Εάν αποφασιστεί να του χορηγηθεί το δάνειο και στις οικονομικές καταστάσεις έχουν αποτυπωθεί ανακριβή

¹Committee on Basic Auditing Concepts (1973), A Statement of Basic Auditing Concepts. Studies in Accounting Research (6), Florida: American Accounting Association

στοιχεία, τότε δημιουργείται κίνδυνος πληροφόρησης. Αν όμως, οι οικονομικές καταστάσεις ελεγχθούν, τότε αποδεικνύεται η διαφάνεια και η συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα, γεγονός που ενισχύει την αξιοπιστία της εταιρείας διευκολύνοντας έτσι την χρηματοδότηση και την ενίσχυση της εμπιστοσύνης. (Arens, et al.,2012 , Tennant,2024)

Η Ελεγκτική από την αρχαιότητα μέχρι και σήμερα έχει δεχθεί μεγάλη εξέλιξη και οι στόχοι της έχουν αυξηθεί. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006)

Πίνακας 1

Διαχρονική διαμόρφωση των στόχων της ελεγκτικής

| Χρονική Περίοδος | Ελεγκτικοί στόχοι ως δηλωμένοι | Έκταση ελέγχου | Αναγνώριση της σημασίας εσωτερικού ελέγχου |
|---|---|--|--|
| Αρχαιότητα-1500 1500-1850 1850-1905 | Ανακάλυψη απάτης Ανακάλυψη απάτης Ανακάλυψη απάτης. Ανίχνευση τυπογραφικών σφαλμάτων | Λεπτομερής Λεπτομερής Κάποιοι έλεγχοι, κυρίως λεπτομερείς | Ανύπαρκτη Ανύπαρκτη Ανύπαρκτη |
| 1905-1933 | Εκτίμηση της ακρίβειας της αναφερόμενης οικονομικής θέσης. Ανακάλυψη απάτης και λαθών. | Λεπτομερής και έλεγχοι | Μικρή αναγνώριση |
| 1933-1940 | Εκτίμηση της ακρίβειας της αναφερόμενης οικονομικής θέσης. Ανακάλυψη απάτης και λαθών. | Έλεγχοι | Αυξανόμενη αναγνώριση |
| 1940-1960 | Εκτίμηση της ακρίβειας της αναφερόμενης οικονομικής θέσης. | Έλεγχοι | Σημαντική |

Πηγή: Brown R. G. (1962), 'Changing Audit Objectives and Techniques', *The Accounting Review*, Vol. 37, No.4, pp. 696–703

Λαμβάνοντας υπόψη την εξελικτική πορεία της Ελεγκτικής και σύμφωνα με νεότερες αναλύσεις, σκοπός της Ελεγκτικής είναι (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006 , Tennant,2024):

- α. η ανίχνευση και η αποτροπή λαθών και δόλιας δραστηριότητας.
- β. η βελτίωση των εσωτερικών διαδικασιών της επιχείρησης.
- γ. η συμμόρφωση με τους κανονισμούς και τους νόμους.
- δ. η διασφάλιση της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων.
- ε. η ενίσχυση της εμπιστοσύνης.

2.3 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση που έχει με τον αποδέκτη του ελέγχου, η Ελεγκτική χωρίζεται σε Εσωτερική, Εξωτερική (ή Ανεξάρτητη) και Κρατική. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006)

- Εσωτερική Ελεγκτική: Οι έλεγχοι διενεργούνται από άτομα που έχουν σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ή υπαλληλική ιδιότητα με την επιχείρηση, την οποία ελέγχουν (εσωτερικοί ελεγκτές).
- Εξωτερική (ανεξάρτητη) Ελεγκτική: Οι έλεγχοι γίνονται από εξωτερικούς ελεγκτές (ορκωτούς).
- Κρατική Ελεγκτική: Οι έλεγχοι ασκούνται από κρατικούς φορείς.

Ανάλογα με το αντικείμενο του ελέγχου, ο έλεγχος χωρίζεται σε χρηματοοικονομικό, λειτουργικό, συμμόρφωσης, αποδοτικότητας και ειδικό. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006)

α. Χρηματοοικονομικός έλεγχος: Πρόκειται για τον έλεγχο που γίνεται στις οικονομικές καταστάσεις για την διαπίστωση της ορθότητάς τους και κατ' επέκταση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

β. Λειτουργικός έλεγχος: Ο έλεγχος γίνεται για την αξιολόγηση μιας λειτουργίας της επιχείρησης κατά πόσο συμβαδίζει με τις αρχές που έχουν θεσπιστεί εντός οργανισμού αλλά και κλάδου.

γ. Έλεγχος συμμόρφωσης: Ο έλεγχος έχει ως στόχο να φανερώσει κατά πόσο μια εταιρεία συμμορφώνεται με όρους και διαδικασίες που έχουν εξαρχής αποφασιστεί.

δ. Έλεγχος Αποδοτικότητας: Διενεργείται κυρίως από τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι καλούνται να διαπιστώσουν κατά πόσο οι στόχοι της επιχείρησης έχουν επιτευχθεί.

ε. Ειδικός έλεγχος: Πρόκειται για τον έλεγχο που δεν ανήκει στα παραπάνω είδη ελέγχου και συνήθως διενεργείται κατά περίπτωση και κατά εντολή. Χαρακτηριστικό παράδειγμα, ο δικαστικός έλεγχος που αφορά το άρθρο 40 του Ν.2190, τον οποίο έχουν δικαίωμα να ζητήσουν διάφορες ομάδες που έχουν έννομο συμφέρον σε εταιρείες Α.Ε.

2.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Όπως ο έλεγχος χωρίζεται σε διάφορες κατηγορίες έτσι και οι ελεγκτές χωρίζονται σε διάφορους τύπους. Αυτοί είναι (Conmy, n.d.):

- Οι εσωτερικοί ελεγκτές.
- Οι εξωτερικοί ελεγκτές.
- Οι δημόσιοι ελεγκτές.
- Οι ελεγκτές του Οικονομικού Εγκλήματος.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι οι επαγγελματίες εσωτερικά της εταιρείας που παρέχουν αξιολογήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και επί των λειτουργικών δραστηριοτήτων της. Σκοπός τους είναι η εξάλειψη κάθε πιθανής παραβατικής δραστηριότητας.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι οι ανεξάρτητοι επαγγελματίες, οι οποίοι δεν συνδέονται με κάποια σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία, αλλά συνήθως με κρατικούς φορείς και στοχεύουν στο να παρέχουν αμερόληπτες απόψεις που αφορούν την οικονομική θέση της επιχείρησης.

Οι δημόσιοι ελεγκτές είναι οι ελεγκτές που εξυπηρετούν κρατικούς φορείς. Εκτελούν διάφορους ελέγχους, όπως έλεγχο δαπανών και νομιμότητας με απώτερο σκοπό τη σωστή λειτουργία του δημοσίου τομέα και την ενίσχυση της δημόσιας εμπιστοσύνης.

Οι ελεγκτές του Οικονομικού Εγκλήματος έχουν στενή συνεργασία με τους νομικούς και ειδικεύονται στο να ελέγχουν εάν κάποια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι παράνομη.

2.5 ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την ελεγκτική απαρτίζεται από μια σειρά νόμων, κανονισμών και προτύπων που ορίζουν τις αρχές και τις διαδικασίες για την διενέργεια των οικονομικών ελέγχων και τον προσδιορισμό των καθηκόντων των ελεγκτών. Η επιλογή των ελεγκτών για διεξαγωγή του ελέγχου γίνεται κατά τη συνεδρίαση των μετόχων και η αμοιβή τους καθορίζεται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών και ελέγχεται από το Υπουργείο Εμπορίου. Οι μέτοχοι εταιρειών έχουν πρωταρχικό δικαίωμα να ζητήσουν από τους ελεγκτές να ελέγξουν την οικονομική θέση της επιχείρησης. Ο έλεγχος εφαρμόζεται από στελέχη

υψηλού γνωστικού επιπέδου οι οποίοι ακολουθούν ορισμένους κανόνες.

(Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006, Shaohua et al., 2025, U.S. Treasury, 2008)

Ο Νόμος 2190/1920 περιγράφει το βασικό νομικό πλαίσιο της Ελεγκτικής και τα άρθρα 36 & 37 , περιλαμβάνουν διάφορες θεσπίσεις που έχουν οριστεί από την Ευρωπαϊκή Κοινότητα όσον αφορά τον έλεγχο. Συμπεριλαμβάνεται μια σειρά προβλέψεων που εμπεριέχονται στην 8η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Κοινότητας σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και το άρθρο 42α του ίδιου Νόμου περιγράφει τα κριτήρια με τα οποία διενεργείται ο έλεγχος στις οικονομικές οντότητες και κατά περιόδους ανανεώνεται με τις τελευταίες αλλαγές. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006)

Με το Προεδρικό Διάταγμα 226/92, άρθρο 3, αναγνωρίζουμε τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕΛ) ως προς τη σύσταση, την οργάνωση και τη δραστηριότητά του. Το ελεγκτικό έργο ανατίθεται νομίμως στους ορκωτούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των παραστατικών και γενικότερα των νόμιμων δικαιολογητικών που προσκομίζει η επιχείρηση και την ορθή εξακρίβωση ότι η οικονομική θέση της οντότητας αποτυπώνεται ορθά για την περίοδο για την οποία ελέγχεται (άρθρο 16, §1). (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006 , ΦΕΚ Α'120/ 10.07.1992)

Το ελεγκτικό έργο περιγράφεται κυρίως στο Νόμο 4449/2017 (άρθρα 30-32). Ο νόμος αυτός περιγράφει τις προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση των οικονομικών εταιρικών ελέγχων και την εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών. Έχοντας ανανεωθεί με τις Ευρωπαϊκές Οδηγίες(2014/56/ΕΕ και 537/2014/ΕΕ), σε αυτό το νόμο συναντάμε την υποχρεωτικότητα διενέργειας ελέγχου στις μεγάλες εταιρείες, τις διαδικασίες που θα πρέπει να τηρούνται από τους ελεγκτές κατά την διάρκεια ελέγχου, τα κριτήρια με τα οποία εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία των ελεγκτών και τις ευθύνες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των αρμόδιων εποπτικών αρχών. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ΦΕΚ Α'7/24.01.2017)

Όσον αφορά τις Δημόσιες Υπηρεσίες, οι διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθούνται περιγράφονται στο Νόμο 2579/1998 και σε αυτόν καθορίζονται οι διαδικασίες ελέγχου των υπηρεσιών αυτών και οι υποχρεώσεις των δημόσιων ελεγκτών.(ΦΕΚ Α'31/17.02.1998)

Πέρα από τους νόμους κρατών, η Ελεγκτική ασκείται ακολουθώντας ορισμένα πρότυπα : τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά τα πρότυπα περιέχουν οδηγίες περί της διαδικασίας που θα πρέπει να ακολουθηθεί από τους ελεγκτές για την διεξαγωγή του ελέγχου καθώς επίσης και τις βασικές αρχές για τη σύνταξη των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006, The ΠΑ,2024, Yiannoulis, Vortelinos & Passas, 2025)

Επιπλέον, συμμορφώνεται με διάφορες οδηγίες που ορίζονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση όπως γίνεται με την Οδηγία 2006/43/EK , η οποία δίνει σαφείς οδηγίες για την υποχρεωτικότητα του ελέγχου των μεγάλων εταιρειών στην ΕΕ και τις διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθηθούν σε επίπεδο ευρωπαϊκό. (Ευρωπαϊκή Ένωση, 2006)

Οι ελεγκτές οφείλουν να σέβονται επίσης και τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που διέπει το επάγγελμα και να συμπεριφέρονται υπεύθυνα προς τους πελάτες τους, δηλαδή την ελεγχόμενη εκάστοτε εταιρεία καθώς επίσης και την κοινωνία. Θα πρέπει να διασφαλίζεται η ακεραιότητα και η αντικειμενικότητά τους και να αποφεύγονται καταστάσεις που θέτουν υπό αμφισβήτηση την αμεροληψία τους και κατά συνέπεια βλάπτουν τον κλάδο. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006 , IESBA,2024)

Όπως κάθε επαγγελματίας ορίζεται υπεύθυνος να εκτελέσει αποτελεσματικά μία εργασία, έτσι και ο ελεγκτής δεσμεύεται ηθικά και νομικά, προς την ελεγχόμενη εταιρεία αλλά και προς τους τρίτους πως θα εκτελέσει αμερόληπτα και σωστά τον έλεγχο. Οι ελεγκτές οφείλουν να συμμορφώνονται με τον Αστικό και Ποινικό Κώδικα. Έχουν τεράστια ευθύνη για την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων τους και εάν διαπιστωθεί παράλειψη ή παραποίηση στοιχείων από μεριάς τους, τότε έρχονται αντιμέτωποι με ποινικές και πειθαρχικές συνέπειες, όπως ορίζεται και στο άρθρο 16 παρ. 5 του παλαιού Νομοθετικού Διατάγματος 3329/1955 και τιμωρούνται όπως ορίζουν τα άρθρα 242, 252, 386 και 458 του Ποινικού Κώδικα. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006)

Η νομοθεσία που αφορά το ελεγκτικό επάγγελμα είναι εκτενής και υπόκειται σε συνεχείς ανανεώσεις και τροποποιήσεις. Οι ελεγκτές οφείλουν να ενημερώνονται τακτικά για κάθε νέα αλλαγή που προκύπτει , ώστε να διασφαλίζουν την υψηλότερη απόδοση και να συμμορφώνονται με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α.,2006, IESBA,2024, The ΠΑ,2024)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν σημαντική πηγή πληροφόρησης, καθώς παρουσιάζουν την οικονομική πορεία μιας οντότητας σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Έχουν την δυνατότητα να πληροφορούν σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή (σε εξαμηνιαία ή ετήσια βάση) την θέση στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να εκτιμήσει το ποσό και τον χρόνο των μελλοντικών ταμειακών ροών καθώς επίσης και τα ρίσκα που συνδέονται με αυτές. (Κάντζος, 2013 , Harisson et. al, 2015)

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα πρότυπα και τις απαιτήσεις που ορίζουν τα ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και τα ΔΛΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα). (Θάνος Γ.Α. και Θάνος Ι.Γ., 2012 , Taxheaven.gr)

Οι κυριότερες οικονομικές καταστάσεις που αποτελούν εργαλεία και για τα δύο παραπάνω λογιστικά συστήματα, περιλαμβάνουν (Κάντζος, 2013, Καραγιώργος και Πετρίδης, 2010 , Harisson et. al, 2015):

- Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και Λοιπών Εισοδημάτων
- Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Τις Σημειώσεις

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/2014):

Οι μεγάλες οικονομικές μονάδες οφείλουν να συντάσσουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, την Κατάσταση Χρηματοροών και το Προσάρτημα (ή Σημειώσεις).

Οι μεσαίες οικονομικές μονάδες οφείλουν να καταρτίζουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης και το Προσάρτημα (ή Σημειώσεις).

Οι μικρές και πολύ μικρές οικονομικές μονάδες οφείλουν να καταρτίζουν Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και το Προσάρτημα (ή Σημειώσεις).

Ως προς τον τρόπο που ορίζουμε τις οικονομικές μονάδες σε μεγάλες, μεσαίες και μικρές (ή πολύ μικρές) αρκεί να ανατρέξουμε στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 2

Καθορισμός οντοτήτων βάση του Ν. 4308/2014

| Οντότητες | | | | |
|---|--|---|---|---|
| | Μεγάλες | Μεσαίες | Μικρές | Πολύ μικρές |
| Σύνολο Ενεργητικού | 20.000.000 € | 20.000.000 € | 4.000.000 € | 350.000 € |
| Καθαρός Κύκλος Εργασιών | 40.000.000 € | 20.000.000 € | 8.000.000 € | 700.000 € |
| Μέσος όρος απασχολουμένων | 250 άτομα | 250 άτομα | 50 άτομα | 10 άτομα |
| | Υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 παραπάνω | Δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 παραπάνω | Δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 παραπάνω | Δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 παραπάνω |
| Οι ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμες και οι ατομικές επιχειρήσεις με την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 € εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες. | | | | |

Τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ παρότι παρουσιάζουν διαφορές μεταξύ τους, εξασφαλίζουν τόσο σε εθνική όσο και σε διεθνή κλίμακα, την ομοιομορφία και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες που παρέχονται μέσα από αυτές είναι καταλυτικές για την λήψη αποφάσεων από τα ενδιαφερόμενα μέλη, καθώς χρησιμοποιούνται από πολλές ομάδες χρηστών, όπως τους μετόχους, τα διάφορα Πιστωτικά Ιδρύματα, τους προμηθευτές, τους πελάτες, το προσωπικό, τους ανταγωνιστές, επαγγελματικές οργανώσεις, Τοπική Εξουσία και άλλες επίσημες αρχές κάθε μία για τον δικό της σκοπό. Επομένως, ο έλεγχος θεωρείται απαραίτητος για να διασφαλιστεί η ορθή απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων. (Θάνος Γ.Α. και Θάνος Ι.Γ., 2012 , Κάντζος, 2013)

3.2 ΠΑΡΑΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο ελεγκτής υποχρεούται να διεξάγει τον έλεγχο με αμεροληψία και ακρίβεια σεβόμενος τον πελάτη και την κοινωνία. Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 άρθρο 37 παρ. 3 με τις τυχόν τροποποιήσεις «οι ελεγκτές ευθύνονται κατά την ενάσκηση των καθηκόντων των δια παν πταίσμα, υποχρεούμενοι εις αποζημίωση της εταιρείας». Κατά το ελληνικό ελεγκτικό πρότυπο 2240, το οποίο αφορά τα ενδεχόμενα εκούσιων ή ακούσιων λαθών κατά τη διενέργεια του ελέγχου, διακρίνουμε τα σφάλματα σε λάθη και απάτες. Από τα δυο αυτά, είναι σημαντικό να αναλύσουμε τις απάτες που μπορεί να προκύψουν. (Κάντζος, 2013)

Λέγοντας απάτη εννοούμε την σκόπιμη παραποίηση των γεγονότων με σκοπό να πειστεί ένα τρίτο μέρος να ενεργήσει με τρόπο που να προκαλέσει ζημιά. (Harisson et. al, 2015)

Η απάτη στις οικονομικές καταστάσεις εμφανίζεται συχνότερα μέσω της κατάχρησης των περιουσιακών στοιχείων και της παραποίησης των οικονομικών στοιχείων. Η πρώτη περίπτωση περιλαμβάνει περιπτώσεις όπου οι υπάλληλοι της επιχείρησης αποσπών χρηματικά ποσά που δεν δικαιούνται καλύπτοντας τις πράξεις τους αυτές καταχωρώντας εικονικές λογιστικές εγγραφές. Άλλα ενδεικτικά παραδείγματα αποτελούν η υπεξαίρεση αποθεμάτων, οι δωροδοκίες και οι μίζες σε διαδικασίες προμηθειών καθώς και η κατάχρηση εξουσίας μέσω υπέρμετρης χορήγησης δανείων. Στη δεύτερη περίπτωση, η απάτη προέρχεται κυρίως από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη, τα οποία χρησιμοποιούν πλασματικές λογιστικές εγγραφές για να παρουσιάσουν μια παραπλανητικά βελτιωμένη οικονομική εικόνα της επιχείρησης. Συχνά, η τακτική αυτή στοχεύει στην προσέλκυση συνεργασιών ή επενδυτών, οι οποίοι ενδέχεται να μην είχαν ενδιαφέρον σε διαφορετική περίπτωση. Η διαχείρισή αυτή μπορεί να ξεκινήσει με μικρές παραλείψεις ποσών και να καταλήξει σε απόκρυψη στοιχείων για σκοπούς χαμηλής φορολόγησης ή εξασφάλισης τραπεζικής χρηματοδότησης. (Harisson et. al, 2015, IFAC,2010)

Ορισμένες τεχνικές που εφαρμόζονται με σκοπό την απάτη είναι (IFAC,2010):

- Η δημιουργία πλασματικών εγγραφών στο Ημερολόγιο της εταιρείας ιδιαίτερα κατά την ολοκλήρωση της λογιστικής περιόδου, με στόχο την παραποίηση των λειτουργικών αποτελεσμάτων της.
- Η ανάρμοστη προσαρμογή των παραδοχών και αλλαγή των εκτιμήσεων που εφαρμόζονται για την αξιολόγηση των λογαριασμών με υπόλοιπα στα βιβλία.
- Η παράλειψη, επίσπευση ή καθυστέρηση στην καταγραφή των γεγονότων και συναλλαγών στα βιβλία της εταιρείας τα οποία φορούν την περίοδο αναφοράς.

- Η μερική ή ολική απόκρυψη των γεγονότων ικανών να επηρεάσουν το λογιστικό αποτέλεσμα.
- Η προσαρμογή αρχείων και όρων που αφορούν κρίσιμες και μη συνήθεις δραστηριότητες.
- Η εκτέλεση σύνθετων συναλλαγών που έχουν σχεδιαστεί για να παραποιήσουν την χρηματοοικονομική εικόνα ή την απόδοση της εταιρείας.
- Η παραβίαση στη διαχείριση των εισπράξεων, όπως υπεξαίρεση χρημάτων από απαιτήσεις ή διοχέτευση εισπράξεων που σχετίζονται με διαγραφέντες λογαριασμούς σε προσωπικούς λογαριασμούς.
- Η παράνομη ιδιοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας με σκοπό την προσωπική χρήση ή μεταπώληση.
- Η ενεργοποίηση πληρωμών από την επιχείρηση για αγαθά που δεν παρασχέθηκαν, όπως πληρωμές σε ανύπαρκτους προμηθευτές και δωροδοκίες προμηθευτών για διόγκωση των τιμών.

Οι κύριοι παράγοντες που συνιστούν μια απάτη είναι (Harrison et. al, 2015):

- ο Το κίνητρο, το οποίο δημιουργείται από ανάγκη ή αλληστία.
- ο Η ευκαιρία, η οποία δημιουργείται από αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου
- ο Η καθοδήγηση, η οποία δημιουργείται από υποσυνείδητες σκέψεις που δικαιολογούν τις πράξεις του χρήστη.

Και οι τρεις αυτοί παράγοντες συνθέτουν το λεγόμενο «τρίγωνο της απάτης».

Γράφημα 1

Το τρίγωνο της απάτης



Πηγή: Harrison, etal.(2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα. Μετάφραση 10η αγγλική έκδοση, Λευκωσία: Ιατρικές Εκδόσεις Π.Χ. Πασχαλίδης, Πίνακας 4-1, σελ. 218

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) έχει θεσπίσει κατευθυντήριες γραμμές και πρότυπα που αποσκοπούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης. Το 2010, τονίζεται η σημασία της αυστηρής τήρησης των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να ακολουθούνται με σκοπό τη διαχείριση των παραπάνω κινδύνων. (IFAC,2010)

3.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η ελεγκτική διαδικασία των οικονομικών καταστάσεων ξεκινάει με την φάση του σχεδιασμού. Ο ελεγκτής έρχεται σε επαφή με τον πελάτη του και από κοινού αποφασίζουν τον χρόνο έναρξης διεξαγωγής του ελέγχου όσο και τα στάδια υλοποίησής του. Ο σκοπός του σχεδιασμού του ελέγχου είναι η κατανόηση από τον ορκωτό ελεγκτή του κυκλώματος της δραστηριότητας της επιχείρησης. Η ελεγκτική μπορεί να ξεκινήσει πριν το «κλείσιμο των βιβλίων» της υπό εξέταση επιχείρησης για την καλύτερη οργάνωση των εργασιών και να ολοκληρωθεί με το «κλείσιμο» και την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ή εντός των χρονικών προθεσμιών που έχουν οριστεί από τη νομοθεσία. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού, η κατανομή του συνολικού ελέγχου και η ανάθεση τμημάτων σε ομάδα ελέγχου, πραγματοποιείται με τη χρήση εξειδικευμένων ελεγκτικών οδηγιών, προγραμμάτων και εργαλείων προσαρμοσμένο σε κάθε είδος ελεγχόμενης οντότητας. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, INTOSAI,n.d., KPMG, 2025, Shaohua et al., 2025)

Ορισμένα θέματα που απασχολούν τους ελεγκτές και ταυτόχρονα συμβάλλουν στην προετοιμασία του ελέγχου είναι (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, KPMG, 2025):

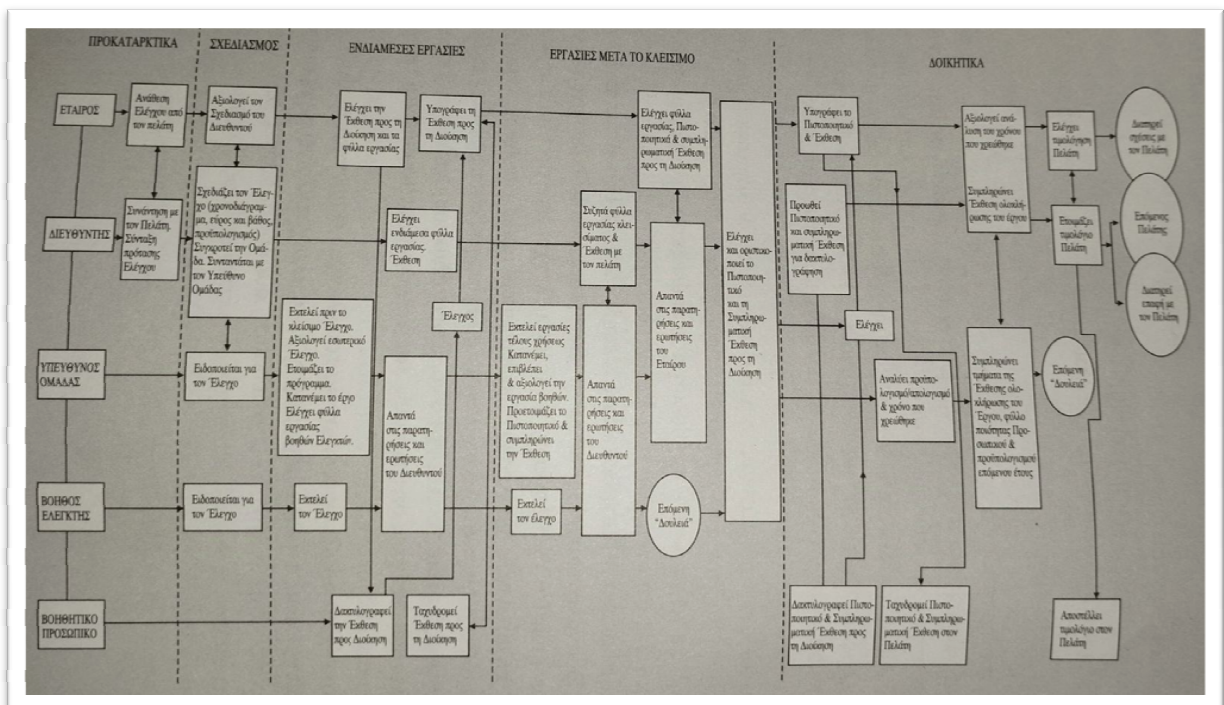
1. το Καταστατικό της επιχείρησης.
2. τα Πρακτικά των γενικών συνελεύσεων και του διοικητικού συμβουλίου.
3. οι Νόμοι που διέπουν την λειτουργία της ελεγχόμενης εκάστοτε οντότητας.
4. ο έλεγχος της νομιμότητας κατοχής των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας.
5. ο έλεγχος και η ενημέρωση από προηγούμενους φακέλους παρελθουσών χρήσεων.

Η επίβλεψη και η αναθεώρηση της ελεγκτικής διαδικασίας ανατίθεται στον υπεύθυνο του ελέγχου, ο οποίος καθορίζει το χρονοδιάγραμμα διεξαγωγής του ελέγχου και αξιολογεί το έργο με βάση τα φύλλα εργασίας και τους φακέλους που συμπεριλαμβάνουν διάφορα στοιχεία και τεκμήρια. Στα φύλλα εργασίας αποτυπώνονται οι διπλές ή τριπλές μονογραφές των ελεγκτών που πραγματοποίησαν την επαλήθευση ανά επίπεδο. Επιπλέον, ο υπεύθυνος εταίρος κάθε πελάτη συνήθως καταγράφει σε ειδικό φύλλο απορίες που μπορεί να έχουν

προκύπτει κατά την διάρκεια ελέγχου και τις διαβιβάζει στον προηγούμενο υπεύθυνο για διευκρινήσεις. Οι εν λόγω απορίες απαιτείται να απαντηθούν πριν από την έναρξη σύνταξης της έκθεσης. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, INTOSAI,n.d., Johri and Singh, 2025)

Η αξιολόγηση του ελέγχου και της εσωτερικής οργάνωσης είναι το επόμενο στάδιο που ακολουθεί την ελεγκτική διαδικασία. Το λογιστήριο, η μηχανογράφηση και η αποθήκη είναι τα τμήματα που σχετίζονται περισσότερο με τον έλεγχο. Η αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωσης καλύπτει την αξιολόγηση της δομής της οντότητας μέσα από το οργανόγραμμα, τις αναλυτικές περιγραφές θέσεων εργασίας για κάθε τμήμα, τα εγχειρίδια που περιγράφουν τις οδηγίες και τις διαδικασίες και όλες τις τεχνικές ή μεθοδολογίες που στοχεύουν στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων της επιχείρησης. Σε περίπτωση που εντοπιστούν σημαντικές αδυναμίες στην εσωτερική οργάνωση της μονάδας και ιδιαίτερα στο λογιστήριο το οποίο ενδιαφέρει πιο πολύ τους ελεγκτές , τότε ο αρμόδιος ελεγκτής οφείλει να διευρύνει την διαδικασία ελέγχου προκειμένου να καλύψει τις διαπιστωμένες αδυναμίες.(Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, INTOSAI,n.d., Johri and Singh, 2025)

Πίνακας 3
Ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου



Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, Σχεδιάγραμμα 1.3, σελ. 56

Αφότου ολοκληρωθεί ο έλεγχος, σειρά έχει η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων. Μία φορά ανά εταιρική χρήση, υποχρεούται να διεξαχθεί η γενική συνέλευση (ετήσια), η οποία

είναι υπεύθυνη για την έγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και ο υπεύθυνος που έχει οριστεί, να τις υπογράψει. (Ν. 4548/2018).

Μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο σειρά έχει η δημοσίευσή τους στο Γ.Ε.ΜΗ. Η δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ. επιτυγχάνεται με την εγγραφή της οντότητας στα μητρώα και την καταχώρηση των δημοσιευμένων συναλλαγών της όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του Ν. 3419/2005, του Ν. 4072/2012 και του Ν.4250/2014. Με την υποβολή των οικονομικών της καταστάσεων, το Διοικητικό Συμβούλιο αναλαμβάνει κάθε νομική ευθύνη που επιφέρει η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. (Ν. 4548/2018).

Με την ελεγκτική των οικονομικών καταστάσεων επιτυγχάνεται (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Shaohua et al., 2025, The ΠΑ,2024, Yiannoulis, Vortelinos & Passas, 2025) :

- 1.η επιμέτρηση και η επαλήθευση των λογιστικών συναλλαγών, επιβεβαιώνοντας τα υπόλοιπα των λογαριασμών απαιτήσεων και υποχρεώσεων με τα εμπλεκόμενα τρίτα μέρη.
2. η ανάλυση των γεγονότων και των πράξεων, επανυπολογίζοντας και επαληθεύοντας τα λογιστικά υπόλοιπα των σχετικών λογαριασμών όπως και του ισοζυγίου.
3. η επαλήθευση της ορθής καταχώρησης των λογιστικών στοιχείων μέσω του δειγματοληπτικού ελέγχου.
4. η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και τα ΔΛΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)
5. η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων βάσει ΕΛΠ και ΔΛΠ.
6. η σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου της ειδικής έκθεσης προς την διοίκηση και
7. η δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή.

3.4 Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όπως είδαμε και παραπάνω, το τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας περιλαμβάνει τη σύνταξη του Πιστοποιητικού Ελέγχου (ή αλλιώς Έκθεσης) του ορκωτού ελεγκτή.

Η Έκθεση Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών αποτελεί σημαντικό και αναπόσπαστο κομμάτι των λογιστικών καταστάσεων. Το περιεχόμενό της αποτυπώνει εν συντομία την θέση της οικονομικής μονάδας και προσδίδει αξιοπιστία στο περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων επικυρώνεται με την Έκθεση των

Ελεγκτών και η ορθότητά τους ως προς την οικονομική θέση και τα αποτελέσματά τους εμπεριέχονται στην έκθεση αυτή. (Κάντζος, 2013)

Σύμφωνα με το Ν. 4336/2015 (ΦΕΚ 94 Α), ανάλογα του μεγέθους της επιχείρησης διακρίνουμε διαφορετικές υποχρεώσεις των οντοτήτων ως προς την κατάρτιση του Πιστοποιητικού Ελέγχου αλλά και ως προς την υποχρέωση δημοσίευσης της Έκθεσης Ελεγκτών στο Γ.Ε.ΜΗ.

Ως προς την υποχρέωση κατάρτισης της Έκθεσης Ελέγχου διακρίνουμε τα εξής:

- ◆ Για τις μεγάλες οντότητες, η κατάρτιση της Έκθεσης Ελεγκτών είναι υποχρεωτική.
- ◆ Για τις μεσαίες, η υποχρέωση κατάρτισης της Έκθεσης Ελεγκτών επιβάλλεται δια νόμου όταν συντάσσουν απλές οικονομικές καταστάσεις, ενώ είναι προαιρετική όταν συντάσσουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- ◆ Για τις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις, δεν υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης της Έκθεσης Ελεγκτών.

Ως προς την υποχρέωση δημοσίευσης της Έκθεσης Ελέγχου στο ΓΕΜΗ έχουμε ως εξής:

- Υποχρεωτικότητα για τις Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ), Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (ΙΚΕ).
- Μη υποχρέωση καταβολής του από ΟΕ και ΕΕ.

Αφότου παρέλθουν είκοσι ημέρες από την πραγματοποίηση της Ετήσιας Γενικής Συνέλευσης, οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιοποιήσουν την Έκθεση Ελεγκτών μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις (Ν. 2190/1920).

Προτού όμως γίνει η δημοσίευση της Έκθεσης Ελεγκτών, θα πρέπει να γίνει η κατάρτιση, η οποία περιλαμβάνει μια σημαντική διαδικασία.

Το περιεχόμενο της Έκθεσης των Ελεγκτών καθορίζεται από τις διατάξεις του Ν.2190/1920 και διακρίνεται σε τρία μέρη.

Το πρώτο μέρος αφορά συγκεκριμένες διαπιστώσεις στις οποίες έχουν προβεί οι ελεγκτές με το πέρας του ελέγχου. Συγκεκριμένα, αναφέρεται αν ακολουθήθηκαν ή όχι τα ελεγκτικά πρότυπα και αν όχι, τότε καταγράφουν λεπτομερώς ποια πρότυπα δεν εφαρμόστηκαν και τον λόγο για τον οποίο δεν εφαρμόστηκαν και τα οποία επιδρούν σημαντικά στην Έκθεση.

Περιγράφεται ο σκοπός και η φύση του ελέγχου όπως επίσης και τα όρια κατά τα οποία διεξήχθη ο έλεγχος.

Το δεύτερο μέρος έχει να κάνει με τα πορίσματα του ελέγχου και περιλαμβάνουν διάφορες πιθανές παρατηρήσεις που μπορεί να προέκυψαν κατά την διαδικασία του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων. Οι ελεγκτές αναφέρονται στο πρόβλημα το οποίο προσδίδει αναξιοπιστία στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Το τρίτο μέρος αφορά το πόρισμα του ελέγχου με την τελική αξιολόγηση. Εδώ συνήθως συγκεντρώνεται η μεγαλύτερη προσοχή, καθώς παρουσιάζεται η γνώμη του ορκωτού ελεγκτή σχετικά με την ορθότητα της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

(Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006)

Βάση του Ν.2190/1920, η Έκθεση Ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με το:

- 1) αν τα δεδομένα που παραδόθηκαν στους ελεγκτές ήταν επαρκείς για την επιτυχή διεκπεραίωση του ελέγχου.
- 2) αν λήφθηκαν υπόψη όλα τα δεδομένα που αφορούν τυχόν υποκαταστήματα.
- 3) αν γίνεται κανονική παρακολούθηση του κόστους παραγωγής σε βιομηχανικές μονάδες.
- 4) αν παρατηρήθηκε αλλαγή στην μέθοδο της απογραφής συγκριτικά με το προηγούμενο έτος.
- 5) αν οι παρατηρήσεις που προέκυψαν είχαν ιδιαίτερη επίδραση στην ορθότητα των κονδυλίων του Ισολογισμού ή Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης ή Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Η Έκθεση Ελέγχου θα πρέπει να έχει την εξής δομή (άρθρο 37 , παρ. 5 του Ν. 2190/1920):

- Τίτλος της Έκθεσης.
- Αποδέκτης της Έκθεσης.
- Εισαγωγική παράγραφος, στην οποία θα προσδιορίζονται οι οικονομικές καταστάσεις που υπάγονται προς έλεγχο, το χρηματοοικονομικό πλαίσιο που ακολουθήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και ο συνοπτικός προσδιορισμός της ευθύνης που έχει το Διοικητικό Συμβούλιο και οι ελεγκτές.

- Παράγραφος όπου θα γίνεται η περιγραφή του ελέγχου. Σε αυτήν θα αναλύονται πέρα από τον ελεγκτικό έργο και τα ελεγκτικά πρότυπα με βάση τα οποία διεξήχθη ο έλεγχος.
- Παράγραφος όπου θα εκφέρεται η ελεγκτική γνώμη. Σε αυτήν θα εκφράζεται η ελεύθερη και σαφής γνώμη των ελεγκτών σχετικά με το κατά ποιον βαθμό οι λογαριασμοί της λογιστικής αποτυπώνουν την ορθή εικόνα κατά τα πρότυπα ελέγχου και πληρούν όσα αναφέρονται στο νόμο. Η γνώμη των ελεγκτών μπορεί ή όχι να περιλαμβάνει και επιφυλάξεις. Είναι πιθανό να είναι αντίθετη ή σε περίπτωση που εντοπίσουν αδυναμία, να πάρει την μορφή άρνησης έκφρασης γνώμης. Τυχόν παρατηρήσεις σχετικά με ενδεχόμενες αλλαγές που έχουν διαπιστωθεί κατόπιν ελέγχου θα πρέπει να συνοδεύονται με την ακριβή καταγραφή των ποσών με τα οποία έχουν επηρεαστεί οι Οικονομικές Καταστάσεις.
- Παραπομπή σε θέματα, στα οποία οι ελεγκτές κρίνουν ότι χρήζει αναφορά στην Έκθεση χωρίς να αναφέρουν επιφύλαξη στην ελεγκτική τους γνώμη.
- Ελεγκτική γνώμη, αποτυπώνοντας τον βαθμό ανταπόκρισης της ετήσιας έκθεσης διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου στα οικονομικά δεδομένα και στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.
- Ημέρα και χρονολογία της έκδοσης της Έκθεσης.
- Διεύθυνση του ελεγκτή.
- Ονοματεπώνυμο και υπογραφή του ελεγκτή.
- Αριθμός Μητρώου Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών του ελεγκτή.
- Όνομα ελεγκτικής εταιρείας που αντιπροσωπεύει.
- Αριθμός Μητρώου Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της ελεγκτικής εταιρείας που ανήκει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

4.1 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕ ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

Ο ορκωτός ελεγκτής γνωστοποιεί ότι από τον έλεγχο που πραγματοποίησε οι παρατηρήσεις που προέκυψαν συνοψίζονται στην έκθεση χωρίς καμία επιφύλαξη (θετική γνώμη).

Σε αυτήν την έκθεση αναφέρονται τα εξής (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006):

- Όλα τα ελεγκτικά πρότυπα έχουν τηρηθεί.
- Οι ευρέως αποδεκτές λογιστικές αρχές έχουν εφαρμοστεί.
- Η εφαρμογή της αρχής της συνέπειας έχει πραγματοποιηθεί.
- Καμία αξιοσημείωτη ή σημαντική αμφιβολία δεν έχει διαπιστωθεί.
- Κανένας περιορισμός δεν έχει τεθεί όσον αφορά την έκταση του πεδίου ελέγχου.
- Οι οικονομικές καταστάσεις και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζουν ορθά την εικόνα της επιχείρησης.

Ένα ενδεικτικό υπόδειγμα με βάση το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο είναι το εξής:

Πίνακας 4

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Ελέγξαμε τις συνημμένες λογιστικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ 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 την διατύπωση της 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, την 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 του/των Διαχειριστή/-ών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής μας. Κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν 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/-ών) είναι συνεπείς με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 196-197

Ένα ενδεικτικό υπόδειγμα με βάση το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο είναι το εξής:

Πίνακας 5

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη του ελεγκτή (ΔΕΠ 700)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ Α.Ε. (ή ΕΠΕ), οι οποίες αποτελούνται από τον Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Κατά την γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα την

οικονομική θέση της Εταιρείας Z κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20XX, την χρηματοοικονομική τους επίδραση και τις ταμειακές ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Βάση Γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα ΔΠΕ όπως έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία. Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, περιγράφονται περαιτέρω στην ενότητα της έκθεσής μας «Ευθύνη ελεγκτή για τον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων». Συμμορφωνόμαστε με τον Κώδικα Δεοντολογίας Ελεγκτών και πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή για την διατύπωση της γνώμης μας.

Βασικά θέματα ελέγχου

Τα κύρια θέματα ελέγχου είναι αυτά που κατά την επαγγελματική μας κρίση χρήζουν ιδιαίτερης σημασίας κατά τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια ελέγχου και ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για αυτά.

[Περιγραφή καθενός από τα βασικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701]

Ευθύνη της Διοίκησης και των υπευθύνων για την διακυβέρνηση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ47 όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίστανται δυνατή η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη ελεγκτή για τον έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ και η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλής προτεραιότητας. Μεταξύ άλλων θεμάτων, γνωστοποιούμε στους υπεύθυνους για την διακυβέρνηση ότι έχουμε συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας και διασφαλίζουμε πλήρη ενημέρωση προς αυτούς για όλα εκείνα τα θέματα που μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία μας και τα σχετικά μέτρα προστασίας όπου συντρέχει λόγος.

Έκθεση επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

Επαληθεύουμε ότι η Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου συμμορφώνεται με τις νομικές απαιτήσεις που επιφέρουν τα άρθρα 150,152 και 153 του Ν. 4548/2018 και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που συντάχθηκε στις 31.12.20XX.

Συμπέρασμα

Με βάση τον έλεγχο που διεξήχθη και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, γνωστοποιούμε το συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ για τη χρήση που έληξε στις 31.12.20XX, σε μορφή αρχείου XHTML, και το προβλεπόμενο αρχείο XBRL[σε μορφή zip] συμπεριλαμβανομένων και των λοιπών συμπληρωματικών πληροφοριών, έχουν καταρτιστεί πιστά σύμφωνα με τα όσα προβλέπει το Ευρωπαϊκό Κανονιστικό Πλαίσιο.

[Πόλη, XX.XX.20XX]

[Ελεγκτική Εταιρεία- Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ]

[Διεύθυνση]

Ο/Η Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

[Ονοματεπώνυμο]

[Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ Ορκωτού Ελεγκτή]

Πηγή: Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ. 15-20

4.2 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΓΝΩΜΗ

Ο ορκωτός ελεγκτής, στην αναφερόμενη έκθεση, σημειώνει ότι οι παρατηρήσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο που πραγματοποίησε, δεν επιτρέπουν την έκφραση θετικής γνώμης. Ο ελεγκτής δηλώνει ότι η οικονομική θέση της οντότητας δεν απεικονίζεται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις και τα αποτελέσματά της δεν έχουν συνταχθεί βάση των κοινών λογιστικών αρχών. Αυτό μπορεί να οφείλεται είτε σε παράλειψη δεδομένων είτε λόγω αδυναμίας συνέχισης της λειτουργίας της εταιρείας. Ο ελεγκτής υποχρεούται να αναφέρει λεπτομερώς τους λόγους που οδήγησαν σε τούτη την κρίση και να καταγράψει όσα περισσότερα στοιχεία δύναται για να υποστηρίξει την γνώμη του. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006)

Ορισμένα υποδείγματα με βάση το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο είναι τα εξής:

Πίνακας 6

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω αξιοσημείωτου λάθους ή παράλειψης δεδομένων από την μεριά της οικονομικής οντότητας

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Ελέγξαμε τις συννημένες λογιστικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ 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 την διατύπωση της 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, την 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/-ών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής μας.

[Παράγραφος ή παράγραφοι που να επεξηγούν τη διαφωνία].

Εξαιτίας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο (ή παραγράφους), κατά την 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 ταμειακές ροές της) 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.

Πίνακας 7

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω αδυναμίας συνέχισης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Ελέγξαμε τις συννημένες λογιστικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ 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 την διατύπωση της 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, την 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 παρουσίας των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου (ή τον/των Διαχειριστή/-ών) με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής μας.

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 διαπραγματευτεί εκ νέου 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 ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δράση της και κατ' επέκταση, να μετατρέψει τα περιουσιακά της στοιχεία σε μετρητά και να καλύψει τις υποχρεώσεις της κατά την διάρκεια δραστηριότητά 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 την γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν την οικονομική θέση της επιχείρησης κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της (ούτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων ή τις ταμειακές ροές της οντότητας) και, κατά συνέπεια, δεν ικανοποιούν τις διατάξεις της ελληνικής εταιρικής νομοθεσίας.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 202

Σχετικό υπόδειγμα με βάση το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο είναι το εξής:

Πίνακας 8

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη του ελεγκτή (ΔΕΠ705)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Αρνητική Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ Α.Ε. (ή ΕΠΕ), οι οποίες αποτελούνται από τον Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Κατά την γνώμη μας, εξαιτίας της σπουδαιότητας των θεμάτων που συζητούνται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για αρνητική γνώμη» οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρείας Εταιρεία Ζ ΑΕ(ή ΕΠΕ) κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20XX, τη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τια ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Βάση για αρνητική γνώμη

Όπως εξηγείται στην Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική ΑΒΓ την

οποία απέκτησε στη διάρκεια της χρήσης (20XX-1), επειδή δεν έχει καταστεί ακόμα εφικτό να προσδιορίσει τις εύλογες αξίες ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής κατά την ημερομηνία απόκτησής της. Ως εκ τούτου, η επένδυση έχει λογιστικοποιηθεί στο κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ28 που εφαρμόζονται, η Εταιρεία όφειλε να ενοποιήσει τη θυγατρική και να την λογιστικοποιήσει με προσωρινά ποσά. Εάν είχε ενοποιηθεί η θυγατρική, πολλά κονδύλια των ενοποιημένων καταστάσεων θα είχαν ουσιαστικά επηρεαστεί. Οι επιπτώσεις στις ενοποιημένες καταστάσεις από την μη ενοποίηση της θυγατρικής δεν έχουν προσδιοριστεί. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΕΠ όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία. Οι ευθύνες μας βάσει αυτών των προτύπων περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσης «Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία και τις ενοποιούμενες θυγατρικές της καθ' όλη διάρκεια διορισμού μας, όπως ορίζει ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές μας υποχρεώσεις με βάση τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του προαναφερόμενου Κώδικα Δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για την γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες

[αναφορά με βάση το ΔΕΠ]

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα

Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για αρνητική γνώμη», κρίνουμε ότι δεν υπάρχουν άλλα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση (Αν συντρέχει περίπτωση, παρατίθενται αυτά τα θέματα κατά το ΔΕΠ).

Η ευθύνη της Διοίκησης (και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος) για τις οικονομικές καταστάσεις

[αναφορά με βάση το ΔΕΠ700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[αναφορά με βάση το ΔΕΠ700]

*Άλλες ευθύνες αναφοράς
[αναφορά με βάση το ΔΕΠ700]*

Ονοματεπώνυμο του Ορκωτού Ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης,

Υπογραφή και

Διεύθυνση

Ημερομηνία

Πηγή: Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 53-54

4.3 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕ ΑΡΝΗΣΗ ΓΝΩΜΗΣ

Σε αυτή την κατηγορία, ο ελεγκτής επιλέγει να μην εκφέρει την κρίση του στην έκθεση ελέγχου. Πολλοί ελεγκτές όταν αντιλαμβάνονται ότι η διατύπωση της γνώμης τους τείνει προς την αρνητική, τότε επιλέγουν να μην εκφέρουν γνώμη. Ένας σημαντικός παράγοντας που μπορεί να οδηγήσει σε αυτό είναι οι περιορισμοί που ενδέχεται να αντιμετωπίσουν στο πεδίο ελέγχου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η άρνηση της παρακολούθησης της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων σε οντότητα με σημαντικό αριθμό αποθεμάτων ή η άρνηση αποστολής επιστολών σε προμηθευτές και πελάτες για συμφωνίες υπολοίπων των λογαριασμών υποχρεώσεων και απαιτήσεων στην λογιστική όταν παρουσιάζεται ασάφεια πράγμα που δυσχεραίνει το έργο των ελεγκτών. Επιπλέον, αδυναμίες στο σύστημα πληροφόρησης μπορούν να αποβούν καταλυτικές για τη σύνταξη της έκθεσης με άρνηση γνώμης, καθώς δυσκολεύεται σε μεγάλο βαθμό ο έλεγχος λόγω των δεδομένων που αδυνατούν να συλλέξουν οι ελεγκτές για την παρακολούθηση διάφορων καταστάσεων και στοιχείων. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η ύπαρξη πολλών αβεβαιοτήτων μπορεί να καταστήσει τον ορκωτό μη ικανό να διατυπώσει τη γνώμη του. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π., 2023)

Ένα υπόδειγμα με βάση το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο είναι το εξής:

Πίνακας 9

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με άρνηση γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Z,

Ορισθήκαμε ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας Z 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 τον 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.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 201

Σχετικά υποδείγματα με βάση το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο είναι τα εξής:

Πίνακας 10

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με άρνηση γνώμης του ελεγκτή (ΔΕΠ 705) λόγω αδυναμίας συγκέντρωσης των ελεγκτικών στοιχείων για ένα στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Z,

Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Άρνηση Γνώμης

Μας έχει ανατεθεί ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας Z, οι οποίες

αποτελούνται από τον Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και των Λοιπών Συνολικών Εισοδημάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και Ταμειακών Ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και την περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές συμπληρωματικές πληροφορίες.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου. Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν κατέστη δυνατόν να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί αυτών των λογιστικών καταστάσεων.

Βάση για άρνηση γνώμης

Η επένδυση του Ομίλου στην κοινοπραξία ABΓ παρουσιάζεται στον ισολογισμό με το ποσό των ΥΥΥ, ποσό που αντιπροσωπεύει άνω του 90% των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του Ομίλου κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X1. Δεν μας δόθηκε πρόσβαση στη διοίκηση και στους ελεγκτές της ABΓ ούτε στην ελεγκτική τεκμηρίωση των ελεγκτών της ABΓ. Κατά συνέπεια, δεν κατέστη δυνατόν να προσδιορίσουμε εάν προσαρμογές θα ήταν απαραίτητες σε σχέση με την αναλογία του Ομίλου στα περιουσιακά στοιχεία της ABΓ που από κοινού ελέγχει, την αναλογία των υποχρεώσεων της ABΓ για τις οποίες είναι από κοινού υπεύθυνος, την αναλογία εισοδήματος και εξόδων της ABΓ για τη χρήση και τα στοιχεία που συνθέτουν την κατάσταση μεταβολής της καθαρής θέσης και την αντίστοιχη των ταμειακών ροών.

ΒΕΘ

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση ΒΕΘ.

Η ευθύνη της Διοίκησης και των υπεύθυνων εταιρικής διακυβέρνησης για τις οικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων του Ομίλου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του θέματος που περιγράφεται στην ενότητα της έκθεσής μας «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν μπορέσαμε να συγκεντρώσουμε επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά

τεκμήρια, που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί τούτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση του χωρίου αυτού.

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή

Ονοματεπώνυμο του εταίρου ανάθεσης

Υπογραφή

Διεύθυνση

Ημερομηνία

Πηγή: Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 55-56

Πίνακας 11

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με άρνηση γνώμης του ελεγκτή (ΔΕΠ 705) λόγω αδυναμίας συλλογής των ελεγκτικών αποδείξεων για πολλά επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Άρνηση Γνώμης

Μας έχει ανατεθεί ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας Ζ, οι οποίες αποτελούνται από τον Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Λοιπών Συνολικών Εισοδημάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και Ταμειακών Ροών, της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών αρχών και μεθόδων και λοιπές συμπληρωματικές πληροφορίες. Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας. Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν κατέστη εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί τούτων των λογιστικών καταστάσεων.

Βάση για άρνηση γνώμης

Διορισθήκαμε ελεγκτές της εταιρείας μετά την 31^η Δεκεμβρίου 20XX+1 και ως εκ τούτου δεν παραβρεθήκαμε στη φυσική απογραφή έναρξης και λήξεως της χρήσης. Δεν κατέστη

εφικτό να καλυφθούμε με εναλλακτικές διαδικασίες όσον αφορά τις ποσότητες αποθεμάτων που κατέχονταν κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20XX και 20XX+1, τα οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό με ποσά ΤΤΤ και ΛΛΛ, αντίστοιχα. Επιπλέον, η εισαγωγή ενός νέου ηλεκτρονικού συστήματος εμπορικών απαιτήσεων τον Σεπτέμβριο του 20ΧΔ, οδήγησε σε πολυάριθμα λάθη σε αυτούς τους λογαριασμούς απαιτήσεων της λογιστικής. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης, η διοίκηση συνεχίζει να προσπαθεί να διορθώνει προβλήματα του συστήματος με σκοπό να επιδιορθωθούν τα λάθη.

Δεν κατέστη εφικτό να επιβεβαιώσουμε ή να επαληθεύσουμε με εναλλακτικούς τρόπους τις εμπορικές απαιτήσεις που αναφέρονται στον ισολογισμό, συνολικού ύψους ΠΠΠ την 31 Δεκεμβρίου 20XX+1. Ως αποτέλεσμα αυτών των θεμάτων, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν προσαρμογές θα ήταν αναγκαίες σχετικά με τα καταχωρηθέντα ή μη αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις, καθώς με τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται στην διαμόρφωση της κατάστασης συνολικών εσόδων, της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης και της κατάστασης ταμειακών ροών.

ΒΕΘ

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση ΒΕΘ.

Η ευθύνη της Διοίκησης και των υπεύθυνων εταιρικής διακυβέρνησης για τις οικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του παραπάνω θέματος που απεικονίζεται στην έκθεσή μας στο πεδίο «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν μπορέσαμε να συγκεντρώσουμε επαρκή κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί τούτων των οικονομικών καταστάσεων

Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο Κώδικας Δεοντολογίας, που ισχύει στην Ελλάδα σε σχέση με την ελεγκτική των λογιστικών καταστάσεων, κι έχουμε εκπληρώσει όλες τις απαιτήσεις του εν λόγω Κώδικα.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση του χωρίου

αυτού.

Ονοματεπώνυμο ορκωτού ελεγκτή
Ονοματεπώνυμο εταίρου ανάθεσης
Υπογραφή
Διεύθυνση

Ημερομηνία

Πηγή: Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 56-57

4.4 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕ ΓΝΩΜΗ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗΣ

Ο ελεγκτής εκδίδει έκθεση με σύμφωνη γνώμη που συνοδεύεται από συγκεκριμένες επιφυλάξεις. Η έκθεση αυτή χαρακτηρίζεται επίσης ως έκθεση με εξαίρεση στη σύμφωνη γνώμη και αφορά περιπτώσεις όπου εντοπίζονται ζητήματα που σχετίζονται με τα στοιχεία των λογιστικών καταστάσεων, τα οποία δεν επηρεάζουν την ορθότητα των καταστάσεων. Η οικονομική θέση παρουσιάζεται ορθά και η αποτύπωση των επιφυλάξεων γίνεται σε ξεχωριστό χωρίο (παράγραφο) στο πεδίο της έκθεσης του ελέγχου. Μία τέτοιας μορφής έκθεση συντάσσεται είτε σε περιπτώσεις περιορισμών στο φάσμα διεξαγωγής του ελέγχου, είτε σε περιπτώσεις λανθασμένης εκτίμησης ή και παράλειψης ορισμένων στοιχείων. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006)

Χαρακτηριστικά υποδείγματα με βάση το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο είναι τα εξής:

Πίνακας 12

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω περιορισμών στο φάσμα του πεδίου ελέγχου

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ 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.

Με εξαίρεση το θέμα που πραγματεύεται η επόμενη παράγραφος, ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα 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 εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Στον έλεγχο επί προσθέτως περιλαμβάνεται η αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρείας και περαιτέρω της παρουσίασης των λογιστικών καταστάσεων καθώς και αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος τον οποίο διενεργήσαμε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής μας.

Δεν παρακολουθήσαμε 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 ενεργειών.

Με εξαίρεση τις προσαρμογές που ενδεχόμενα θα απαιτούντο αν είχε καταστεί εφικτή η από πλευράς μας επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων, κατά την γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31 Δεκεμβρίου 20XX και τα αποτελέσματα των εργασιών της (καθώς και τις μεταβολές της καθαρής θέσης και τις ταμειακές ροές) 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 είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 198

Πίνακας 13

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω σημαντικού λάθους (περίπτωση απόσβεσης παγίων)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Z,

Ελέγξαμε τις συννημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Z 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 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 εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Στον έλεγχο επί προσθέτως περιλαμβάνεται η αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρείας και περαιτέρω της παρουσίας των λογιστικών καταστάσεων καθώς και αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος τον οποίο διενεργήσαμε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής μας.

Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση ΘΘ 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 αναγκασία πρόβλεψη για αποσβέσεις, με βάση την 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 Φ χιλιάδες ευρώ. Έπεται ότι η αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας πρέπει να μειωθεί κατά τις μη διενεργηθείσες συσσωρευμένες αποσβέσεις συνολικού ποσού Δ χιλιάδων και η ζημιά της χρήσεως καθώς και οι συσσωρευμένες μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 20XX ζημιές πρέπει να αυξηθούν κατά Σ χιλιάδες και Υ χιλιάδες, αντίστοιχα.

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο,

κατά την γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν 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 είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 199

Πίνακας 14

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω σημαντικού λάθους (περίπτωση προβλέψεων)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ 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 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 εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Στον έλεγχο επί προσθέτως περιλαμβάνεται η αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρείας και περαιτέρω της παρουσίασης των λογιστικών καταστάσεων καθώς και αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος τον οποίο διενεργήσαμε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής

μας.

[Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη Σημείωση Ρ, που παρατίθεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων κατά στάσεων][τίθεται μόνο αν υπάρχουν –στο προσάρτημα- πρόσθετες αναφορές στο θέμα] η εταιρεία έχει βάση νόμου, υποχρέωση να καταβάλλει στους εργαζομένους της συγκεκριμένα χρηματικά οφέλη κατά το χρόνο της αφυπηρέτησής τους. Η σημερινή αξία των δεδουλευμένων αυτών υποχρεώσεων, που αναμένεται ότι θα καταβληθούν, υπολογίσθηκε σε Υ χιλιάδες ευρώ. Σε σχέση με τις υποχρεώσεις αυτές δεν έχει γίνει πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις [ή η γενομένη πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις περιορίσθηκε στο ποσό των Τ χιλιάδων ευρώ], με συνέπεια η καθαρή θέση της οντότητας να είναι κατά το ποσό αυτό [ή κατά Σ χιλιάδες ευρώ] μικρότερη από εκείνη που απεικονίζεται στις λογιστικές καταστάσεις, ενώ τα κέρδη μετά φόρων [ή οι ζημιές] της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσεως να είναι κατά Τ χιλιάδες και Σ χιλιάδες ευρώ, αντίστοιχα, μικρότερα από αυτά [ή μεγαλύτερες από αυτές] που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Με παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν 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 είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 199-200

Πίνακας 15

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή (ΕΕΠ 7700) λόγω σημαντικής παράλειψης

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ 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 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 εμπεριέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Στον έλεγχο επί προσθέτως περιλαμβάνεται η αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρείας και περαιτέρω της παρουσίασης των λογιστικών καταστάσεων καθώς και αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος τον οποίο διενεργήσαμε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της Έκθεσής μας.

Οι δανειακές συμβάσεις της εταιρείας εκπνέουν και τα συναφθέντα δάνεια πρέπει να αποπληρωθούν μέχρι την 31 Μαρτίου 20XX. Μέχρι 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 την γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν 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 είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 200

Σχετικό υπόδειγμα με βάση το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο είναι το εξής:

Πίνακας 16

Υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με εξαίρεση σύμφωνης γνώμης του ελεγκτή και θέμα έμφασης (ΔΕΠ 701)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνη Γνώμη

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Βάση Γνώμης

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Έμφαση Θέματος

Εφιστούμε την προσοχή στη σημείωση Γ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις πυρκαγιάς στις παραγωγικές υποδομές της οντότητας.

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ701]

Άλλο Θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ για τη χρήση που έληξε την 31.12.20X(X-1) ελέγχθηκαν από άλλο ελεγκτή, ο οποίος εξέφρασε μη τροποποιημένη γνώμη επί αυτών των καταστάσεων.

Άλλες Πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ720]

Η ευθύνη της Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Άλλες ευθύνες αναφοράς
[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Ονοματεπώνυμο ορκωτού ελεγκτή
Ονοματεπώνυμο εταίρου ανάθεσης
Υπογραφή
Διεύθυνση

Ημερομηνία

Πηγή: Καραμάνης Κ. & Βρουστούρης Π., (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf), Διαφ 58-59

4.5 ΕΚΘΕΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΜΕ ΘΕΜΑ ΕΜΦΑΣΗΣ

Αυτή η έκθεση αποτελεί μια ειδική διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή και χρησιμοποιείται όταν ο ελεγκτής θέλει να υπογραμμίσει ένα συγκεκριμένο θέμα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το θέμα αυτό κατά τους ελεγκτές θεωρείται ουσιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων και συνάμα δεν επηρεάζει τη συνολική του γνώμη, απλώς επισημαίνεται η σημασία του για λόγους διαφάνειας. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006)

Χαρακτηριστικό υπόδειγμα αποτελεί το παρακάτω με βάση το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο:

Πίνακας 17

Υπόδειγμα έκθεσης γνώμης με θέμα έμφασης
από τον ελεγκτή (ΕΕΠ 7700)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Επισκοπήσαμε τις συνημμένες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ ΑΕ (ή ΕΠΕ), της εξάμηνης περιόδου που έληξε την 30 Ιουνίου 20XX. Η ευθύνη της σύνταξης των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της εταιρείας.

Η επισκόπησή μας διενεργήθηκε σύμφωνα με το Ελληνικό Πρότυπο Επισκόπησης, που είναι εναρμονισμένο με το αντίστοιχο Διεθνές Πρότυπο Επισκόπησης. Η κριτική αξιολόγηση των

παρατιθέμενων στοιχείων και δεδομένων στις ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

και η εξασφάλιση επαρκών στοιχείων αναφορικά με τα θέματα που θέσαμε στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συνθέτουν το κύριο μέρος της εργασίας μας. Το εύρος της εργασίας μας είναι στοιχειώδες μικρότερο από εκείνην που διενεργείται στα πλαίσια έκδοσης έκθεσης ελέγχου, όπου ο στόχος είναι η διαμόρφωση και διατύπωση ολοκληρωμένης γνώμης επί των λογιστικών καταστάσεων. Συνεπώς, η παρούσα έκθεση δεν συνθέτει έκθεση ελέγχου.

Βασιζόμενοι στη διενεργηθείσα επισκόπηση, επιβεβαιώνουμε ότι δεν έχουν περιέλθει στην αντίληψή μας στοιχεία που θα απαιτούσαν σημαντικές τροποποιήσεις στις προαναφερόμενες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, ώστε να εξασφαλιστεί η συμμόρφωσή τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα της επισκόπησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο γεγονός ότι αποθέματα εμπορευμάτων, ύψους Ψ χιλιάδων ευρώ και απαιτήσεις κατά τρίτων, ύψους Ξ χιλιάδων ευρώ, για τα οποία δεν υπάρχει πρόβλεψη επισφάλειας, αντίστοιχα παραμένουν ακίνητα για χρονικό διάστημα άνω των 6 μηνών. Η Διοίκηση της εταιρείας εκτιμά ότι τα προαναφερόμενα αποθέματα και απαιτήσεις θα ρευστοποιηθούν στο σύνολό τους και συνεπώς δεν συντρέχουν λόγοι δημιουργίας πρόβλεψης για επισφάλεια. Λόγω του περιορισμένου εύρους της εργασίας μας, δεν ήταν εφικτό να διαμορφώσουμε γνώμη επί τούτου το θέμα.

Πηγή: Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 206

Σχετικό υπόδειγμα με βάση το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο είναι το εξής:

Πίνακας 18

Υπόδειγμα έκθεσης γνώμης με θέμα έμφασης από τον ελεγκτή (ΔΕΠ 701)

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας Ζ,

Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνη Γνώμη

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Βάση Γνώμης

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Έμφαση Θέματος

Εφιστούμε την προσοχή στη σημείωση Γ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις πυρκαγιάς στις παραγωγικές υποδομές της οντότητας.

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ701]

Άλλο Θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας Ζ για τη χρήση που έληξε την 31.12.20X(X-1) ελέγχθηκαν από άλλο ελεγκτή, ο οποίος εξέφρασε μη τροποποιημένη γνώμη επί αυτών των καταστάσεων.

Άλλες Πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ720]

Η ευθύνη της Διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Άλλες ευθύνες αναφοράς

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ700]

Ονοματεπώνυμο ορκωτού ελεγκτή

Ονοματεπώνυμο εταίρου ανάθεσης

Υπογραφή

Διεύθυνση

Ημερομηνία

4.6 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΑΛΛΑΓΕΣ ΕΚΘΕΣΕΩΝ

Εκτός από τις παραπάνω εκθέσεις, οι οποίες αποτελούν και τις κύριες εκθέσεις, ο ελεγκτής δύναται να συντάξει και άλλα είδη εκθέσεων τα οποία τυγχάνουν διάφορες παραλλαγές. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν τα εξής (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006):

- Εκτενής έκθεση: αποτελεί μια αναλυτική έκθεση που περιλαμβάνει λεπτομερείς καταγραφές από τον ελεγκτική διαδικασία και χρησιμοποιείται για να γνωστοποιήσει σε όλους τους ενδιαφερόμενους για την πλήρη έκβαση του πορίσματος. Λόγω του ότι το εύρος είναι αρκετά μεγάλο και δεν διακρίνεται εύκολα οι παρατηρήσεις, ο ελεγκτής αναφέρει την διαφοροποιημένη γνώμη του ως εξής:

«Τα στοιχεία που παρατίθενται παρακάτω παρουσιάζονται για λόγους ειδικότερης ανάλυσης και δεν είναι απαραίτητα για την εκτίμηση της ορθής οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως. Τα στοιχεία αυτά δεν έχουν υποστεί τον κανονικό έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων και για αυτό δεν εκφέρουμε γνώμη».

- Έκθεση επί μεμονωμένων μεγεθών: παρουσιάζει την αξιολόγηση συγκεκριμένων στοιχείων από τις οικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα τους λογαριασμούς απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Δεν εξετάζεται το σύνολο των καταστάσεων παρά μόνο το επιμέρους στοιχείο που υπόκειται σε επανεξέταση.
- Έκθεση επί διευκόλυνσης ή διπλής άρνησης: συντάσσεται όταν ο ελεγκτής αποφασίζει να μην εκφέρει γνώμη λόγω αδυναμίας κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Κατά την εκπόνηση της έκθεσης αυτής, η χρήση της φράσης «...δεν υπέπεσε στην αντίληψή μας κάτι το οποίο θα υποδείκνυε ότι οι παραπάνω λογιστικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν ορθά την οικονομική θέση...», θεωρούνταν ανέκαθεν μη αποδεκτή. Ωστόσο, με την πάροδο του χρόνου, επιτράπη η χρήση διατύπωσης που περιλαμβάνει αρνητική επιβεβαίωση.
- Μικτή έκθεση: συνδυάζονται δύο ή περισσότερες γνώμες του ελεγκτή σε μία έκθεση. Για παράδειγμα, μπορεί να συναντήσουμε μία έκθεση με σύμφωνη γνώμη και να είναι ταυτόχρονα και με επιφύλαξη.
- Έκθεση με έμφαση σε συγκεκριμένο σημείο: ο ελεγκτής εκφράζει θετική γνώμη, ενώ παράλληλα υπογραμμίζει ένα θέμα, το οποίο θεωρείται σημαντικό για τα τρίτα μέρη. Η

προσθήκη του χωρίου αυτού γίνεται για σκοπούς διαφάνειας χωρίς να επηρεάζεται η συνολική γνώμη του ελεγκτή.

- Έκθεση ειδικών λογιστικών καταστάσεων: εκδίδεται σε περιπτώσεις που έχουν τηρηθεί ειδικά λογιστικά πρότυπα αντί για τα γενικώς αποδεκτά και ανάλογα ο ελεγκτής εκφέρει τη γνώμη του.

‘Ελέγξαμε τις παρακάτω λογιστικές καταστάσεις της εταιρείας Z της 31/12/20XX και για το έτος που λήγει την εκείνη ημερομηνία:

- *Κατάσταση Εισπράξεων και Πληρωμών που σχετίζονται με τα Έσοδα και τα Έξοδα.*’

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΒΟΛΗ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ

5.1 ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ

Η συμβολή των παρατηρήσεων των ορκωτών ελεγκτών είναι καθοριστικής σημασίας τόσο για την ίδια την οντότητα όσο και για τα ενδιαφερόμενα τρίτα μέρη. Παρέχουν σημαντικές και λεπτομερείς πληροφορίες, βοηθώντας έτσι τους επενδυτές, δανειστές και τους τρίτους να αποκτήσουν μια πιο διαμορφωμένη εικόνα για την επιχείρηση. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Tennant, 2024)

Οι παρατηρήσεις ενισχύουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων όπως και την διαφάνεια. Η διασφάλιση της συμμόρφωσης με τα πρότυπα που έχουν οριστεί από την ελληνική ή και ξένη νομοθεσία, αποτελεί ζήτημα υψίστης σημασίας. Η αντικειμενική αξιολόγηση και η παρουσίαση ορθής εικόνας για την οικονομική θέση της επιχείρησης ενισχύει την εμπιστοσύνη των ενδιαφερόμενων. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Schmidt, n.d.)

Μέσα από τις παρατηρήσεις και υποσημειώσεις, η εταιρεία είναι δυνατό να οδηγηθεί σε βελτίωση των εσωτερικών της διαδικασιών. Αναγνωρίζοντας τυχόν αδυναμίες και ελλείψεις, καθίσταται εφικτή η ανάγκη για βελτίωση των διαδικασιών της εταιρείας. Με την διαρκή αναβάθμιση, ενισχύεται η αποτελεσματικότητα και κατά συνέπεια η αξία της εταιρείας. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Schmidt, n.d.)

Ένας επιπλέον κρίσιμος λόγος για την διατύπωση παρατηρήσεων είναι με σκοπό να επισημανθεί ο οποιοσδήποτε λάθος υπολογισμός προκειμένου να ληφθούν οι απαραίτητες ενέργειες από την εταιρεία. Αυτό συμβάλλει στην αποφυγή της παρουσίας εσφαλμένης εικόνας της επιχείρησης εξασφαλίζοντας με αυτό τον τρόπο την διαφάνεια και την αξιοπιστία. (Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., 2006, Schmidt, n.d.)

Μέσα από την παράθεση των παρατηρήσεων, επισημαίνονται διάφοροι κίνδυνοι και προκλήσεις που καλείται να αντιμετωπίσει η εταιρεία, αλλά και τα τρίτα άτομα. Συνήθως, αφορά θέματα συνέχισης της λειτουργίας της οντότητας ή αβεβαιότητας για το μέλλον, πράγμα που επίσης συντελεί στο να ληφθούν τα απαραίτητα μέτρα από την Διοίκηση. (Schmidt, n.d.)

Σε συνέχεια του προηγούμενου, παρατηρούμε ότι οι παρατηρήσεις βοηθούν με την λεπτομερή εικόνα που δίνουν, τα τρίτα και ενδιαφερόμενα άτομα να αξιολογήσουν την οικονομική κατάσταση της οντότητας και να λάβουν τις απαραίτητες αποφάσεις, όπως πρόκειται λόγου χάρη σε περίπτωση δανεισμού. (Κάντζος Κ & Χονδράκη Α., 2006, Schmidt, n.d.)

5.2 ΤΡΟΠΟΣ ΕΠΙΔΡΑΣΗΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι παρατηρήσεις που γίνονται από τους ορκωτούς ελεγκτές συνήθως αφορούν διάφορα κονδύλια του ισολογισμού. Παρακάτω παρατίθενται ορισμένες παρατηρήσεις (παραδείγματα), οι οποίες επιδρούν σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως και τον τρόπο με τον οποίο τις επιδρούν.

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Πάγια και Αποσβέσεις)

«Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η οντότητα υπέθεσε λανθασμένη εκτιμώμενη διάρκεια ζωής για ορισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία, με αποτέλεσμα λανθασμένη καταγραφή των σχετικών αποσβέσεων. Μετά από παρέμβασή μας, οι αποσβέσεις αναπροσαρμόστηκαν σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα διασφαλίζοντας την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|---|
| Αρχική εκτίμηση οικοπέδου (λανθασμένη): υπολογισμένη διάρκεια ζωής, διενέργεια αποσβέσεων |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: Διάρκεια ζωής απεριόριστη |
| Τελική εκτίμηση οικοπέδου (αναπροσαρμοσμένη): Διαγραφή αποσβέσεων που είχαν εκτελεστεί (μη απόσβεση οικοπέδων), επίδραση στον Ισολογισμό |

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Αποθέματα)

«Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, παρατηρήθηκε απόκλιση μεταξύ της καταγεγραμμένης αξίας των αποθεμάτων και των αποτελεσμάτων της φυσικής απογραφής. Μετά από παρέμβασή μας, η αξία των αποθεμάτων διορθώθηκε και αναπροσαρμόστηκε σύμφωνα με τα IFRS».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|---|
| Αρχική εκτίμηση αποθέματος (λανθασμένη): X ευρώ |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: βάση απογραφής Ψ ευρώ ($\Psi < X$) |
| Τελική εκτίμηση αποθέματος (αναπροσαρμοσμένη) : Μείωση αποθεμάτων κατά $X-\Psi$, επίπτωση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως και στον Ισολογισμό |

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Αναλώσιμα)

«Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, διαπιστώθηκε έλλειψη επαρκούς τεκμηρίωσης αναφορικά με την καταχώριση των αναλώσιμων υλικών. Κατόπιν παρέμβασής μας, πραγματοποιήθηκε αναπροσαρμογή των σχετικών ποσών και συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|--|
| Αρχική εκτίμηση αναλώσιμων (λανθασμένη): K ευρώ |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: ποσό χωρίς επαρκή τεκμηρίωση Λ ευρώ ($\Lambda < K$) |
| Τελική εκτίμηση αναλώσιμων (αναπροσαρμοσμένη): μείωση ποσού κατά $K-\Lambda$ στον Ισολογισμό, επίδραση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης |

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Απαιτήσεις)

«Κατά τον έλεγχο, διαπιστώθηκε σφάλμα στην κατηγοριοποίηση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων απαιτήσεων. Έπειτα από παρέμβασή μας, οι οικονομικές καταστάσεις τροποποιήθηκαν αναλόγως, ακολουθώντας τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με σκοπό να αντικατοπτρίζουν την ορθή αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|--|
| Αρχική εκτίμηση απαιτήσεων (λανθασμένη): Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις (BA) = $B+T$ Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (MA) = $M-T$ |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: T ποσό από τις BA αντιστοιχούν σε MA |

Τελική εκτίμηση απαιτήσεων (αναπροσαρμοσμένη):

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις = B-T

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις = M+T

Επίδραση στον Ισολογισμό και Αριθμοδείκτες

- Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Πελάτες, Επισφαλείς Πελάτες και Προβλέψεις)

«Κατά τον έλεγχο, διαπιστώσαμε ότι στο κονδύλι ‘Επισφαλείς Πελάτες’ περιλαμβάνονται απαιτήσεις με χαρακτηριστικά επισφάλειας, για τις οποίες δεν έχει σχηματιστεί συμπληρωματική πρόβλεψη για την κάλυψη των ζημιών λόγω ληξιπρόθεσμων οφειλών. Μετά από παρέμβασή μας, η θέση της επιχείρησης απεικονίζεται με ακρίβεια και σε εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

Αρχική εκτίμηση (λανθασμένη): μη καταγεγραμμένη πρόβλεψη για τις επισφάλειες πελατών

Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: υποχρέωση διενέργειας πρόβλεψης

Τελική εκτίμηση (αναπροσαρμοσμένη): διενέργεια πρόβλεψης για τις επισφάλειες πελατών, επίδραση στον Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

- Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Ταμειακά Διαθέσιμα)

«Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήσαμε, διαπιστώσαμε ότι ορισμένες τραπεζικές συναλλαγές διεξήχθησαν χωρίς την απαιτούμενη έγκριση, λόγω αδυναμίας στις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου. Κατόπιν παρέμβασής μας, τέθηκαν σε εφαρμογή βελτιωμένες πρακτικές διασφαλίζοντας την συμμόρφωση με τα IFRS».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

Αρχική εκτίμηση (λανθασμένη): πραγματοποίηση τραπεζικών συναλλαγών ύψους P

Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: πραγματοποίηση μη εξουσιοδοτημένων συναλλαγών ύψους Y

Τελική εκτίμηση (αναπροσαρμοσμένη): διορθωτικές εγγραφές (επίδραση στον Ισολογισμό) και βελτιωμένες πρακτικές (επίδραση στην λειτουργία της επιχείρησης)

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Υποχρεώσεις)

«Κατά τον έλεγχο, εντοπίστηκαν αποκλίσεις μεταξύ των τιμολογίων των προμηθευτών και των αντίστοιχων καταχωρημένων υποχρεώσεων στο λογιστικό σύστημα. Κατόπιν παρέμβασης, οι σχετικοί λογαριασμοί αναπροσαρμόστηκαν και πλέον τα οικονομικά δεδομένα παρουσιάζονται ορθά και σε συμμόρφωση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|--|
| Αρχική εκτίμηση υποχρεώσεων (λανθασμένη): καταχωρημένες υποχρεώσεις ύψους Γ |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: αποκλίσεις μεταξύ τιμολογίων και λογιστικών εγγραφών |
| Τελική εκτίμηση υποχρεώσεων (αναπροσαρμοσμένη): διορθωτικές εγγραφές (επίδραση στον Ισολογισμό) και βελτιωμένες πρακτικές (επίδραση στην λειτουργία της επιχείρησης) |

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Έσοδα)

«Κατά τον έλεγχο, εντοπίστηκαν έσοδα που είχαν αναγνωριστεί πρόωρα, χωρίς να πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης που ορίζουν τα IFRS. Κατόπιν παρέμβασης, η οικονομική θέση της επιχείρησης απεικονίζεται ορθά».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|--|
| Αρχική εκτίμηση εσόδων (λανθασμένη): υπολογισμένα έσοδα ύψους Φ |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: μη αναγνώριση ποσού Ξ από τα έσοδα λόγω IFRS |
| Τελική εκτίμηση εσόδων (αναπροσαρμοσμένη): διορθωτικές εγγραφές, επίδραση στον Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης |

➤ Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή (Κονδύλια: Έξοδα)

«Κατά τη διάρκεια ελέγχου, εντοπίστηκαν ορισμένες υποχρεώσεις που συνδέονται με τα έξοδα της τρέχουσας χρήσης και είχαν παραληφθεί, γεγονός που επηρέασε την ακρίβεια των οικονομικών δεδομένων. Έπειτα από παρέμβασή μας, ολοκληρώθηκαν οι απαιτούμενες ενέργειες για ακριβή καταγραφή των στοιχείων και τα έξοδα πλέον αποτυπώνονται ορθά και σε πλήρη συμφωνία με τα IFRS».

Τρόπος επίδρασης κονδυλίων:

| |
|--|
| Αρχική εκτίμηση εξόδων (λανθασμένη): υπολογισμένα έξοδα ύψους Η |
| Παρατήρηση Ορκωτού Ελεγκτή: έλλειψη ακρίβειας λόγω παράλειψης στοιχείων |
| Τελική εκτίμηση εξόδων (αναπροσαρμοσμένη): διορθωτικές εγγραφές, επίδραση στον Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 ΓΕΝΙΚΑ

Όπως επισημάνθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο, οι παρατηρήσεις που εκφέρουν οι ορκωτοί ελεγκτές κατατάσσονται σε διαφορετικές κατηγορίες. Με την εξέταση διάφορων περιπτώσεων και παράθεσής τους στην παρούσα εργασία, επιτυγχάνουμε να αποκτήσουμε σαφέστερη εικόνα σχετικά με το πλήθος των εταιρειών που επηρεάζονται από τις διατυπωμένες παρατηρήσεις των ελεγκτών. Παρακάτω αναλύονται τα δεδομένα που ανακτήθηκαν από τη βάση δεδομένων της ICAP, λαμβάνοντας υπόψη διάφορα κριτήρια για το διάστημα 2022-2023. Σημειώνεται ότι τα δεδομένα που παρουσιάζει το αρχείο για την χρήση 2022 παρουσιάζει παραπάνω δεδομένα από τη χρήση 2023 και αφορά εταιρείες με μη ενοποιημένες καταστάσεις. Σημειώνεται επίσης ότι στο αρχείο που ανακτήθηκε παρουσιάζεται πλήθος 646 εταιρειών με απουσία καταχώρησης δεδομένων, πράγμα που υποδηλώνει όχι απαραίτητα παρατηρήσεις με «σύμφωνη γνώμη» ή «γνώμη χωρίς επιφυλάξεις». Επομένως, αυτές οι εταιρείες δεν λαμβάνονται υπόψη στην ανάλυση που ακολουθεί. Τέλος, τονίζεται, ότι στο δείγμα που ανακτήθηκε, δεν αποτυπώνονται οι παρατηρήσεις των ελεγκτών παρά μόνο η συχνότητα εμφάνισής τους που γίνεται αντιληπτή μέσω του είδους της γνώμης που έχουν εκφέρει. Συνεπώς, η πρώτη ανάλυση που ακολουθεί επικεντρώνεται στην στατιστική διερεύνηση των ελεγκτικών απόψεων και πιο συγκεκριμένα την ποσοτική καταμέτρηση των ελεγκτικών παρατηρήσεων. Η δεύτερη ανάλυση που ακολουθεί, επικεντρώνεται στις παρατηρήσεις που επηρεάζουν τέσσερα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, όπως προκύπτουν από τα δεδομένα του αρχείου, και αποσκοπεί στην εις βάθος κατανόηση της επίδρασης αυτών των παρατηρήσεων στα συγκεκριμένα κονδύλια.

6.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ

6.2.1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΤΗΣΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩ - ΤΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

Σε ανάλυση δεδομένων που περιλαμβάνει 425 παρατηρήσεις εκ των οποίων οι 281 αφορούν τη χρήση 2022 και οι 144 τη χρήση του 2023, προέκυψε ότι η επικρατέστερη άποψη για το

2022 είναι οι παρατηρήσεις «με επιφύλαξη» γνώμης. Ακολουθούν οι απόψεις «χωρίς επιφύλαξη» και η «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση». Στις χαμηλότερες θέσεις κατατάσσονται η «άρνηση γνώμης» με μόλις τρεις καταγεγραμμένες περιπτώσεις, και η «αρνητική γνώμη» με μία μόνο καταχώρηση. Όσον αφορά τη χρήση 2023, οι συχνότερες καταγεγραμμένες παρατηρήσεις ήταν «χωρίς επιφύλαξη», ενώ οι αντίστοιχες «με επιφύλαξη» κατέλαβαν την τελευταία θέση. Συνολικά, για τα δύο έτη, οι απόψεις που εκφράστηκαν «χωρίς επιφύλαξη» αναδεικνύονται ως οι ισχυρότερες. Αντιθέτως, οι «αρνητικές» παρατηρήσεις κατέγραψαν τις λιγότερες περιπτώσεις. Στις ενδιάμεσες θέσεις, με φθίνουσα σειρά συχνότητας, παρατηρούνται οι απόψεις «με επιφύλαξη», «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση» και τέλος με «άρνηση γνώμης».

Πίνακας 19

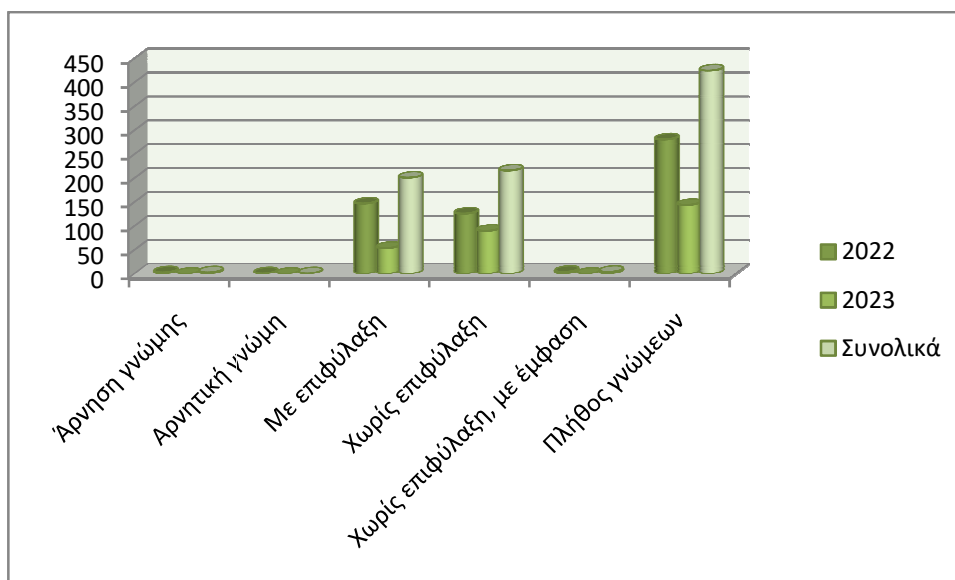
Ανάλυση Δεδομένων Ανά Έτος Και Στο Σύνολο

| Κατηγορία παρατηρήσεων | ΧΡΗΣΗ 2022 | ΧΡΗΣΗ 2023 | Συνολικά |
|----------------------------|------------|------------|----------|
| Άρνησης | 3 | - | 3 |
| Αρνητικές | 1 | - | 1 |
| Με επιφύλαξη | 147 | 54 | 201 |
| Χωρίς επιφύλαξη | 126 | 90 | 216 |
| Χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση | 4 | - | 4 |
| Πλήθος γνώμνων | 281 | 144 | 425 |

Πηγή: Ανάλυση δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

Γράφημα 2

Απεικόνιση Ανάλυσης Δεδομένων Ανά Έτος Και Στο Σύνολο



Πηγή: Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

6.2.2 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Σε δείγμα 425 εταιρειών από την ανάλυση των δεδομένων προέκυψε ότι οι 30 παρατηρήσεις αφορούν εισηγμένες εταιρείες και οι 395 μη εισηγμένες. Για τις εισηγμένες εταιρείες και στα δυο έτη, καταγράφηκαν συνολικά 30 απόψεις, όλες «χωρίς επιφύλαξη». Αντίθετα, στις μη εισηγμένες παρατηρήθηκε ποικιλομορφία στις γνώμες. Η κυρίαρχη κατηγορία ήταν η «χωρίς επιφύλαξη» γνώμη, ακολουθούμενη από την «με επιφύλαξη». Στην τρίτη θέση συναντάται η «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση», ενώ λιγότερο συχνές ήταν η «άρνηση γνώμης» και η «αρνητική γνώμη», η οποία, η τελευταία είχε την μικρότερη παρουσία. Στο σύνολο και των δυο ετών για τις εισηγμένες και μη εισηγμένες οντότητες, παρατηρούμε ότι οι παρατηρήσεις που έγιναν «χωρίς επιφύλαξη» κατέλαβαν την πρώτη θέση και, με διαφορά 15 λιγότερων απόψεων, ακολουθεί η «με επιφύλαξη». Οι υπόλοιπες τρεις κατηγορίες διατηρήθηκαν στη σειρά κατάταξης που είχαν κινηθεί στις μη εισηγμένες εταιρείες, με την «αρνητικές» παρατηρήσεις να εμφανίζονται σπανιότερα από όλες.

Πίνακας 20

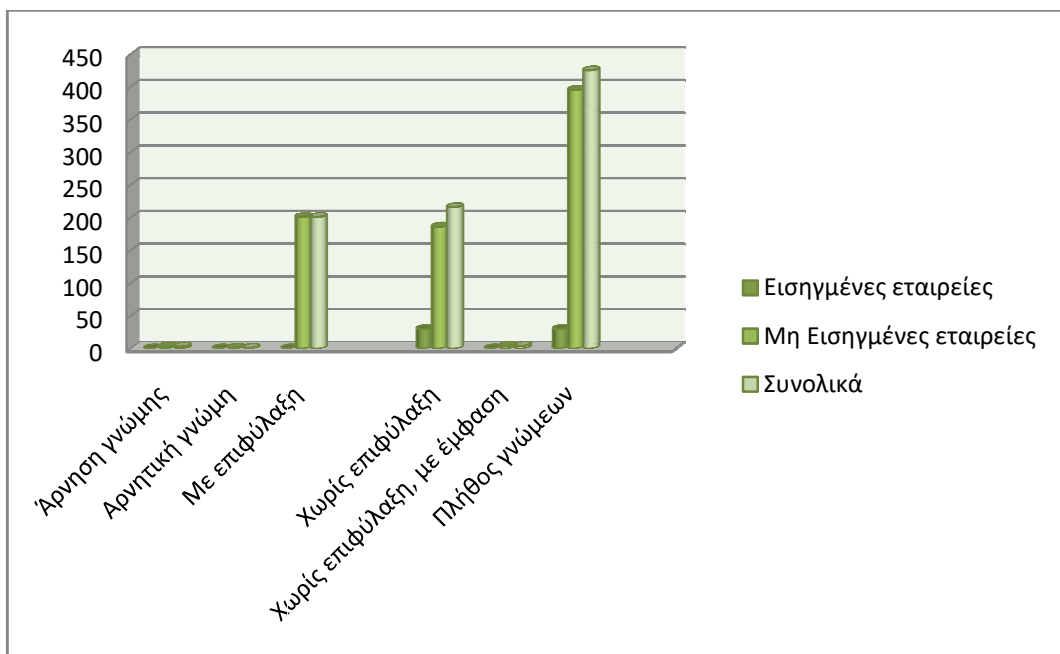
Ανάλυση Δεδομένων Εισηγμένων και Μη Εισηγμένων Εταιρειών

| Κατηγορία παρατηρήσεων | Εισηγμένες εταιρείες | Μη Εισηγμένες εταιρείες | Συνολικά |
|----------------------------|----------------------|-------------------------|----------|
| Άρνησης | - | 3 | 3 |
| Αρνητικές | - | 1 | 1 |
| Με επιφύλαξη | - | 201 | 201 |
| Χωρίς επιφύλαξη | 30 | 186 | 216 |
| Χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση | - | 4 | 4 |
| Πλήθος γνώμεων | 30 | 395 | 425 |

Πηγή: Ανάλυση δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

Γράφημα 3

Απεικόνιση Ανάλυσης Δεδομένων Εισηγμένων και Μη Εισηγμένων Εταιρειών



Πηγή: Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

6.2.3 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΟΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΖΗΜΙΟΓΟΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Σε ένα δείγμα 425 εταιρειών, από την ανάλυση των δεδομένων προέκυψε ότι 327 παρατηρήσεις αφορούν κερδοφόρες εταιρείες και 98 αφορούν ζημιογόνες. Μεταξύ των κερδοφόρων, η επικρατέστερη γνώμη ήταν η «με επιφύλαξη», υπερಿಸχύοντας οριακά της «χωρίς επιφύλαξη» κατά μία μόλις μονάδα. Στην τρίτη θέση συναντάται η «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση», ενώ οι απόψεις με «άρνηση γνώμης» και «αρνητικές θέσεις» καταγράφηκαν με μόλις μία περίπτωση η κάθε μία, καταλαμβάνοντας την τελευταία θέση. Μεταξύ των ζημιογόνων εταιρειών, η κατηγορία «χωρίς επιφύλαξη» κατατάχτηκε στην πρώτη θέση, ακολουθούμενη από τις παρατηρήσεις «με επιφύλαξη». Στη συνέχεια, οι γνώμες «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση» και «άρνηση γνώμης» καταγράφηκαν με ισάριθμες περιπτώσεις. Αντίθετα, «αρνητικές παρατηρήσεις» δεν εμφανίστηκαν καθόλου στο δείγμα. Σε αμφοτέρες τις χρήσεις, οι παρατηρήσεις «χωρίς επιφύλαξη» αναδείχθηκαν ως οι επικρατέστερες, ακολουθούμενη από τη γνώμη «με επιφύλαξη». Οι κατηγορίες «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση», «άρνηση γνώμης» και «αρνητική γνώμη» κατατάχθηκαν στις επόμενες θέσεις, καταγράφοντας σημαντικά μικρότερη συχνότητα εμφάνισης, με διαφορά τουλάχιστον 200 περιπτώσεων από τις δύο κορυφαίες κατηγορίες.

Πίνακας 21

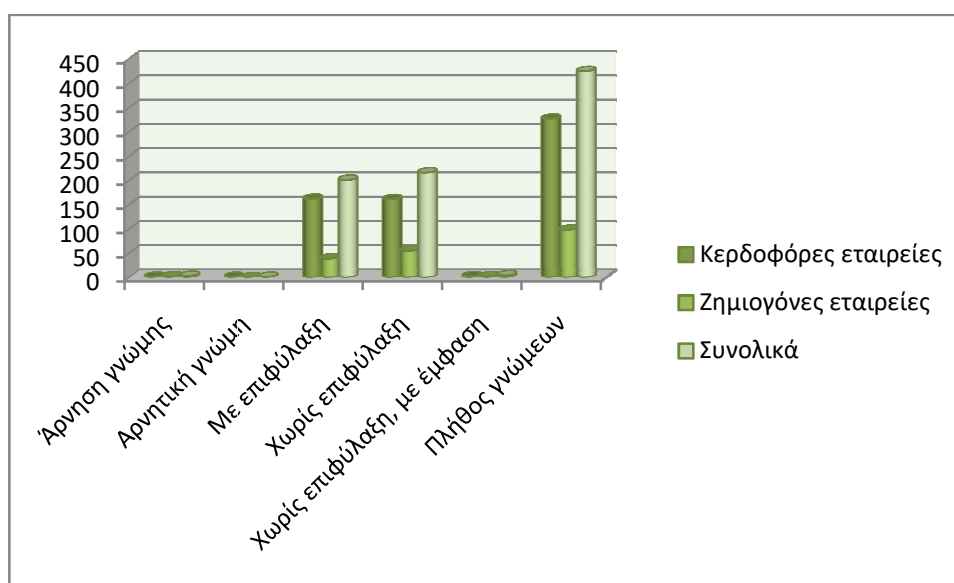
Ανάλυση Δεδομένων Κερδοφόρων και Ζημιογόνων Εταιρειών

| Κατηγορία παρατηρήσεων | Κερδοφόρες εταιρείες | Ζημιογόνες εταιρείες | Συνολικά |
|----------------------------|----------------------|----------------------|----------|
| Άρνησης | 1 | 2 | 3 |
| Αρνητικές | 1 | - | 1 |
| Με επιφύλαξη | 162 | 39 | 201 |
| Χωρίς επιφύλαξη | 161 | 55 | 216 |
| Χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση | 2 | 2 | 4 |
| Πλήθος γνώμεων | 327 | 98 | 425 |

Πηγή: Ανάλυση δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

Γράφημα 4

Απεικόνιση Ανάλυσης Δεδομένων Κερδοφόρων και Ζημιογόνων Εταιρειών



Πηγή: Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

6.2.4 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ

Οι ελεγκτικές γνώμες, όπως καταγράφηκαν στο υπό εξέταση δείγμα, αποτυπώνουν τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων σε ποικίλους κλάδους. Για τη βέλτιστη διαχείριση και ανάλυση των δεδομένων, πραγματοποιήθηκε κατηγοριοποίηση των δραστηριοτήτων ανά κλάδο. Η κατηγοριοποίηση αυτή περιλαμβάνει τις εξής ομάδες: ακίνητα και κατασκευές,

βιομηχανία και παραγωγή, εμπόριο και πώληση, υγεία και εκπαίδευση, τεχνολογία και επικοινωνίες, μεταφορές και αποθήκευση καθώς και τουρισμό και φιλοξενία.

Στην ανάλυση των δεδομένων, η οποία περιλαμβάνει 425 απόψεις παρατηρούμε ότι:

- 78 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου ακινήτων και κατασκευών.
- 117 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου βιομηχανίας και παραγωγής.
- 78 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου εμπορίας και πώλησης.
- 31 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου υγείας και εκπαίδευσης.
- 10 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου τεχνολογίας και επικοινωνίας.
- 17 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου μεταφοράς και αποθήκευσης.
- 94 γνώμες αφορούν επιχειρήσεις του κλάδου τουρισμού και φιλοξενίας.

Από την έρευνα που πραγματοποιήσαμε διαπιστώνεται ότι οι επιχειρήσεις του κλάδου Βιομηχανίας και Παραγωγής συγκεντρώνουν τις περισσότερες ελεγκτικές γνώμες, καταδεικνύοντας σημαντικό ενδιαφέρον σε θέματα που εκφράστηκαν «με επιφύλαξη» και «χωρίς επιφύλαξη». Ακολουθεί ο κλάδος του Τουρισμού και Φιλοξενίας με διαφορά 23 μονάδων, όπου παρατηρείται επίσης αξιοσημείωτη συχνότητα σε απόψεις που εκφράστηκαν «με επιφύλαξη» και «χωρίς επιφύλαξη». Αντίθετα, ο τομέας της Τεχνολογίας και Επικοινωνίας εμφανίζεται λιγότερο έντονος με μόλις 10 ελεγκτικές γνώμες, ενώ οι τομείς Ακίνητα και Κατασκευές, Εμπόριο και Πώληση, Υγεία και Εκπαίδευση καθώς και Μεταφορές και Αποθήκευση καταλαμβάνουν ενδιάμεσες θέσεις στη συνολική κατάταξη. Γενικά, οι απόψεις «με επιφύλαξη» και «χωρίς επιφύλαξη» κυριαρχούν σε όλους τους κλάδους, με μεγαλύτερη συχνότητα στις τέσσερις τελευταίες κατηγορίες. Οι «αρνητικές» παρατηρήσεις εμφανίζονται σπανιότερα, ενώ οι περιπτώσεις «άρνησης γνώμης» και «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση» καταγράφονται σε ελάχιστο βαθμό.

Πίνακας 22

Ανάλυση Δεδομένων Εταιρειών ανά Κλάδο

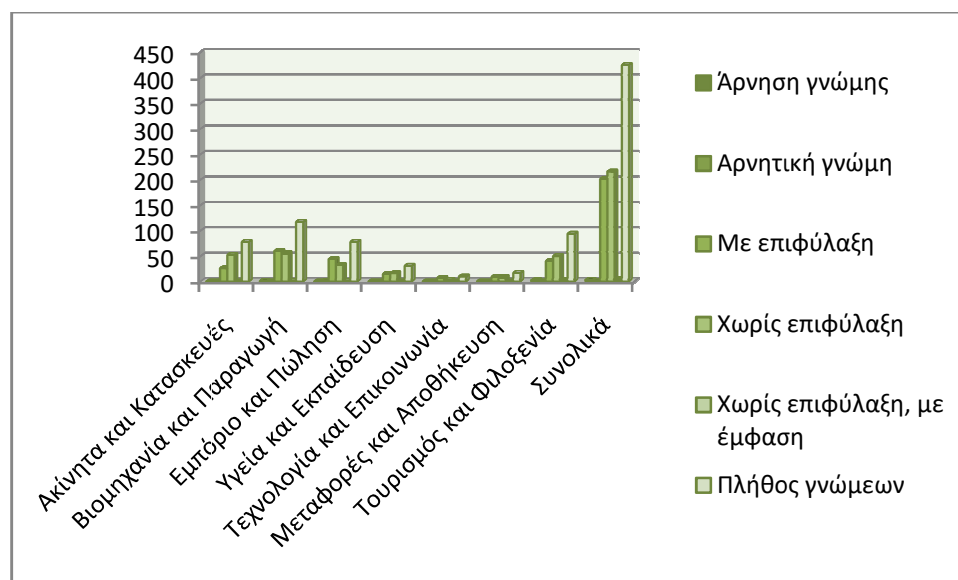
| Κατηγορίες παρατηρήσεων | Ακίνητα και Κατασκευές | Βιομηχανία και Παραγωγή | Εμπόριο και Πώληση | Υγεία και Εκπαίδευση | Τεχνολογία και Επικοινωνία | Μεταφορές και Αποθήκευση | Τουρισμός και Φιλοξενία | Συνολικά |
|----------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------|----------------------------|----------------------------------|--------------------------------|----------------------------|----------|
|----------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------|----------------------------|----------------------------------|--------------------------------|----------------------------|----------|

| | | | | | | | | |
|----------------------------|----|-----|----|----|----|----|----|-----|
| Άρνησης | - | 1 | - | - | - | - | 2 | 3 |
| Αρνητικές | - | - | 1 | - | - | - | - | 1 |
| Με επιφύλαξη | 26 | 60 | 44 | 15 | 7 | 9 | 40 | 201 |
| Χωρίς επιφύλαξη | 52 | 55 | 32 | 16 | 3 | 8 | 50 | 216 |
| Χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση | - | 1 | 1 | - | - | - | 2 | 4 |
| Πλήθος γνώμεων | 78 | 117 | 78 | 31 | 10 | 17 | 94 | 425 |

Πηγή: Ανάλυση δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

Γράφημα 5

Απεικόνιση Ανάλυσης Εταιρειών ανά Κλάδο



Πηγή: Απεικόνιση ανάλυσης δεδομένων από DataPrisma της ICAP GROUP

6.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ ΛΟΓΩ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΩΝ

Από το δείγμα που ανακτήθηκε, επιλέγουμε ένα μέγεθος τεσσάρων εταιρειών για τις οποίες οι ελεγκτές έχουν εκφέρει γνώμη «με επιφύλαξη» με στόχο να διερευνήσουμε τον τρόπο που επηρεάζονται τα οικονομικά μεγέθη των συγκεκριμένων επιχειρήσεων σε συνάρτηση με τις παρατηρήσεις των ελεγκτών.

Με βάση την ανάλυση, τα στοιχεία που έχουμε στη διάθεσή μας παρουσιάζονται ως εξής:

| | Γνώμη ελεγκτή | Ενεργητικό | Ίδια Κεφάλαια | Κύκλος Εργασιών | Κέρδη /Ζημίες προ φόρων |
|---|------------------|----------------|------------------|--------------------|-------------------------------|
| INTRAKOM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙ ΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ | Με επιφύλαξη | 242.268.015,00 | 147.486.461,0 | 112.382.379,00 | - 7.404.881,00 |
| FALCON Α.Ε.Β.Ε. | Με επιφύλαξη | 25.797.158,00 | 9.421.803,00 | 30.181.658,00 | 4.298.255,00 |
| PLANET Α.Ε. | Με επιφύλαξη | 25.720.314,00 | 10.235.461,00 | 26.128.523,00 | 4.203.414,00 |
| AXEL ACCESSORIES Α.Ε. | Με επιφύλαξη | 10.984.804,00 | 1.953.615,00 | 9.743.861,00 | - 2.465.592,00 |

Ωστόσο, δεδομένου ότι, όπως έχουμε ήδη αναφέρει, το δείγμα παρουσιάζει ελλειπή στοιχεία όσον αφορά το είδος των παρατηρήσεων των ελεγκτών, καθίσταται απαραίτητο να παραθέσουμε ενδεικτικές παρατηρήσεις. Στόχος αυτής της προσέγγισης είναι να καλυφθούν οι ελλείψεις και να διασφαλιστεί ότι θα επιτευχθούν τα επιθυμητά συμπεράσματα από την μελέτη μας.

Συνεπώς έχουμε ως εξής:

1^η Ενδεικτική Παρατήρηση (αφορά το ενεργητικό)

«Κατά τον έλεγχο, παρατηρήθηκε ότι δεν είχε καταγραφεί η αξία ενός παγίου στοιχείου ύψους 10.000 ευρώ. Μετά από την παρέμβαση των ελεγκτών, η αξία προστέθηκε στον ισολογισμό, επηρεάζοντας το συνολικό ενεργητικό».

Έτσι, διαμορφώνεται η εικόνα ως εξής:

| | Ενεργητικό προ αναμόρφωσης | Προσθήκη παγίου αξίας 10.000 ευρώ | Ενεργητικό μετά αναμόρφωσης |
|---|----------------------------------|---|-----------------------------------|
| INTRAKOM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝ ΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ | 242.268.015,00 | +10.000 | 242.278.015,00 |
| FALCON A.E.B.E. | 25.797.158,00 | +10.000 | 25.807.158,00 |
| PLANET A.E. | 25.720.314,00 | +10.000 | 25.730.314,00 |
| AXEL ACCESSORIES Α.Ε. | 10.984.804,00 | +10.000 | 10.994.804,00 |

Με την ενσωμάτωση του παγίου στο ενεργητικό, παρατηρείται ότι το σύνολο του ενεργητικού αυξάνεται και για τις τέσσερις, υπό μελέτη, εταιρείες. Τα πάγια, ως βασικά περιουσιακά στοιχεία, προσδίδουν αξία και ενισχύουν τη συνολική δομή του ενεργητικού, επιφέροντας μια σαφή βελτίωση στη χρηματοοικονομική θέση των εταιρειών που εξετάστηκαν.

2^η Ενδεικτική Παρατήρηση (αφορά τα ίδια κεφάλαια)

«Κατά τον έλεγχο, παρατηρήθηκε ότι είχε υπερτιμηθεί ένα έξοδο απομείωσης της αξίας των επενδύσεων, διαφοράς ύψους 50.000 ευρώ, το οποίο επηρέαζε τα συσσωρευμένα κέρδη και κατ' επέκταση τα ίδια κεφάλαια. Μετά από τη σχετική παρατήρησή μας,, η εταιρεία προέβη στην απαραίτητη διόρθωση, εξασφαλίζοντας την ορθή και ακριβή απεικόνιση των λογιστικών δεδομένων».

Έτσι, διαμορφώνεται η εικόνα ως εξής:

| | Ίδια Κεφάλαια προ αναμόρφωσης | Μείωση 50.000 ευρώ λόγω υπερτίμησης των εξόδων (θετικός αντίκτυπος στα ίδια κεφάλαια) | Ίδια Κεφάλαια μετά αναμόρφωσης |
|---|-------------------------------------|---|--------------------------------------|
| INTRAKOM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝ ΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ | 147.486.461,00 | +50.000 | 147.536.461,00 |
| FALCON A.E.B.E. | 9.421.803,00 | +50.000 | 9.471.803,00 |
| PLANET A.E. | 10.235.461,00 | +50.000 | 10.285.461,00 |
| AXEL ACCESSORIES Α.Ε. | 1.953.615,00 | +50.000 | 2.003.615,00 |

Το ποσό των 50.000 ευρώ, αφαιρείται, καθώς αντιπροσωπεύει έξοδο, το οποίο είχε αρχικώς υπερτιμηθεί. Η υπερτίμηση αυτή επηρεάζει άμεσα τη σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων και η αναμόρφωση του ποσού αυτού, συμβάλλει στην αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Η εν λόγω απομείωση αντικατοπτρίζει τη ζημία που υπέστη η επιχείρηση, η οποία είχε καταχωρηθεί λανθασμένα στις αρχικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις λόγω εσφαλμένης εκτίμησης. Η μείωση των εξόδων κατά 50.000 ευρώ συντελεί στην αύξηση των κερδών προ φόρων (αποτέλεσμα περιόδου) πράγμα που ενισχύει θετικά τα ίδια κεφάλαια.

3^η Ενδεικτική Παρατήρηση (αφορά τον κύκλο εργασιών)

«Κατά τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι πωλήσεις ύψους 100.000 ευρώ δεν συνοδεύονται από τα απαιτούμενα παραστατικά. Κρίνεται αναγκαία η παρέμβαση της διοίκησης για την εξασφάλιση της ακρίβειας και της πληρότητας των οικονομικών καταστάσεων».

Έτσι, διαμορφώνεται η εικόνα ως εξής:

| | Κύκλος εργασιών προ αναμόρφωσης | Πωλήσεις 100.000 ευρώ μη τεκμηριωμένα σωστά | Κύκλος εργασιών μετά αναμόρφωσης |
|---|--|---|---|
| INTRAKOM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝ ΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ | 112.382.379,00 | -100.000 | 112.282.379,00 |
| FALCON A.E.B.E. | 30.181.658,00 | -100.000 | 30.081.658,00 |
| PLANET A.E. | 26.128.523,00 | -100.000 | 26.028.523,00 |
| AXEL ACCESSORIES Α.Ε. | 9.743.861,00 | -100.000 | 9.643.861,00 |

Με την μη παροχή των απαραίτητων δικαιολογητικών, που να τεκμηριώνουν την εγκυρότητα των συναλλαγών, το ποσό των πωλήσεων ύψους 100.000 ευρώ δεν δύναται να αναγνωριστεί σαν έσοδο. Επομένως, το ποσό αυτό αφαιρείται από τον κύκλο εργασιών και ο κύκλος εργασιών αναπροσαρμόζεται κατά το ποσό αυτό με άμεσο αντίκτυπο στη συνολική εικόνα των οικονομικών αποτελεσμάτων, τα οποία εμφανίζονται πλέον μειωμένα.

4^η Ενδεικτική Παρατήρηση (αφορά τα κέρδη/τις ζημίες προ φόρων)

«Κατά τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι τα αποτελέσματα προ φόρων της εταιρείας δεν λαμβάνουν υπόψη την πρόσφατη αύξηση στις φορολογικές επιβαρύνσεις που σχετίζονται με τα κόστη λειτουργίας και συντήρησης, γεγονός που επηρεάζει τα αποτελέσματα προ φόρων κατά 80.000 ευρώ. Συνιστάται η προσαρμογή των αποτελεσμάτων της επιχείρησης για την εξασφάλιση της ακρίβειας και της πληρότητας των οικονομικών καταστάσεων».

Έτσι, διαμορφώνεται η εικόνα ως εξής:

| | Κέρδη/Ζημίες προ φόρων προ αναμόρφωσης | Αύξηση φόρων κατά 80.000 ευρώ | Κέρδη/Ζημίες προ φόρων μετά αναμόρφωσης |
|--|---|-------------------------------------|--|
|--|---|-------------------------------------|--|

| | | | |
|---|---------------|---------|---------------|
| INTRAKOM ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε. ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝ ΙΑΚΩΝ ΛΥΣΕΩΝ | -7.404.881,00 | -80.000 | -7.784.881,00 |
| FALCON Α.Ε.Β.Ε. | 4.298.255,00 | -80.000 | 4.218.255,00 |
| PLANET Α.Ε. | 4.203.414,00 | -80.000 | 4.123.414,00 |
| AXEL ACCESSORIES Α.Ε. | -2.465.592,00 | -80.000 | -2.545.592,00 |

Το ποσό των 80.000 ευρώ αφαιρείται από τα αποτελέσματα προ φόρων των επιχειρήσεων, καθώς αποτελεί φορολογική επιβάρυνση και αντιμετωπίζεται ως έξοδο. Η αφαίρεση αυτή επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη, αναδεικνύοντας έτσι τη διαφοροποίηση και την επίδραση που έχει στα αποτελέσματα προ φόρων. Παρατηρείται ότι σε θετικά αποτελέσματα προ φόρων (κέρδη), η αύξηση των φόρων επιδρά αρνητικά, ενώ σε αρνητικά αποτελέσματα προ φόρων (ζημίες) λειτουργεί προσθετικά.

6.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Η ανάλυση των συγκεντρωτικών δεδομένων υπήρξε ουσιώδης για την ποσοτική αποτίμηση των παρατηρήσεων, καθώς και την κατανόηση της επίδρασής τους, αξιοποιώντας τα διαθέσιμα στοιχεία. Αυτή η προσέγγιση μας επέτρεψε να εκτιμήσουμε τη συχνότητα και την κατανομή των απόψεων, αναδεικνύοντας τη σημασία τους στο πλαίσιο της μελέτης. Επιπλέον, κρίθηκε απαραίτητη η κατηγοριοποίηση των δεδομένων που αντλήθηκαν από τη βάση πληροφοριών, συνοδευόμενη από την παράθεση αντιπροσωπευτικών παρατηρήσεων με στόχο την εις βάθος εξέταση του, υπό μελέτη, θέματος. Η κατηγοριοποίηση πραγματοποιήθηκε ανά έτος και συνολικά, λαμβάνοντας υπόψη αν οι οντότητες είναι εισηγμένες ή όχι, κερδοφόρες ή ζημιογόνες και ανά τον κλάδο που υπόκεινται βάση της δραστηριότητας που έχουν. Μέσα από αυτή τη διαδικασία ταξινόμησης, προέκυψαν πολύτιμα συμπεράσματα που ενισχύουν την σημασία των ελεγκτικών απόψεων κατόπιν ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, και για τις τέσσερις ταξινομήσεις που έγιναν, διαπιστώθηκε ότι η επικρατέστερη γνώμη των ελεγκτών ήταν η «χωρίς επιφύλαξη» συγκεντρώνοντας 216 συνολικά παρατηρήσεις. Αυτή η γνώμη αντανακλά την ισχυρή εμπιστοσύνη και βεβαιότητα που καταγράφεται στις σχετικές παρατηρήσεις χωρίς κανέναν δισταγμό. Αμέσως μετά, τη γνώμη «χωρίς επιφύλαξη» ακολούθησε η κατηγορία «με επιφύλαξη», η οποία αφορά όλες τις 201 απόψεις που εκφράστηκαν στις μη εισηγμένες οντότητες. Οι 201 παρατηρήσεις που δόθηκαν «με επιφύλαξη» υπογραμμίζουν την τάση των ελεγκτών να εκφράζουν ορισμένα επίπεδα επιφυλάξεων στις σχετικές εκθέσεις εκφράζοντας έτσι την ανησυχία που τους διακατέχει. Σημαντικά χαμηλότερα στην κατάταξη συναντώνται οι παρατηρήσεις «χωρίς επιφύλαξη, με έμφαση», οι οποίες συγκεντρώνουν 212 λιγότερες παρατηρήσεις από την κορυφαία κατηγορία, καταδεικνύοντας έτσι την περιορισμένη χρήση αυτής της άποψης. Μάλιστα, η συγκεκριμένη κατηγορία υπερτερεί κατά μόλις μία παρατήρηση της «άρνησης γνώμης», αφήνοντας στην τελευταία θέση κατάταξης την «αρνητική γνώμη», η οποία εμφανίζεται σπανιότερα.

Η ταξινόμηση που πραγματοποιήθηκε, υπογραμμίζει τις ποικίλες γνώμες που έχουν διατυπωθεί από τους ελεγκτές κατά την διαδικασία ελέγχου στις δύο χρήσεις που παραθέσαμε και αποτυπώνει τη δυναμική που έχουν στις οικονομικές καταστάσεις. Πρόκειται για σημαντικές διαπιστώσεις που προσθέτουν ουσιαστική βάση στην ερμηνεία και κατανόηση των χαρακτηριστικών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επιλέγοντας ένα δείγμα τεσσάρων εταιρειών, για τις οποίες οι ελεγκτές έχουν εκφέρει άποψη «με επιφύλαξη», καθίσταται εφικτή η περαιτέρω εμβάθυνση της έρευνάς μας. Αποτυπώνοντας ορισμένες παρατηρήσεις, λόγω έλλειψης των δεδομένων, διαφαίνεται η ανάγκη συμπληρωματικών πληροφοριών που θα χρειαστούν για να διευκολύνουν την εις βάθος εξέταση. Η περαιτέρω επεξεργασία των δεδομένων αυτών θα συμβάλει καθοριστικά στην κατανόηση της επίδρασης των ελεγκτικών απόψεων στις οικονομικές καταστάσεις των υπό μελέτη εταιρειών, καθώς και στη διαμόρφωση ασφαλών συμπερασμάτων για τη συνολική τους αξιολόγηση.

Συγκεκριμένα:

- ο Οι παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν σχετικά με τα πάγια, συμβάλλουν στην δημιουργία ενός πιο ισχυρού ισολογισμού, καθώς με την ενσωμάτωση νέων παγίων αυξάνεται και η συνολική αξία του ενεργητικού. Έτσι, διασφαλίζεται η βιωσιμότητα και η σταθερότητα της εταιρείας.

- ο Οι παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν σχετικά με τα υπερτιμημένα έξοδα, επηρέασαν θετικά τα αρχικά ίδια κεφάλαια. Η αναμόρφωση των εξόδων οδήγησε σε αύξηση των αποτελεσμάτων προ φόρων και κατ' επέκταση των ιδίων κεφαλαίων, πράγμα που ενισχύει την λήψη διάφορων αποφάσεων.
- ο Οι παρατηρήσεις που εκφράστηκαν σχετικά με τις μη τεκμηριωμένες πωλήσεις, συνέβαλλαν στην μείωση του κύκλου εργασιών κατά το ποσό των μη τεκμηριωμένων πωλήσεων.
- ο Οι παρατηρήσεις που αφορούν την πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση στα αποτελέσματα προ φόρων, ενίσχυσε διαφορετικά τα οικονομικά μεγέθη των εταιρειών. Με την αύξηση των φόρων, τα κέρδη προ φόρων μειώθηκαν κατά το επιβαρυνθέν ποσό, ενώ οι ζημίες (προ φόρων) αυξήθηκαν αντίστοιχα με το ποσό αυτό.

Τελικώς, συμπεραίνεται ότι τα οικονομικά μεγέθη τροποποιούνται σημαντικά μετά την εφαρμογή των αναμορφώσεων που πραγματοποιήθηκαν βάσει των παρατηρήσεων που έχουν εκφραστεί από τους ορκωτούς ελεγκτές. Με την εφαρμογή των παρατηρήσεων καταδεικνύεται η σημαντικότητα του σωστού υπολογισμού και της ακριβούς καταγραφής των οικονομικών στοιχείων, συμβάλλοντας στη διασφάλιση της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Παράλληλα, αποδεικνύεται ο ρόλος των παρατηρήσεων ως καθοριστικός για την διαμόρφωση και αποτύπωση της ακριβούς χρηματοοικονομικής θέσης προσφέροντας αξιόπιστα δεδομένα κι ενισχύοντας την αξιοπιστία της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Με την παρούσα εργασία, πραγματοποιήθηκε η εις βάθος ανάλυση και αξιολόγηση των παρατηρήσεων που διατυπώθηκαν από τους ορκωτούς ελεγκτές, με στόχο την ανάδειξη της επίδρασής τους στη διαμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων. Μέσα από τη συστηματική προσέγγιση που ακολουθήθηκε, δόθηκε έμφαση τόσο στη σημασία της διαφάνειας και της ακρίβειας των χρηματοοικονομικών δεδομένων, όσο και στον καθοριστικό ρόλο των ελεγκτικών ενεργειών για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών πληροφοριών.

Το δείγμα που μελετήθηκε αφορούσε συνολικά 425 εταιρείες, άρα και 425 παρατηρήσεις. Η πιο συνηθισμένη άποψη ήταν οι παρατηρήσεις που διατυπώθηκαν «χωρίς επιφύλαξη» συγκεντρώνοντας συνολικά 216 απόψεις. Για την δειγματοληπτική παρουσίαση των περιπτώσεων που εξετάστηκαν, αξιοποιήθηκαν στοιχεία που αφορούν τέσσερις επιλεγμένες εταιρείες, με στόχο την αναλυτική διερεύνηση και τεκμηρίωση των παρατηρήσεων. Η διερεύνηση αυτή τόνισε τον σημαντικό ρόλο που παίζουν οι παρατηρήσεις στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων και εξίσου τη σημαντικότητα της σωστής απεικόνισης των οικονομικών μεγεθών με σκοπό την ακριβή καταγραφή της χρηματοοικονομικής πληροφορίας.

Εάν το δείγμα περιελάμβανε εταιρείες με ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή έναν μεγαλύτερο αριθμό εταιρειών, τότε είναι πιθανό τα ευρήματα της παρούσας μελέτης να διαφοροποιούνταν σημαντικά. Σε αυτή την περίπτωση, θα μπορούσε να εντοπιστεί και η εμφάνιση διαφορετικών κατηγοριών γνώμης όπως αυτές που εκφράζονται σε ειδικές εκθέσεις των ελεγκτών.

Ως εκ τούτου μια μελλοντική εργασία θα μπορούσε να επεκταθεί με την συλλογή περισσότερων δεδομένων, περιλαμβάνοντας όχι μόνο εταιρείες με μη ενοποιημένες καταστάσεις, αλλά και εκείνες με ενοποιημένες, ώστε να αποτυπωθεί μία πληρέστερη εικόνα. Θα μπορούσε επιπλέον τα δεδομένα να αφορούν και εταιρείες που υπάγονται σε άλλον κλάδο από αυτούς που περιγράφονται. Παράλληλα, η διεξαγωγή μιας αντίστοιχης μελέτης θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί σε διαφορετική χρονική περίοδο ή στην ίδια περίοδο, αξιοποιώντας επικαιροποιημένα δεδομένα ή δεδομένα που θα αντληθούν από διαφορετική βάση πληροφοριών. Επιπροσθέτως, μία τέτοια έρευνα θα μπορούσε να περιλαμβάνει την εξαγωγή αρχείου που να καταγράφει όχι μόνο τις κατηγορίες γνώμης των ελεγκτών, αλλά και συγκεκριμένες παρατηρήσεις που να σχετίζονται με τα ευρήματά τους.

Αυτό θα συνέβαλε σε μια πιο λεπτομερή ανάλυση και καλύτερη κατανόηση των βασικών πτυχών του αντικειμένου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική και Ξενόγλωσση

- Θάνος Γ.Α. και Θάνος Ι.Γ.(2012), Χρηματοδότηση των επιχειρήσεων, Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική
- Κάντζος Κ, (2013), Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Αθήνα: Εκδόσεις Φαίδιμος
- Κάντζος Κ. & Χονδράκη Α., (2006), Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, 2η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη
- Καραγιώργος Θ.Α. και Πετρίδης Α.Γ. (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία&Πράξη, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
- Harrison, W.T. et al.(2015), Χρηματοοικονομική Λογιστική: θεωρητικά και πρακτικά θέματα. Μετάφραση 10η αγγλική έκδοση, Λευκωσία: Ιατρικές Εκδόσεις Π.Χ. Πασχαλίδης
- Committee on Basic Auditing Concepts (1973), A Statement of Basic Auditing Concepts. Studies in Accounting Research (6), Florida: American Accounting Association

Διαδικτυακές Πηγές

- Ευρωπαϊκή Ένωση (2006), *Οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17^{ης} Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών*, Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, L 157, 09/06/2006, σ. 87-107. Διαθέσιμο στο:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>
(Τελευταία πρόσβαση: 01/03/2025)

- Καραμάνης Κ. και Βρουστούρης Π. (2023), Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις Ελέγχου (αρχείο pdf) . Διαθέσιμο στο : [Κεφάλαιο 21 Έκθεση Ελέγχου.pdf](#) (Τελευταία πρόσβαση: 15/03/2025)
- Νόμος 2190/1920, Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο: [ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ](#) (Τελευταία πρόσβαση: 13/03/2025)
- Νόμος 4308/2014, Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο: [ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ](#) (Τελευταία πρόσβαση: 13/03/2025)
- Νόμος 4336/2015, Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο: [ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ](#) (Τελευταία πρόσβαση: 13/03/2025)
- Νόμος 4548/2018, Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο: [ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ](#) (Τελευταία πρόσβαση: 13/03/2025)
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (χ.η.), *Ισχύουσα Νομοθεσία*. Διαθέσιμο στο: <https://www.soel.gr/el/σχετικά-με-το-σωελ/ισχύουσα-νομοθεσία> (Τελευταία πρόσβαση: 01/03/2025)
- ΦΕΚ Α'120/10.07.1992. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο Φ.Ε.Κ. - Εθνικό Τυπογραφείο <https://www.et.gr> (Τελευταία πρόσβαση: 16/02/2025)
- ΦΕΚ Α'31/17.02.1998. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο Φ.Ε.Κ. - Εθνικό Τυπογραφείο <https://www.et.gr> (Τελευταία πρόσβαση: 01/03/2025)
- ΦΕΚ Α'7/24.01.2017. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Διαθέσιμο στο Φ.Ε.Κ. - Εθνικό Τυπογραφείο <https://www.et.gr> (Τελευταία πρόσβαση: 28/02/2025)
- Arens, et al. (2012), *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, pp.6-7, Pearson, Upper Saddle River. Available at: <https://bayanbox.ir/view/1232155917207355575/AUDITING-AND-ASSURANCE-SERVICES.pdf> (Accessed: 03/01/2025)
- Brown R. G. (1962), 'Changing Audit Objectives and Techniques', *The Accounting Review*, Vol. 37, No.4, pp. 696–703. Available at: <http://www.jstor.org/stable/242358> (Accessed: 15/01/2025)

- Conmy St.(n.d.). ‘What is an auditor?’, *The Corporate Governance Institute*. Available at: <https://www.thecorporategovernanceinstitute.com/insights/lexicon/what-is-an-auditor/> (Accessed: 16/02/2025)
- Google Translate (2025). Online Translation Tool. Available at: <https://translate.google.com>
- ICAP GROUP (2024). *Data Prisma*. [Online]. Διαθέσιμο από: ICAP DataPrisma [Access to ICAP Data Prisma database - University Library - Information Center](#) (Τελευταία πρόσβαση: 01/11/2024)
- IFAC (2010), Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου & Διεθνή πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας, Μετάφραση από ΣΟΕΛ. Διαθέσιμο στο : <https://elte.org.gr/images/files/pdf/handbook.pdf> (Τελευταία πρόσβαση: 04/03/2025)
- IESBA (2024), Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. Available at: [2024 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants | Ethics Board](#) (Accessed: 21/03/2025)
- INTOSAI (n.d.), A more principles –based and future– proof ISSAI 200. *IFPP*. Available at: [A more principles-based and future-proof ISSAI 200 | IFPP](#) (Accessed: 20/03/2025)
- Jeff Schmidt (n.d.), ‘*Financial Statements Notes*’, Corporate Finance Institute, Available at: [What Are Financial Statement Notes? - Types, Example](#) (Accessed: 18/03/2025)
- Johri A. and Singh R.K. (2025), ‘A systematic literature review of Auditing Practices research landscape and future research propositions using bibliometric analysis’, *Taylor & Francis*. Available at: <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2344743> (Accessed: 27/03/2025)
- KPMG (2025), Accounting and Auditing Update Issue No.102/2025. Available at: [Accounting and Auditing Update Issue no. 102/2025](#) (Accessed: 28/03/2025)

- Shaohua et al. (2025), ‘ Do Audit Firms’ Financial Statements Provide Information about Audit Quality? ’, *The Accounting Review*, pp. 1-29. Available at:
[Do Audit Firms’ Financial Statements Provide Information about Audit Quality? | The Accounting Review | American Accounting Association](#)
(Accessed: 28/03/2025)
- Taxheaven.gr (2015), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Διαθέσιμο στο:
<https://www.taxheaven.gr/circulars/22433/arora-ellhnika-logistika-protypa-n-4308-2014-kathgoriopoihsh-kai-ypoxrewseis-twn-epixeirhsewn-sxedio-logariasmon-oikonomikes-katastaseis-twn-e-l-p-prwth-efarmogh> (Τελευταία πρόσβαση: 02/03/2025)
- Tennant F. (2024), ‘Anatomy of an audit: purpose, meaning and importance’, *Financier Worldwide Magazine*. Available at:
<https://www.financierworldwide.com/anatomy-of-an-audit-purpose-meaning-and-importance> (Accessed: 12/01/2025)
- The Institute of Internal Auditors (2024). Global Internal Audit Standards (αρχείο pdf). Διαθέσιμο στο : [globalinternalauditstandards 2024january9 editable.pdf](#) (Τελευταία πρόσβαση: 28/03/2025)
- U.S. Treasury (2008), ‘Advisory Committee on the Auditing Profession: Final Report’. Washington, DC: Government Printing Office . Available at:
[E8-10818.pdf](#) (Accessed: 28/03/2025)
- Yiannoulis, Y., Vortelinos, D., & Passas, I. (2025). ‘Exploring Audit Opinions: A Deep Dive into Ratios and Fraud Variables in the Athens Exchange’. *Accounting and Auditing*, Vol. 1, No.1, pp. 3. Available at:
<https://doi.org/10.3390/accountaudit1010003> (Accessed: 28/03/2025)